



KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

1081 WIEN VIII, BENNOPLATZ 4/1

//

TELEFON 42 16 72-0*

TELEX 112264

TELEGRAMMADRESSE WITREUKA WIEN

DVR: 0459402

An das
Präsidium des Nationalrates

Parlament
1017 W i e n

Betrifft	GESETZENTWURF
Zi	34 - GE 988
Datum:	- 1. DEZ. 1988
Verteilt	6.12.88 <i>le</i>

Si Bauer

IHR ZEICHEN

IHRE NACHRICHT VOM

UNSER ZEICHEN

DATUM

1014/88/Dr.Schn/K

29.11.1988

BETRIFFT: Entwurf des Rechnungslegungsgesetzes 1989

Unter Bezugnahme auf die Übersendungsnote des Bundesministeriums für Justiz vom 14.6.1988, GZ 10.030/94-I 3/88, übermittelt die Kammer in der Anlage zu oa. Betreff 25 Ausfertigungen ihrer Stellungnahme zum Entwurf des Rechnungslegungsgesetzes 1989, mit der Bitte um Kenntnisnahme.



Der Kammerdirektor:

[Handwritten signature]

Beilagen



**INSTITUT
FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT, STEUERRECHT UND ORGANISATION
DER KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER**

1081 WIEN VIII. BENNOPLATZ 4/I

TELEFON 42 16 72-0*

TELEX 112264

TELEGRAMMADRESSE WITREUKA WIEN

DVR: 0459402

28.11.1988

Fachsenat für Handelsrecht und Revision

Stellungnahme

zum Ministerialentwurf des Rechnungslegungsgesetzes 1989 (RLG 1989)

Der Fachsenat für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstrehänder begrüßt das Vorhaben, durch eine Novellierung der Rechnungslegungsvorschriften die Aussagefähigkeit der Jahresabschlüsse österreichischer Unternehmen zu verbessern. Die Kammer der Wirtschaftstrehänder hat ihr besonderes Interesse an dem Gesetzesvorhaben durch Mitarbeit mehrerer Wirtschaftsprüfer an den Beratungen der Rechnungslegungskommission unterstrichen.

Dieser positiven Grundeinstellung entsprechend enthält die nachstehende Stellungnahme nur einige kritische Anregungen, Anmerkungen oder sprachliche Verbesserungsvorschläge zu den einzelnen Artikeln des Ministerialentwurfs, wobei die grundsätzlichen Ausführungen an die Spitze gestellt werden. Gelegentliche Abweichungen von den EG-RL werden im Hinblick auf eine mögliche politische Entwicklung gesondert angemerkt.

I. Grundsätzliche Ausführungen:

Der Entwurf hat eine Verbesserung der Rechnungslegungsvorschriften für alle Vollkaufleute zum Ziel und geht damit über die Vorschriften der vierten und siebenten EG-Richtlinien hinaus, welche nur den Bereich der Kapitalgesellschaften behandeln. Das RLG 1989 wird dabei vom richtigen Gedanken getragen, daß die Jahresabschlüsse aller Unternehmen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zu

- 2 -

erstellen sind, um dem Selbstinformationsbedürfnis des Kaufmannes gleichermaßen wie dem öffentlichen Interesse zu dienen. Offen bleibt die Frage, ob nicht auch Minderkaufleute, die nach § 4 (1) EStG bilanzieren, zur Einhaltung der für Vollkaufleute geltenden Vorschriften des RLG gehalten werden sollten, weil diese sonst ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften bilanzieren würden, wodurch zwei Klassen von Bilanzierenden entstünden. Einem Bilanzleser kann aber nicht zugemutet werden, sich nach dem Registerstand des Bilanzierenden zu erkundigen.

Wenngleich auch die Novellierung der Rechnungslegungsvorschriften und die Schaffung eines Konzernrechts einer "Parteienvereinbarung" mit dem Ziel einer Insolvenzprophylaxe entspringen mögen, so ist die Insolvenzprophylaxe nicht Ziel, sondern eine der positiven Folgen der Reform.

Auch die EG - Richtlinien (EG-RL) bezwecken nicht die Insolvenzprophylaxe, sondern sollen einen Beitrag zur vollen Verwirklichung des Binnenmarktes durch Vereinheitlichung der Informationen über die Lage der Unternehmen leisten.

Es wird empfohlen, den gesetzlichen Vorschriften die Zielsetzungen der kaufmännischen Rechnungslegung in einer Präambel voranzustellen.

Weiters sei auch noch darauf verwiesen, daß Österreich als kleines Land bestrebt sein sollte, bürokratische Hemmnisse weitgehend abzubauen und die Rechnungslegungsvorschriften für handels- und steuerrechtliche Zwecke möglichst einheitlich zu gestalten. Diesem grundsätzlichen Anliegen dient eine gesonderte Stellungnahme des Fachsenats für Steuerrecht, welche auf die Reformbedürftigkeit des Bilanzsteuerrechtes im Zusammenhang mit einer Verbesserung der Rechnungslegungsvorschriften hinweist:

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hält es im übrigen für empfehlenswert, daß gleichzeitig mit der parlamentarischen Behandlung der neuen Rechnungslegungsvorschriften auch eine Reform des Bilanzsteuerrechtes mit dem Ziel einer Vereinheitlichung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften behandelt wird. Diesem Ziel dient eine gemeinsame Stellungnahme der Fachsenate für Handelsrecht und Revision und des Fachsenats für Steuerrecht zu steuerlichen Begleitmaßnahmen zum Rechnungslegungsgesetz, welche dieser Stellungnahme als dritter Abschnitt angeschlossen ist.

II. Anregungen zum RLG 1989:ZU ARTIKEL I

(§§ wenn nicht anders bezeichnet: HGB)

§ 4 HGB des Entwurfes zum RLG

Aus gesetzessystematischen Gründen und um Mißverständnisse über den Anwendungsbereich des HGB zu vermeiden, sollte die Neufassung des § 4 Abs.1 wie folgt lauten:

"§ 4 (1) Die Vorschriften über die Firma und Prokura sowie die Vorschriften der §§ 189 bis 283 finden keine Anwendung auf Personen, deren gewerbliches Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert."

§ 189 Buchführungspflicht

Entsprechend der Rechtslage der BRD (§ 262 dHGB) sollten die Rechnungslegungsvorschriften auf nicht eingetragene Sollkaufleute ausgedehnt werden. Die Übernahme einer solchen Vorschrift in das HGB würde für den Bereich der Rechnungslegungsvorschriften eine sinnvolle Ergänzung darstellen, um die Umgehung des Registers zu verhindern.

§ 191 (2) Inventar

Der 2. Satz des Abs.2 gehört zu § 193 (2).

§ 192 Inventurvereinfachungsverfahren

Dem Gesetzgeber wird nahegelegt, durch Änderung der Überschrift und durch Weglassung des Klammerausdruckes in Abs.1 klarzustellen, daß es sich nur um eine Vereinfachungsvorschrift handelt.

- 4 -

§ 195 "Inhalt" des Jahresabschlusses und § 196 "Vollständigkeit und Verrechnungsverbot"

Die §§ 195 und 196 sollten eine gemeinsame Überschrift "Grundsätze für den Jahresabschluß" erhalten. Eine Zusammenfassung dieser Bestimmungen in einem einzigen Paragraphen sollte in Erwägung gezogen werden.

Es wird angeregt, das Wort "Schulden" durch die Begriffe "Rückstellungen und Verbindlichkeiten" zu ersetzen.

§ 197 (2) Aktivierungsverbot:

Die Kammer weist darauf hin, daß nach der vorgeschlagenen Regelung ein (ausnahmsweises) Abweichen vom Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände im Interesse der Bilanzwahrheit nicht möglich wäre; da das RLG 1989 keine dem Art.2 Abs.5 4. EG-RL entsprechende Möglichkeit vorsieht.

Zu § 198 (7) Disagio

Zu Zeile 6 wäre vor die Worte "gesondert ausgewiesen" das Wort "muß" zu setzen.

Satz 2 wäre ersatzlos zu streichen.

§ 198 (8) Rückstellungen

Hier ist vorerst zu prüfen, ob auf eine allgemeine Definition des Rückstellungsbegriffes verzichtet werden soll. Desweiteren ist darauf hinzuweisen, daß die Aufwandsrückstellungen zwar in den Erläuterungen, nicht aber in der im vorgesehenen Gesetzestext enthaltenen Aufgliederung aufscheinen. Aufwandsrückstellungen haben schon in der Vergangenheit im Hinblick auf die bereits mehrfach erwähnte wichtigere dynamische Betrachtungsweise zunehmend handels- und steuerlich an Bedeutung gewonnen. Sie sollten daher, wenn eine demonstrative Aufzählung für notwendig erachtet wird, in § 198 (8) unter der Bezeichnung "selbständig bewertbare Lasten" angeführt werden, um ihre Gleichwertigkeit mit allen anderen Rückstellungserfordernissen klarzu-

- 5 -

stellen. Mit dieser Bezeichnung soll das Konkretisierungsgebot für rückstellungspflichtige Aufwendungen deutlich zum Ausdruck gebracht werden.

§ 199

Die Auslegungsmöglichkeit des Begriffes "sonstige Haftungsverhältnisse" erscheint zu umfassend; der Begriff ist unbestimmt (vgl. z.B. § 1409 ABGB).

§ 200 Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung

Rein grammatikalisch muß es heißen "In der Gewinn- und Verlustrechnung". Außerdem fehlt es an einer Bestimmung, daß das Jahresergebnis gesondert auszuweisen ist (Informationsbedürfnis!).

§ 201 Allgemeine Grundsätze der Bewertung

Die Grundsätze der Einzelbewertung, der Periodisierung und der Bilanzidentität sollten ebenfalls gesetzlich normiert werden; die beiden letzten Grundsätze allerdings eher in den §§ 195 und 196.

§ 202 Bewertung von Einlagen und Zuwendungen

Für Entnahmen sollte ebenfalls eine Bewertungsvorschrift aufgenommen werden (korrekter Erfolgsausweis, Minderheitenschutz).

§ 203 Wertansätze:

Grundsätzlich sollte die Definition der Anschaffungs- und Herstellungskosten gesondert in einem § behandelt werden, auf welchen die folgenden jeweils Bezug nehmen.

§ 203 (2): Zuschreibungen

Die Einschränkung der Zuschreibungsmöglichkeit auf das Vorliegen besonderer Umstände erscheint insbesondere beim Finanzanlagevermögen nicht angebracht. Art.35 der 4.EG-RL sieht dafür sogar ein Aufwertungs(Wertaufholungs)gebot

- 6 -

vor. Das österreichische Rechnungslegungsgesetz sollte dem Bilanzierenden ein echtes Wahlrecht einräumen, dessen Ausübung im Anhang zu erläutern wäre.

§ 204 Abschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens

Es wird vorgeschlagen, die Formulierung "voraussichtlich genutzt werden kann" durch "voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann" zu ersetzen.

§ 205 Unversteuerte Rücklagen

Grundsätzlich wäre anzuregen, den Zwang zum Ausweis unversteuerter Rücklagen aufgrund steuerlicher Vorschriften (mit Ausnahme der Bewertungsreserve) in der Handelsbilanz durch ein Wahlrecht zu ersetzen. Andernfalls wären allerdings die auf den nicht ausgewiesenen unversteuerten Rücklagen lastenden latenten Steuern in den Jahresabschluß einzustellen.

Es wird angeregt, den Konditionalsatz ("... wenn sie betragsmäßig von wesentlichem Umfang sind.") wie folgt sprachlich richtigzustellen: "...wenn die Abschreibung betragsmäßig von wesentlichem Umfang ist".

§ 205 Abs.2 erscheint entbehrlich: Satz 1 ergibt sich aus den GoB, Satz 2 wäre eine unbegründete Einschränkung.

§ 208 Berücksichtigung steuerlicher Vorschriften

Im Hinblick auf die in Abschnitt III. geforderte Harmonisierung des Bilanzsteuerrechts mit den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften sollte § 208 ersatzlos entfallen. Nach der derzeitigen Rechtslage wird die Bestimmung nicht benötigt; allfällige künftig zu beschließende Steuerbegünstigungen sollten grundsätzlich nicht zur Durchbrechung der GoB führen.

§ 212 Aufbewahrungspflicht, Aufbewahrungsfrist

Es wird darauf hingewiesen, daß die Aufbewahrungsfrist nach dem RLG de facto 8 Jahre beträgt, während sie gemäß § 132 Abs.1 EAO weiterhin 7 Jahre ist. Eine Gleichschaltung der Aufbewahrungsfristen erscheint zweckmäßig.

§ 220

Zu § 220, der den Kaufmann im Fall der Prüfungspflicht anweist, den Jahresabschluß in sinngemäßer Anwendung der §§ 223 - 235 aufzustellen, wird vermutet, daß es sich bei diesem Verweis um einen Irrtum handeln muß, weil andernfalls eine Ausschüttungssperre für Einzelkaufleute bzw. Personengesellschaften normiert werden würde. Wahrscheinlich soll der Verweis die §§ 222 - 234 umfassen.

Da nach § 220 nur der Bestätigungsvermerk beim Handelsregister zu hinterlegen ist, ist weiters zu überlegen, den Querverweis in § 220 (1) um § 221 (2) erster Satz zu erweitern. Der Querverweis in § 220 (2) sollte sich auch auf § 237 Z.5 - 7 und § 240 Z.9 erstrecken.

§ 221 Inhalt des Jahresabschlusses

Aus der Formulierung des § 221 (1) erster Satz könnte entnommen werden, daß der Jahresabschluß und der Anhang verschiedene Bestandteile der Rechnungslegung darstellen; da aber beabsichtigt ist, daß der Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang besteht, wird vorgeschlagen, die Formulierung ähnlich wie in § 264 Abs.1 erster Satz dHGB zu wählen ("die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben den Jahresabschluß (§ 242) um einen Anhang zu erweitern ...").

§ 222 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung

Der zweite und dritte Satz des Abs.4 regeln die Zulässigkeit der Hinzufügung von zusätzlichen Posten bzw. die Verpflichtung zur Aufnahme weiterer zusätzlicher Posten. Hier ist möglicherweise das Verhältnis zwischen zweitem und drittem Satz unklar, weil man annehmen könnte, daß zusätzliche Posten jedenfalls aufgenommen werden müssen, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird.

Weiters wird darauf hingewiesen, daß durch den Inhalt des Abs.4 eine Änderung der Gliederung des Anlagevermögens z.B. bei EVU (Energieversorgungsunternehmen) nicht gedeckt ist. Dies würde eine ähnliche Bestimmung wie in § 265 Abs.6 dHGB bzw. des Art.4, Abs.2 der vierten EG-RL erfordern.

- 8 -

Die in Abs.6 vorgesehene Möglichkeit der Zusammenfassung von Jahresabschlußposten, wenn dadurch die Klarheit der Darstellung verbessert wird, sollte ähnlich wie in § 265 Abs.7 dHGB um den Zusatz ergänzt werden, daß in diesem Fall die zusammengefaßten Posten im Anhang gesondert ausgewiesen werden müssen.

Eine ähnliche Zusammenfassungsmöglichkeit würde in der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 231 Abs.2) für die Positionen 6 a bis 6 e zutreffen. Es wäre jedoch zu prüfen, ob eine solche Konsequenz der Absicht des Gesetzgebers entspricht.

§ 223 Gliederung der Bilanz

§ 223 (2) lit.A sollte entfallen.

Die getrennte Angabe des Grundwertes im Anhang wäre einer Anmerkung in der Bilanz vorzuziehen.

Bei den Ausleihungen (III, 2) würde eine Aufgliederung der Ausleihungen (wie in § 266 dHGB) den Hinweis auf Ausleihungen in § 224 Abs.2 ersparen.

Bei den Bankguthaben erscheint der Zusatz "einschließlich der österreichischen Nationalbank" überflüssig.

In Abs.3 lit.B Z.2 sollte die Bindung an das Steuerrecht unterbleiben und folgende Formulierung gewählt werden: "Sonstige unversteuerte Rücklagen". Auf die Ausführungen zu § 205 wird verwiesen.

§ 224 Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz

Der letzte Satz des Abs.1 wäre ersatzlos zu streichen, weil die Kapitalgesellschaft ohnehin in jedem Fall zu prüfen hat, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt. Dies ist aber keine Bilanzierungsvorschrift.

§ 225 Umschreibung der Größenklassen

Die Einreihung dieser Vorschrift erscheint an dieser Stelle unsystematisch.

§ 226 Entwicklung des Anlagevermögens

Zu beachten wäre, daß die in § 226 Abs.1 letzter Satz angesprochene Aufrechnung der Ausleihungen mit Einzelwertberichtigungen mit den Vorschriften über die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens nicht vereinbar ist, weil bei Durchführung der Aufrechnung die Anschaffungskosten (Auszahlungsbetrag abzüglich Rückzahlungen) und die kumulierten Abschreibungen im Anlagenspiegel nicht aufscheinen würden.

Der letzte Satz des § 226 (1) wäre zu streichen; hingegen wäre in Abs.4 der letzte Satz auf Einzelwertberichtigungen zu Posten des Umlaufvermögens einzugrenzen. Desgleichen wäre die Überschrift dem Inhalt der Vorschrift des § 226 anzupassen, weil er sich auch auf das Umlaufvermögen bezieht. In Abs.3 wäre der Hinweis auf § 230 Abs.1 durch § 205 Abs.1 zu ersetzen.

§ 227 Ausleihungen

Es wird darauf hingewiesen, daß sich die Widmung auf den Geschäftsbetrieb des bilanzierenden Unternehmens beziehen müßte. Im Hinblick auf die gegebenenfalls notwendigen Konsolidierungsbestimmungen ist jedenfalls zu beachten, daß in der BRD die Untergrenze von 5 Jahren nicht normiert wird.

§ 228 Beteiligungen, verbundene Unternehmen

Auf die Diskrepanz in der Grenze für die Beteiligungsvermutung gegenüber der 4. EG-Richtlinie (20 %) sei besonders hingewiesen.

§ 229 Eigenkapital

Es wird darauf hingewiesen, daß nicht eingeforderte ausstehende Einlagen zwingend (und nicht wahlweise!) offen vom Posten Nennkapital abgesetzt werden sollten. Eingeforderte ausstehende Einlagen auf das Nennkapital sollten unter den Forderungen gesondert ausgewiesen werden.

Der Entwurf enthält keine Vorschriften für die Bildung einer Rücklage für eigene Anteile.

- 10 -

§ 230 Ausweis unversteuerter Rücklagen

U.E. sollte in Abs.2 das Wort "Zugänge" durch "Zuweisungen" ersetzt werden.

Im übrigen wäre § 230 (2) wie folgt zu formulieren: "In der Bilanz oder im Anhang sind die Zuweisung und die Auflösung entsprechend den Posten des Anlagevermögens gesondert anzuführen."

§ 231 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

In diesem Zusammenhang wird auf die Stellungnahme zu § 222 Abs.6 (Zusammenfassung einzelner Positionen) verwiesen.

In § 231 (2) Z.3 sollte der übliche betriebswirtschaftliche Ausdruck "aktivierte Eigenleistungen" statt des Begriffes "berücksichtigte Eigenleistungen" beibehalten werden.

Im übrigen sollte statt des Wortes "Dotierung" (z.B. Z 25 und 26) jeweils das Wort "Zuweisung" verwendet werden.

§ 231, Abs.2, Z.4a

Diese Position müßte auf Sachanlagen und immaterielle Werte beschränkt werden; die vergleichbaren Erträge aus dem Finanzanlagevermögen gehören zum Finanzerfolg und nicht zum Betriebserfolg. Dies ergibt sich rein logisch auch daraus, daß Abwertungen auf Posten des Finanzanlagevermögens unter Z.12-13 auszuweisen sind.

§ 231, Abs.2, Z.6 a und b

Die Aufgliederung des Personalaufwandes in Löhne und Gehälter ohne auch den damit zusammenhängenden Aufwand zu gliedern, ist überflüssig und ohne Aussagekraft

§ 231, Abs.2 Z.10-14

In diesem Bereich findet sich keine Sonderregelung für Ab- und Aufwertungen bei Wertpapieren des Umlaufvermögens (im Gegensatz zu dHGB § 275, Abs.2,

Nr.12 - Artikel 23, 4.RL). Z.13 wäre (wie § 275 (2) 12 dHGB) auf Wertpapiere des Umlaufvermögens zu erweitern (analog bei (3) Z.13), falls sich dies nicht aus dem Terminus "sonstige Finanzanlagen" ergibt.

Zu Z.12, Aufwendungen aus Beteiligungen

Diese Position kann folgenden Inhalt haben:

- a) Abschreibungen (dieser Betrag wäre aus dem Anlagespiegel feststellbar).
- b) Veräußerungsverluste (sofern nicht im a.o. Ergebnis auszuweisen) - dieser Betrag könnte ev. aus dem Anhang (§ 237, Z.4) entnommen werden.
- c) Verlustübernahmen aus Organschaftsverhältnissen - es ist nicht verständlich, warum Gewinnübernahmen aus 10a ersichtlich sind, Verlustübernahmen dagegen in der Sammelpost 12 enthalten sind.

Eine Lösung wäre ev. in der Weise denkbar, daß die Z.12 im Anhang aufzugliedern ist. Z.10 a könnte u.E. entfallen (detto (3) 9 a).

Zu § 231, Abs.2, Z.20

Steuern vom Einkommen und Ertrag:

Die 4.EG-RL sieht in Artikel 23-26 eine Aufteilung der Steuern nach dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und dem außerordentlichen Ergebnis vor, und zwar mit einem Wahlrecht der Aufgliederung nur im Anhang.

Im § 285 Z.5 und 6 dHGB wurde dieses Wahlrecht beansprucht mit dem Zusatz, daß auch der Einfluß steuerlicher Sondervorschriften in die Berichterstattung aufzunehmen ist. Es wäre anzuregen, eine ähnliche Vorschrift über die Berichterstattung im Anhang einzuführen.

Zu § 237 - Anhang:

Es wird darauf aufmerksam gemacht, daß nach der 4. EG-RL alle dinglich besicherten Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen sind. Insoweit erscheint diese Bestimmung nicht EG-konform.

§ 239 Abs.1 Z.3

Die Vorschrift des § 239 Abs.1 Z.3 ist unklar, weil sprachlich verfehlt; Zuführungen zu Abfertigungs- und Pensionsvorsorgen sind in gleicher Weise Aufwendungen. Z.3 sollte daher im Hinblick auf § 231 Abs.2 Z.6 lit.e lauten:

"Die Aufwendungen für Abfertigungen und Pensionen getrennt nach solchen für Vorstandsmitglieder und leitende Angestellte gemäß § 80 Abs.1 AktG 1965 und für andere Arbeitnehmer."

§ 245 Abs.1: Befreiende Konzernabschlüsse

Der erste Satz sollte aus Gründen der Klarheit wie folgt lauten: "Tochterunternehmen, die ... einbezogen sind, der nach österreichischen oder diesen mindestens gleichwertigen Vorschriften aufgestellt und geprüft worden ist, haben ..."

Im übrigen wäre bei Konsolidierung mit den Jahresabschlüssen von Banken, Versicherungen etc. nach der equity-Methode klarzustellen, wann ein befreiender Konzernabschluß vorliegt.

§ 246 Abs.2: Größenabhängige Befreiungen

Das Zitat in Abs.2 muß richtig heißen: "... der Merkmale nach Abs.1 treten,"
...

§ 257 Abs.1 Zi.1 und Zi.2: Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Die Formulierung "... oder als andere das Anlagevermögen betreffende Eigenleistungen ..." sollte durch "... oder als andere aktivierte Eigenleistungen ..." ersetzt werden. Auf die Anregung zu § 231 Abs.2 Z.3 wird verwiesen.

§ 258, erster Satz: Steuerabgrenzung

Im Text "... die nach den Vorschriften dieses Teils ..." ist das Wort "Teil" durch "Titel" zu ersetzen.

§ 262 Anteilsmäßige Konsolidierung

In den EB erster Satz muß es richtigerweise "Art 32 Konzern-RL" heißen.

§ 263 Assoziierte Unternehmen

Die bereits zu § 228 angesprochene Diskrepanz in der Grenze für die Beteiligungsvermutung gegenüber der EG-RL trifft auch hier zu.

§ 266, Z.1

Die Anmerkung von § 237 trifft auch auf § 266 Z.1 zu.

§ 266, Z.6

Auf die Anmerkung zu § 239 Abs.1 Z.3 wird sinngemäß verwiesen.

§ 277

Es sollte klargestellt werden, daß der Jahresabschluß mit dem Vermerk des Abschlußprüfers zu veröffentlichen ist.

ZU ARTIKEL II (Änderung des Aktiengesetzes)

Art.II Z.28 des Entwurfes sieht die ersatzlose Streichung des § 256 AktG vor. Diese Bestimmung stellte bislang den Stimmrechtsmißbrauch unter gerichtliche Strafe. Die ersatzlose Streichung erscheint nicht sinnvoll, weil die Strafrechtsbestimmung die einzige Möglichkeit bildet, rechtsethisch Unbekümmerte von einem Stimmenmißbrauch abzuhalten. Es wird daher vorgeschlagen, die Bestimmung des § 256 AktG beizubehalten oder zumindest nicht ersatzlos zu streichen.

ZU ARTIKEL III (Änderung des Gesetzes über Gesellschaft mit beschränkter Haftung)

Ergänzung der Antragslegitimation (Klagsbefugnis) in § 48 GmbH-Gesetz.

Z.11 des Art.III regelt für § 48 Abs.1 GmbH-Gesetz die Antragslegitimation für die Geltendmachung der Ersatzansprüche der Gesellschaft gegen die Geschäftsführer und die Mitglieder des Aufsichtsrates insoweit neu, als die Antragslegitimation um einen absoluten Betrag erweitert wurde.

Darüberhinaus möchten wir vorschlagen, daß der Ersatzanspruch der Gesellschaft von jedem Gesellschafter geltend gemacht werden kann, wenn die Geschäftsführer oder die Mitglieder des Aufsichtsrates grob fahrlässig oder vorsätzlich ihre Pflichten verletzt haben. Folgende Ergänzung des § 48 Abs.1 wird daher angeregt:

"Der Ersatzanspruch der Gesellschaft kann unter den zuletzt genannten Voraussetzungen ferner von jedem Gesellschafter geltend gemacht werden, wenn die Schädigung der Gesellschaft durch die Geschäftsführer oder die Mitglieder des Aufsichtsrates grob fahrlässig oder vorsätzlich erfolgte:"

ZU ARTIKEL V

Im Hinblick auf das Bestreben, bei Bilanzierung zwischen Voll- und Minderkaufleuten keine Unterschiede entstehen zu lassen, wird angeregt, den § 2 Abs.4 AO wie folgt zu formulieren:" Ist der Schuldner nach Handelsrecht verpflichtet, Bücher zu führen oder hat er aufgrund anderer Vorschriften oder

- 15 -

freiwillig Bücher im Sinne des Handelsrechtes geführt, so hat er die Jahresabschlüsse vorzulegen. Hat er sein Unternehmen länger als 3 Jahre betrieben, so genügt die Vorlage für die letzten drei Jahre vor Eröffnung des Ausgleichsverfahrens".

ZU ARTIKEL VI (Änderungen des Kreditwesengesetzes)

Die Veröffentlichungspflicht für Teile des Anhanges geht bei Banken über die Bestimmungen für Nichtbanken und über die derzeitigen Bestimmungen des KWG insoweit hinaus, als bei Nichtbanken nur § 239 Abs.1 Z.1 und Abs.2, bei Banken jedoch die gesamten Angaben nach § 239 zu veröffentlichen sind.

Zu § 24 c Abs.2, Z.3 ist eine Präzisierung dahingehend vorzuschlagen, ob nur Devisentermin- oder auch Waretermingeschäfte anzugeben sind.

ZU ARTIKEL VII (Versicherungsaufsichtsgesetz)

Es wird angeregt, in Analogie zu der im KWG als § 24 b vorgesehenen Vorschrift eine solche in § 80 VAG aufzunehmen, nach der die Gliederungsbestimmungen des HGB durch die Gliederungsbestimmungen einer (gemäß § 83 VAG erlassenen) Verordnung über die Rechnungslegung von Unternehmen der Vertragsversicherung in der jeweils geltenden Fassung zu ersetzen sind.

§ 80 Abs.2 kann u.U. ersatzlos entfallen, weil die entsprechenden Vorschriften bereits aus anderen Stellen des VAG hervorgehen.

Hinsichtlich kleiner Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit steht § 80 Abs.2 in Widerspruch zu § 84 des VAG-Entwurfes.

§ 80 Abs.2 VAG ist insofern unvollständig, als nur vom Jahresabschluß gesprochen wird und damit die Frage offen bleibt, ob auch die Bestimmungen des HGB über den Lagebericht auf diese Unternehmen anwendbar sein sollen.

Schließlich wird darauf hingewiesen, daß im Hinblick auf die erheblichen Mehrarbeiten, die künftig im Zusammenhang mit der Aufstellung von Konzernabschlüssen anfallen werden, die Fristverlängerungsmöglichkeiten, welche anderen Unternehmen offenstehen, auch von den Versicherungsunternehmen ge-

- 16 -

nützt werden sollten und nicht durch die Frist (7 Monate) für die Vorlage an die Versicherungsaufsichtsbehörde eingeschränkt werden dürfen.

III. Gemeinsame Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision und des Fachsenats für Steuerrecht zu steuerlichen Begleitmaßnahmen zum Rechnungslegungsgesetz

I. Die Vorschläge des Fachsenats für Steuerrecht

Jüngste Forschungsergebnisse, die teilweise durch die Diskussionen um das neue Rechnungslegungsgesetz angeregt wurden, haben die Reformbedürftigkeit des Bilanzsteuerrechtes erwiesen. Der Fachsenat für Steuerrecht hat seine Auffassung zu einer umfassenden Reformierung des Bilanzsteuerrechtes der Öffentlichkeit bereits vorgelegt. Seine Thesen können wie folgt zusammengefaßt werden:

1. Das Bilanzsteuerrecht ist reformbedürftig: es widerspricht modernen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen, ist in seinem Verhältnis zum Handelsbilanzrecht unklar, beeinflusst durch die umgekehrte Maßgeblichkeit negativ die Handelsbilanz, weist systematische Mängel auf und begegnet mehrfach verfassungsrechtlichen Bedenken.
2. Aus Anlaß der Rechnungslegungsreform ist eine Neukonzeption des Bilanzsteuerrechtes zweckmäßig: die grundsätzlich gleichen Zielsetzungen machen eine Anpassung des Bilanzsteuerrechtes an das Handelsrecht möglich, die Anpassung liegt zur Vereinfachung der Administration und zur Kostenminimierung im Interesse sowohl der Wirtschaft als auch der Finanzverwaltung, sie dient der Einheit der Rechtsordnung und der Weiterentwicklung des Bilanzrechtes.
3. Die Neukonzeption des Bilanzsteuerrechtes sollte zur direkten Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an die Handelsbilanz führen: Vereinheitlichung des Bilanzansatzes (Wirtschaftsgut/Vermögensgegenstand), der Bewertungsmaßstäbe (Anschaffungs- und Herstellungskosten, Teilwert/beizulegender Wert), der Bewertungsregeln (einschließlich der Abschreibungen) und Abschaffung der "umgekehrten Maßgeblichkeit".

II. Erforderliche Maßnahmen zur Harmonisierung von Handels- und Steuerbilanz

Ungeachtet dessen, daß die Kammer der Wirtschaftstrehänder, bzw. der Fachsenat für Handelsrecht und Revision einerseits und der Fachsenat für Steuerrecht andererseits, weiterhin eine grundlegende Reform des Bilanzsteuerrechtes im Sinne der vom Fachsenat für Steuerrecht bereits vorgetragenen Vorschläge für zweckmäßig halten, sollen hier nur diejenigen Punkte herausgegriffen werden, die nach Ansicht der Fachsenate im steuerlichen Gewinnermittlungsrecht als Begleitmaßnahme zur Einführung des RLG geändert werden sollten:

1. Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit

Der aus der Sicht beider Fachsenate wichtigste Änderungswunsch ist die Aufgabe des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips. Die Beibehaltung dieses Prinzips würde die Verwirklichung der mit der Rechnungslegungsreform angestrebten Ziele ernsthaft gefährden. Dazu kommt, daß keine überzeugenden Gründe zu erkennen sind, die aus der Sicht des Steuerrechtes für eine Beibehaltung der umgekehrten Maßgeblichkeit sprechen würden. Seit dem Wegfall des gespaltenen Körperschaftssteuersatzes bleibt als (recht schwaches) Argument nur noch die Ausschüttungssperrfunktion, die überdies nur bei Kapitalgesellschaften und auch dort nur eingeschränkt wirksam werden kann. Die Fachsenate sind sich bewußt, daß hierzu auch entsprechende Änderungen des RLG-Entwurfes erforderlich sein werden (insbesondere die Abgrenzung latenter Steuern).

2. Verhältnis Vermögensgegenstand - Wirtschaftsgut

§ 196 (1) RLG spricht nunmehr von Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, während das Steuerrecht weiterhin nur den Wirtschaftsgutbegriff kennt. In diesem wichtigen Punkt der Bilanzansätze sollte eine Anpassung des Steuerrechts an das Handelsrecht erfolgen.

3. Definition der Anschaffungs- und Herstellungskosten

Bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten wurde durch die Bestimmungen des § 204 RLG schon eine beachtliche Annäherung an das Steuerrecht erzielt. Deshalb sollte das Steuerrecht den Anschaffungs- und Herstellungsbegriff des RLG übernehmen.

4. Zuschreibungen

Die unterschiedlichen Zuschreibungsmöglichkeiten im Steuerrecht sollten vereinheitlicht und dem Handelsrecht angepaßt werden.

5. Disagio

Das Steuerrecht sieht nunmehr für das Disagio immer einen Aktivierungszwang vor, während das RLG ein Aktivierungswahlrecht nur für Verbindlichkeiten mit einer mehr als 5jährigen Laufzeit vorsieht. Für Unterschiedsbeträge bei Verbindlichkeiten mit geringerer Laufzeit ist handelsrechtlich offensichtlich von einem Aktivierungsverbot auszugehen, das dem steuerrechtlichen Aktivierungszwang gegenübersteht. Eine Angleichung des Steuerrechts an das Handelsrecht ist empfehlenswert.

6. Abschreibungen

§ 7 (2) EStG 1988 schreibt die ursprünglich als Vereinfachungsregel gedachte Halbjahresabschreibung zwingend vor. Dies führt insbesondere bei Rumpfwirtschaftsjahren zu unnötigen Abweichungen gegenüber dem Handelsrecht und sollte deshalb in ein Wahlrecht umgewandelt werden. Weiters wäre das Verhältnis zwischen dem Teilwert einerseits und dem beizulegenden Wert nach RLG endlich zu klären, um unergiebigere Diskussionen zu vermeiden.

7. Sozialkapital

Trotz erfolgter Anpassungsschritte sind die Unterschiede in der handels- und steuerrechtlichen Behandlung immer noch beträchtlich. Die Übergangsfrist bei der Pensionsrückstellung ist unbedingt zu vereinheitlichen.

Die Rückstellung für alle Abfertigungsverpflichtungen ist nunmehr im RLG zwingend vorgesehen, steuerlich gibt es weiterhin nur Vorsorgen für kollektivvertragliche oder gesetzliche Ansprüche. Die Entwicklung der Vergangenheit hat gezeigt, daß steuerlich angeordnete Unterdotierungen beim Sozialkapital letztlich dazu führen, daß die Leistungen überhaupt nicht erbracht werden können. Auch hier sollte eine entsprechende Anpassung erfolgen.