

Coronavirus reloaded

Treue- und Fürsorgepflicht in Krisenzeiten

Entschädigungsansprüche für

Betretungsverbote/Betriebsschließungen

Amtshandlungen in der COVID-19-Lockerungsphase

Investitionsersatz:

Rechtsnatur und Differenzersatz

AG: Bilanzierung zwischen

Bilanz- und Auflösungsstichtag

Objektiv betriebsbedingte Kündigungen nach Anciennität:

Verstoß gg absolut zwingendes
Betriebsverfassungsrecht

Zuzug iSd § 103 EStG erfordert

Inländischen Lebensmittelpunkt

KYCC: Kennen Sie die Geschäftspartner

Ihrer Kunden?

EZB-Anleihekäufe in der BRD ohne Rechtswirkung

BVerfG widerspricht EuGH

Bilanzierung zwischen Bilanzstichtag und Auflösungsstichtag bei Aktiengesellschaften

Wird eine Aktiengesellschaft während des laufenden Geschäftsjahrs aufgelöst, entsteht ein Rumpfgeschäftsjahr und es stellt sich die Frage, ob – neben der Abwicklungs-eröffnungsbilanz – auch ein Jahresabschluss (samt Lagebericht und ggf Corporate-Governance-Bericht) für den Zeitraum zwischen dem letzten Bilanzstichtag und dem Auflösungsstichtag (somit die letzte Phase als „werbende Gesellschaft“) aufgestellt werden muss. Der gegenständliche Beitrag untersucht diese Frage anhand der Literaturmeinungen in Deutschland und versucht eine Überleitung auf die österr Rechtslage.

MICHAEL MARSCHALL

A. Ausgangslage

Der Vorstand einer AG ist iS der jährlichen Rechnungslegungspflicht und als Ausdruck seiner Rechenschaftspflicht über seine Amtsführung (bei sonstiger Androhung von Zwangsstrafen gem § 258 Abs 1 AktG) dazu verpflichtet, zum Bilanzstichtag (jährlich) einen Jahresabschluss samt Lagebericht sowie ggf Konzernabschluss und Corporate-Governance-Bericht aufzustellen.¹⁾ Da das Geschäftsjahr in der Praxis oftmals mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, ist der Bilanzstichtag folglich häufig der 31. 12.

Die AG ist bei Vorliegen einer der in § 203 Abs 1 AktG normierten Gründe aufgelöst und tritt am sog Auflösungsstichtag vom Stadium einer „werbenden AG“ in das Abwicklungsstadium, sofern nicht das

Insolvenzverfahren zu eröffnen ist. Der Auflösungsstichtag wird in der Praxis aber nur selten mit dem Bilanzstichtag übereinstimmen. Infolge der Auflösung während des laufenden Geschäftsjahrs der AG ergibt sich somit für den Zeitraum vom vorangehenden Bilanzstichtag bis zum Auflösungsstichtag ein Rumpfgeschäftsjahr.²⁾

Mag. Michael Marschall ist Rechtsanwalt für Gesellschaftsrecht bei der Schönherr Rechtsanwälte GmbH.

- 1) Kalls in Kalls/Frotz/Schörghofer (Hrsg), Handbuch für den Vorstand (2017) Rz 12/20; Herzer/Strobl, Aufgaben und Pflichten des Vorstandes, in Gratzl/Hausmaninger/Justich (Hrsg), Handbuch zur Aktiengesellschaft I² (2016) Rz 115 ff.
- 2) Kodek in Artmann/Karollus (Hrsg), Kommentar zum Aktiengesetz III⁶ § 211 Rz 16 f (Stand 1. 4. 2019, rdb.at); Lang/Herzer, Die Abwicklung in Gratzl/Hausmaninger/Justich, Handbuch AG I² Rz 115.

Während § 211 Abs 1 AktG zu den Rechnungslegungspflichten in der Abwicklung festlegt, dass zum Abwicklungsbeginn eine Abwicklungsöffnungsbilanz und weiterhin für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein Jahresabschluss samt Lagebericht (sowie ggf Konzernabschluss und Corporate-Governance-Bericht) aufgestellt werden muss, ist in der Praxis fraglich, was für das Rumpfgeschäftsjahr vor dem Auflösungsstichtag gilt. Der gegenständliche Beitrag soll diese Problematik näher aufbereiten und – mit einem Blick auf die Rechtslage in Deutschland – mögliche Lösungsansätze bieten.

B. Auswirkungen der Auflösung für die Leitungsorgane und die Rechnungslegung

Mit dem Auflösungsstichtag tritt die AG in das Abwicklungsstadium und das Vorstandsmandat endet *ex lege*, da die Aufgaben und Pflichten des Vorstands gem § 209 Abs 2 AktG vom Abwickler übernommen werden. Sofern die (ehemaligen) Vorstände nicht auch das Amt als (geborene oder gekürte) Abwickler übernehmen, verlieren diese ihre Organfunktion und scheiden in ihrer Funktion als (ehemalige) Vorstandsmitglieder aus der AG aus.³⁾

Die Leitungsorgane einer werbenden AG sind für die Aufstellung der Rechnungslegungsunterlagen verantwortlich. Im Rahmen der ordentlichen Hauptversammlung ist insb der Jahresabschluss vorzulegen sowie über die Verwendung des (allfälligen) Bilanz-

gewinns und über die Entlastung der Organmitglieder zu entscheiden (§ 104 Abs 2 AktG). Die Wirkung der Entlastung und die Bedeutung des Vorliegens des Jahresabschlusses als Entscheidungsgrundlage dafür wurde in der Literatur bereits hinreichend erörtert, sodass an dieser Stelle nicht näher darauf eingegangen wird.⁴⁾ Unstrittig ist, dass sich die Reichweite des Entlastungsbeschlusses nur auf solche Sachverhalte erstrecken kann, welche den Aktionären der AG bei Prüfung der ihnen offengelegten Unterlagen und ihnen erstatteten Berichte (einschließlich der Rechnungslegungsunterlagen, somit auch des Jahresabschlusses) erkennbar waren.⁵⁾

Aus Sicht von Vorstand und Aufsichtsrat wird daher in der Praxis aufgrund der mit der Entlastung einhergehenden Präklusionswirkung stets das (Eigen-)Interesse bestehen, dass im Zeitpunkt der Fassung des Entlastungsbeschlusses auch bereits der jeweilige Jahresabschluss vorliegt.

In der Abwicklung werden die Rechnungslegungspflichten entsprechend modifiziert, weshalb die spezifischen kapitalgesellschaftsrechtlichen Bewertungs- und Gliederungsvorschriften für die werbende AG (§§ 201–211, §§ 224–230 UGB) aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 211 Abs 3 AktG keine Anwendung finden. Auch die Bilanzierungsgrundsätze für den Jahresabschluss der werbenden AG können für die Abrechnung in der Abwicklung der AG nur insoweit gelten, als sie nicht auf die Ertragsermittlung einer (weiterhin) produktiven Gesellschaft (iS des *Going-concern-Prinzips*) abgestellt sind.⁶⁾

Die Frage, ob die Abwickler im Abwicklungsverfahren neben der Eröffnungsbilanz bei Auflösung während des laufenden Geschäftsjahrs auch noch für die Zeit vom Ende des der Auflösung vorangegangenen Geschäftsjahrs (Bilanzstichtag) bis zum Auflösungsstichtag einen Jahresabschluss (samt Lagebericht und allfälligen Corporate-Governance-Bericht; in Deutschland auch „Schlussbilanz“ der werbenden AG) nach allgemeinen Grundsätzen erstellen müssen, wird vom Gesetzgeber nicht (ausdrücklich) beantwortet und ist in der Literatur nicht eindeutig.⁷⁾

3) Kodek in Artmann/Karollus, AktG III⁶ § 206 Rz 12; gleichermaßen bei den Geschäftsführern bzw Liquidatoren bei der GmbH: Haberer/Zehetner in Straubel/Ratka/Rauter (Hrsg), Wiener Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) § 89 Rz 2 (Stand 1. 10. 2016, rdb.at).

4) Vgl zur zugrundeliegenden Diskussion auszugsweise Herzer/Strobl, Haftung gegenüber der Gesellschaft, in Gratzl/Hausmaninger/Justich, Handbuch AG I² Rz 312; Artmann, Wirkung der Entlastung des Geschäftsführers einer GmbH, GesRZ 2010, 55 (Glosse zu OGH 4. 8. 2009, 9 Oba 149/08 i).

5) Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), Kommentar zum Aktiengesetz² § 104 Rz 59 f und 64 (Stand April 2012, rdb.at); Artmann, GesRZ 2010, 55; Kodek in Artmann/Karollus, AktG III⁶ § 84 Rz 495 mwN.

6) Kodek in Artmann/Karollus, AktG III⁶ § 211 Rz 21 f; Berger in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG² § 211 Rz 8 f mwN; Lang/Herzer, Die Abwicklung in Gratzl/Hausmaninger/Justich, Handbuch AG I² Rz 113 f.

7) Kodek in Artmann/Karollus, AktG III⁶ § 211 Rz 116 mwN.

C. Gegenüberstellung der Literaturmeinungen in Deutschland

Der hM in Deutschland zufolge besteht auch bei Auflösung während des laufenden Geschäftsjahrs eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses für die Zeit zwischen dem (vorangehenden) Bilanzstichtag und dem Auflösungsstichtag.⁸⁾

Begründet wird dies ua damit, dass die verantwortlichen Organmitglieder andernfalls für diesen Zeitraum nicht wirksam entlastet werden könnten (s dazu bereits oben zur österr Rechtslage), zumal jedes Geschäftsjahr einen Jahresabschluss benötige. Dagegen wurde von der (deutschen) Mindermeinung vor Inkrafttreten des deutschen Bilanzrichtliniengesetzes⁹⁾ die Aufstellung der Schlussbilanz mit jener Argumentation als entbehrlich dargestellt, dass es in der Abwicklung grundsätzlich keine Gewinnverteilung gäbe, weshalb eine Schlussbilanz nicht erforderlich sei; zuletzt begründete die Mindermeinung ihre Position damit, dass die gesetzlichen Abschlussregeln auch für die Eröffnungsbilanz gelten und demnach kein Bedarf für einen gesonderten Jahresabschluss bestünde (unter Verweis auf § 270 Abs 2 S 2 dAktG) sowie auf das Prinzip der Kontinuität des Unternehmens vor und nach der Auflösung.¹⁰⁾

Der Mindermeinung wird von der hM entgegengehalten, dass die Abwückereröffnungsbilanz sowie die Jahresabschlüsse infolge der in der Abwicklung vorgeschriebenen Neubewertungen mit den Jahresabschlüssen einer werbenden AG nicht identisch seien, zumal sie als reine Vermögensbilanzen keine Geschäftsergebnisse bzw Erfolgsrechnung enthalten würden. Schlussbilanz und Eröffnungsbilanz seien bereits ihrem Wesen nach grundverschieden, nicht zuletzt deshalb, weil die Eröffnungsbilanz an die bisherigen Bilanzwerte in Hinblick auf den sodann gegebenen Abwicklungszweck nicht ohne Weiteres anknüpfen. Darüber hinaus würde es gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung verstoßen, für diese Periode keinen Jahresabschluss aufzustellen. Zudem könnten ohne Jahresabschlüsse gewinnabhängige Ansprüche Dritter (bspw Tantiemen von Vorstandsmitgliedern) nicht ermittelt werden. Weiters müsse verhindert werden, dass sich die AG im Abwicklungsstadium ohne Bezug zum vorherigen Geschäftsbetrieb auf Kosten der Gläubiger „arm rechnet“.¹¹⁾

Aus diesen Gründen kommt die hM in Deutschland zum Ergebnis, dass auch für das Rumpfgeschäftsjahr vor der Auflösung der AG eine abschließende Rechnungslegung, somit die Aufstellung eines Jahresabschlusses (Schlussbilanz), erforderlich ist.

D. Meinungsstand in Österreich und Fazit

Die Überlegungen der deutschen Literatur lassen sich grundsätzlich ohne Weiteres auf die österr Rechtslage übertragen. Das wird auch von Teilen der österr Literatur (soweit vorhanden) und von der Rsp zur GmbH¹²⁾ so gesehen. Inhaltlich stützt man sich dabei (neben den vorgenannten Argumen-

ten der hM in Deutschland) auf die erforderliche Abgrenzung der Verantwortungsbereiche der Organwalter der werbenden AG einerseits und der Abwicklungsgesellschaft andererseits sowie darauf, dass eine Vermengung von Gewinn (der werbenden AG) und Abwückerüberschuss vermieden werden soll.¹³⁾ Auch in Österreich dienen Abwückereröffnungsbilanz und Regelabschlüsse während der Abwicklung nicht Gewinnermittlungszwecken, sondern sind als reine Vermögensverteilungsbilanzen zu verstehen.¹⁴⁾

Bei der AG (in Österreich) stellt sich (wegen § 211 Abs 2 AktG, s dazu sogleich unten) in der Folge die Frage nach dem Modus für die Feststellung des Jahresabschlusses. In der Zeit als werbende AG erfolgt die Feststellung des Jahresabschlusses gem § 96 Abs 4 AktG durch den Aufsichtsrat, sofern sich dieser nicht gemeinsam mit dem Vorstand zur Feststellung des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung entschließt. In der Abwicklung geht die Kompetenz zur Feststellung des Jahresabschlusses gemäß gesetzlicher Anordnung in § 211 Abs 2 AktG auf die Hauptversammlung über; der Aufsichtsrat hat aufgrund des eingeschränkten Verweises auf § 96 Abs 1 AktG (und zwar ausdrücklich nur auf dessen Abs 1) die Unterlagen gem § 222 Abs 1

- 8) Zur AG in Deutschland: *J. Koch* in *Goette/Habersack/Kalss* (Hrsg), Münchener Kommentar zum Aktiengesetz IV⁴ (2016) § 270 Rz 9; *Servatius* in *Grigoleit* (Hrsg), Kommentar zum Aktiengesetz (2013) § 270 Rz 2; *Schmidt-Hern* in *Drinhausen/Eckstein* (Hrsg), Beck'sches Handbuch der AG³ (2018) § 18 Auflösung und Abwicklung der AG/KGaA Rz 47 ff; *Euler/Binger* in *Spindler/Stilz* (Hrsg), Kommentar zum Aktiengesetz II⁴ (2019) § 270 Rz 14 ff; zur GmbH in Deutschland: *Müller* in *Fleischer/Goette* (Hrsg), Münchener Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) III² (2016) § 71 Rz 11; *Nerlich* in *Michalski* (Hrsg), Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) II (2002) § 71 Rz 16.
- 9) (Deutsches) Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) v 19. 12. 1985 (dBGBl I 2355).
- 10) *J. Koch* in *Goette/Habersack/Kalss*, MüKo AktG IV⁴ § 270 Rz 9; *Koch* in *Hüffer/Koch* (Hrsg), Kommentar zum Aktiengesetz¹⁴ (2020) § 270 Rz 3.
- 11) Zur AG in Deutschland: *J. Koch* in *Goette/Habersack/Kalss*, MüKo AktG IV⁴ § 270 Rz 9; *Euler/Binger* in *Spindler/Stilz*, AktienG II⁴ § 270 Rz 14; *Koch* in *Hüffer/Koch*, AktienG¹⁴ § 270 Rz 3; *Servatius* in *Grigoleit*, AktienG § 270 Rz 2; zur GmbH in Deutschland: *Müller* in *Fleischer/Goette*, MüKo GmbHG III² § 71 Rz 11; *Nerlich* in *Michalski*, GmbHG II § 71 Rz 16.
- 12) OGH 10. 10. 2002, 6 Ob 152/02z, worin der sechste Senat des OGH unter Verweis auf § 71 dGmbHG zur GmbH in Österreich festhält, dass der deutschen hM auch für die österr Rechtslage zu folgen ist und die GmbH einen Jahresabschluss für die Periode vor dem Liquidationsstichtag aufzustellen hat (RIS-Justiz RS0116955, zuletzt OGH 29. 1. 2004, 6 Ob 303/03g).
- 13) *Kodek* in *Artmann/Karollus*, AktG III⁶ § 211 Rz 16; *Lang/Herzer*, Die Abwicklung in *Gratzl/Hausmaninger/Justich*, Handbuch AG I² Rz 115.
- 14) *Berger* in *Doralit/Nowotny/Kalss*, AktG² § 211 Rz 9; *Kodek* in *Artmann/Karollus*, AktG III⁶ § 211 Rz 9f; vorbehaltlich dessen, dass in der Literatur teilweise vertreten wird, eine allgemeine Verpflichtung, in der Eröffnungsbilanz vom Going-concern-Prinzip abweichen zu müssen, würde zu weit gehen (da der historische Gesetzgeber von einer sofortigen Einstellung des Geschäftsbetriebs ausgegangen sei, was in der Praxis nur selten der Fall wäre), sondern dass vielmehr im Einzelfall zu entscheiden sei, ab wann eine Neubewertung vorgenommen werden soll, wie bspw von *Lang/Herzer*, Die Abwicklung in *Gratzl/Hausmaninger/Justich*, Handbuch AG I² Rz 113, und *Berger* in *Doralit/Nowotny/Kalss*, AktG² § 211 Rz 10.

UGB (Jahresabschluss, Lagebericht, ggf Corporate-Governance-Bericht etc) zu prüfen, sich gegenüber dem Vorstand darüber zu erklären und einen Bericht an die Hauptversammlung zu erstatten.¹⁵⁾

§ 211 Abs 1 AktG legt ausdrücklich fest, dass der Abwickler die Abwicklungseröffnungsbilanz und weiterhin für den Schluss eines jeden Jahres einen Jahresabschluss aufzustellen hat; gem § 211 Abs 2 AktG hat die Hauptversammlung über die Feststellung der Abwicklungseröffnungsbilanz und der Jahresabschlüsse in der Abwicklung sowie über die Entlastung der Verwaltungsmitglieder der AG zu entscheiden. Mit Ablauf des Auflösungsstichtags erlischt das Organmandat der Vorstandsmitglieder und die Vertretung der AG wird vom Abwickler übernommen. Mit Blick nach Deutschland lässt sich auch für Österreich festhalten, dass der Jahresabschluss infolge der *Ex-lege*-Amtsbeendigung der Vorstandsmitglieder vom Abwickler (und nicht vom ehemaligen Vorstand) aufzustellen ist. Da zum Auflösungsstichtag die Feststellungskompetenz der Jahresabschlüsse bereits auf die Hauptversammlung übergegangen ist, sollte auch dieser Jahresabschluss von der Hauptversammlung (und nicht – wie zuvor – vom Aufsichtsrat) festgestellt werden.¹⁶⁾

In der Praxis könnten sich Abwickler und Aufsichtsrat (mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung) aus Vorsichtsgründen dazu entschließen, gemeinsam, zusätzlich zum Verweis auf die für die Ab-

wicklung geltenden Bestimmungen des AktG, die Vorlage des Jahresabschlusses an die Hauptversammlung gem § 96 Abs 4 AktG zu beschließen.¹⁷⁾

15) *Berger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² § 211 Rz 3 ff; *Kodek in Artmann/Karollus*, AktG III⁶ § 211 Rz 18 ff; *Lang/Herzer*, Die Abwicklung in *Gratzl/Hausmaninger/Justich*, Handbuch AG I² Rz 119 ff.

16) Zur AG in Deutschland: *J. Koch in Goette/Habersack/Kalss*, MüKo AktG IV⁴ § 270 Rz 11 und 24; *Drescher in Hensler/Strohm* (Hrsg), Gesellschaftsrecht⁴ (2019) § 270 Rz 3; *Hirschmann in Hölters* (Hrsg), Aktiengesetz³ (2017) § 270 Rz 3.

17) Natürlich unter der Prämisse, dass dieser Jahresabschluss nicht dem Regime des § 211 AktG unterliegt, da diesfalls in Ermangelung eines Verweises auf § 96 Abs 4 AktG dessen Anwendung versagt wäre.

SCHLUSSTRICH

Zusammenfassend ist der hM in Deutschland aus den oben dargestellten Gründen auch für die AG in Österreich zu folgen, weshalb diese verpflichtet ist, einen Jahresabschluss (samt Lagebericht und ggf Corporate-Governance-Bericht) für den Zeitraum zwischen dem vorangehenden Bilanzstichtag und dem Auflösungsstichtag aufzustellen, der vom Abwickler auf- und von der Hauptversammlung festzustellen ist (so auch Kodek in Artmann/Karollus, AktG III⁶ § 211 Rz 9f; Lang/Herzer, Die Abwicklung, in Gratzl/Hausmaninger/Justich, Handbuch AG I² Rz 115).