jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2014/6/27 Ro 2014/02/0062

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.06.2014

Index

E000 EU- Recht allgemein;
E3R E13400000;
E3R E17100000;
21/01 Handelsrecht;
21/05 Börse;

Norm

32002R1606 Rechnungslegungsstandards Art1;
32002R1606 Rechnungslegungsstandards Art4;
BörseG 1989 §48 Abs1 Z6;
BörseG 1989 §81a Abs1 Z4;
BörseG 1989 §82 Abs4;
EURallg;
UGB §193 Abs2;
UGB §193 Abs3;
UGB §244 Abs1;
UGB §245a idF 2008/I/070;
UGB §252 Abs1;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):Ro 2014/02/0063 E 27. Juni 2014

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Riedinger, die Hofräte Mag. Dr. Köller, Dr. Lehofer, Dr. N. Bachler und die Hofrätin Mag. Dr. Maurer-Kober als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Farcas, über die Revision 1. des Mag. P und 2. der P AG, beide in K, beide vertreten durch die SAXINGER CHALUPSKY & PARTNER Rechtsanwälte GmbH, 4600 Wels, Edisonstraße 1, gegen den Bescheid des Unabhängigen Verwaltungssenates Wien vom 16. Dezember 2013, Zlen. UVS- 06/FM/46/15890/2012 und UVS-06/FMV/46/16013/2012, betreffend Übertretungen des BörseG (weitere Partei: Bundesminister für Finanzen), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde wie folgt ausgesprochen:

"Sehr geehrter Herr (Erstrevisionswerber)!

Sie sind seit 13.10.2004 Vorstandsmitglied der (zweitrevisionswerbenden Partei) ..., einer Aktiengesellschaft mit Sitz in K., deren Aktien im Amtlichen Handel der Wiener Börse ... notieren.

I. Sie haben in dieser Funktion gemäß § 9 Abs. 1 VStG als zur Vertretung nach außen Berufener folgendes zu verantworten:

1. Die (zweitrevisionswerbende Partei) hat von 01.02.2011 bis 24.07.2011 unterlassen, den Jahresfinanzbericht 2009/2010 mit Bilanzstichtag zum 30.09.2010 spätestens zum 31.01.2011 mit sämtlichen in § 82 Abs. 4 BörseG geforderten Inhalten zu veröffentlichen.

Der am 20.01.2011 veröffentlichte Jahresfinanzbericht 2009/2010 mit Bilanzstichtag zum 30.09.2010 enthält keinen Konzernabschluss, keinen Konzernlagebericht, keinen Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und keine Erklärung der gesetzlichen Vertreter gemäß § 82 Abs. 4 Z 3 BörseG (in der Folge: Bilanzeid) für den Konzernabschluss für das Geschäftsjahr vom 01.10.2009 bis 30.09.2010.

Erst am 25.07.2011 veröffentlichte die (zweitrevisionswerbende Partei) den Jahresfinanzbericht 2009/2010, in dem auch der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht, der Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und der Bilanzeid für den Konzernabschluss für das Geschäftsjahr vom 01.10.2009 bis 30.09.2010 enthalten sind.

2. Die (zweitrevisionswerbende Partei) hat von 01.05.2011 bis 24.07.2011 unterlassen, den Jahresfinanzbericht 2009/2010 mit Bilanzstichtag zum 31.12.2010 spätestens zum 30.04.2011 mit sämtlichen in § 82 Abs. 4 BörseG geforderten Inhalten zu veröffentlichen.

Der am 21.03.2011 veröffentlichte Jahresfinanzbericht 2009/2010 mit Bilanzstichtag zum 31.12.2010 enthält keinen Konzernabschluss, keinen Konzernlagebericht, keinen Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und keinen Bilanzeid für den Konzernabschluss für das Rumpfgeschäftsjahr vom 01.10.2010 bis 31.12.2010.

Erst am 25.07.2011 veröffentlichte die (zweitrevisionswerbende Partei) den Jahresfinanzbericht 2009/2010, in dem auch der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht, der Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und der Bilanzeid für den Konzernabschluss für das Rumpfgeschäftsjahr vom 01.10.2010 bis 31.12.2010 enthalten sind.

II. Die (zweitrevisionswerbende Partei) haftet gemäß § 9 Abs. 7 VStG für die über den (Erstrevisionswerber) verhängte Geldstrafe und die Verfahrenskosten zur ungeteilten Hand.

Sie haben dadurch folgende Rechtsvorschriften verletzt:

Zu 1.1. und 1.2.:

Jeweils §§ 82 Abs. 4 BörseG, BGBl. Nr. 555/1989 idF. BGBl. I Nr. 22/2009 iVm 48 Abs. 1 Z 6 BörseG, BGBl. Nr. 555/1989 idF BGBl. I Nr. 37/2010

Wegen dieser Verwaltungsübertretungen wird über Sie folgende

Strafe verhängt:

Geldstrafe von

falls diese uneinbringlich ist, Ersatzfreiheitsstrafe von

Freiheitsstrafe von

Gemäß §§

Zu I.

Zu I. 1. und 1. 2.:

1. 6.000 Euro

1 Tag und 3 Stunden

- - -

Jeweils 48 Abs. 1

2. 6.000 Euro

1 Tag und 3 Stunden

- - -

zweiter Strafsatz

BörseG, BGBl.

Nr.

Gesamt:

Gesamt:

Nr. 555/1989 idF

GBl.

12.000 Euro

2 Tage und 6 Stunden

- - -

BGBl. I Nr. 37/2010"

Nach Wiedergabe des Ganges des Verwaltungsverfahrens und von Auszügen aus der von der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Verhandlung nahm die belangte Behörde folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

"Der Beschuldigte, Herr (Erstrevisionswerber), ist seit 13.10.2004 Vorstandsmitglied der (zweitrevisionswerbenden Partei), einer Aktiengesellschaft mit Sitz in K., deren Aktien im Amtlichen

Handel der Wiener Börse ... notieren.

Die (zweitrevisionswerbende Partei) war als Muttergesellschaft eines Konzerns gemäß§ 245a UGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet.

Die Hauptversammlung der (zweitrevisionswerbenden Partei) vom 29.07.2010 hat die Änderung des Jahresabschlussstichtages (31.12. statt 30.09.) sowie ein Rumpfgeschäftsjahr vom 01.10.2010 bis 31.12.2010 beschlossen.

Im Zusammenhang mit dieser Jahresabschlussstichtagsänderung veröffentlichte die (zweitrevisionswerbende Partei) am 20.01.2011 den Jahresfinanzbericht 2009/2010 mit Bilanzstichtag zum 30.09.2010, in dem u.a. der Einzeljahresabschluss vom 01.10.2009 bis 30.09.2010 enthalten ist.

Am 21.03.2010 (richtig: 2011) veröffentlichte die (zweitrevisionswerbende Partei) den Jahresfinanzbericht 2009/2010 mit Bilanzstichtag zum 31.12.2010, in dem u.a. nochmals der Einzeljahresabschluss vom 01.10.2009 bis 30.09.2010, der Einzeljahresabschluss über das Rumpfgeschäftsjahr vom 01.10.2010 bis 31.12.2010 sowie der Konzernabschluss über die verlängerte Rechnungslegungsperiode vom 01.10.2009 bis 31.12.2010 enthalten sind.

Am 25.07.2011 veröffentlichte die (zweitrevisionswerbende Partei) schließlich den Jahresfinanzbericht 2009/2010, in

dem u. a. der Einzeljahresabschluss vom 01.10.2009 bis 30.09.2010, der Einzeljahresabschluss über das Rumpfgeschäftsjahr vom 01.10.2010 bis 31.12.2010, der Konzernabschluss vom 01.10.2009 bis 30.09.2010, der Konzernabschluss über das Rumpfgeschäftsjahr vom 01.10.2010 bis 31.12.2010 sowie der Konzernabschluss über die verlängerte Rechnungslegungsperiode vom 01.10.2009 bis 31.12.2010 enthalten sind.

Somit enthielt der am 20.01.2011 veröffentlichte Jahresfinanzbericht 2009/2010 mit Bilanzstichtag zum 30.09.2010 keinen Konzernabschluss, keinen Konzernlagebericht, keinen Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und keinen Bilanzeid für den Konzernabschluss für das Geschäftsjahr vom 01.10.2009 bis 30.09.2010, der am 21.03.2011 veröffentlichte Jahresfinanzbericht 2009/2010 mit Bilanzstichtag zum 31.12.2010 enthielt wiederum keinen Konzernabschluss, keinen Konzernlagebericht, keinen Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und keinen Bilanzeid für den Konzernabschluss für das Rumpfgeschäftsjahr vom 01.10.2010 bis 31.12.2010.

Erst am 25.07.2011 veröffentlichte die (zweitrevisionswerbende Partei) den Jahresfinanzbericht 2009/2010, in dem auch der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht, der Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und der Bilanzeid für den Konzernabschluss für das Geschäftsjahr vom 01.10.2009 bis 30.09.2010 und für das Rumpfgeschäftsjahr vom 01.10.2010 bis 31.12.2010 enthalten sind."

Nach Darstellung der von ihr als maßgeblich erachteten Rechtslage kam die belangte Behörde in rechtlicher Würdigung des Sachverhaltes zu dem Schluss, es sei weder den Vorschriften des UGB noch den einschlägigen europarechtlichen Vorschriften noch den anzuwendenden Bilanzierungsstandards eine abschließende Regelung darüber zu entnehmen, zu welchem Zeitpunkt Emittenten im Sinne des § 81a Abs. 1 Z 4 BörseG, die sowohl als Einzelunternehmen als auch als Konzernmutter am Markt auftreten würden, neben der Bilanz des Einzelunternehmens auch eine Konzernbilanz aufzustellen hätten. Die in § 245a UGB verwiesenen Vorschriften des IAS Standards 1 normierten lediglich Mindestanforderungen für den Zeitpunkt der Aufstellung einer Konzernbilanz. Nach IAS Standard 1 Pkt. 36 sei als ein solcher Mindeststandard vorgegeben, dass vom Verpflichteten jährlich eine Konzernbilanz aufzustellen sei, wobei im Fall der Verlegung des Bilanzstichtages auch ein längerer oder kürzerer Zeitraum in Betracht komme. Weder die IAS Standards noch die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2003 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, die die IAS Standards für anwendbar erklärt habe, stünden Regelungen der Mitgliedstaaten entgegen, die diesbezüglich präzisere bzw. strengere Rechtsvorschriften vorsähen. Dies ergebe sich nicht zuletzt aus den Zielsetzungen bzw. Erwägungsgründen der europarechtlichen Vorschriften. Der österreichische Gesetzgeber habe zwar im UGB keine Präzisierung oder Verschärfung der IAS Standards vorgenommen, sodass bei isolierter Betrachtung der Vorgaben des UGB für den Fall der Verlegung des Bilanzstichtages auch ein längerer Zeitraum als ein Jahr für die Aufstellung einer Konzernbilanz in Betracht käme, doch hätten Unternehmen, die Emittenten im Sinne des § 81a Abs. 1 Z 4 BörseG seien, zusätzlich noch die Vorgaben des § 82 Abs. 4 BörseG zu beachten. Diese Regelung erlege den betreffenden Unternehmen, sofern diese zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet seien, die allgemeine Pflicht auf, gemeinsam mit dem Einzelabschluss auch den Konzernabschluss spätestens vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres zu veröffentlichen. Eine Ausnahme für den Fall der Verlegung des Bilanzstichtages sehe das BörseG nicht vor. Das Fehlen einer solchen Ausnahme liege darin begründet, dass für die Anleger eine Vergleichbarkeit der Entwicklung im Einzelunternehmen und im Konzern über mehrere Jahre hinweg sichergestellt bleiben müsse, woran auch die Verlegung des Bilanzstichtages nichts ändern dürfe. Diese Überlegungen des österreichischen Gesetzgebers stünden auch im Einklang mit den Erwägungsgründen, die der Verordnung (EG) Nr. 1606/22 zugrunde lägen. Diesen Erwägungen sei unter anderem zu entnehmen, dass der Schutz der Anleger und der Erhalt des Vertrauens in die Finanzmärkte einen wichtigen Aspekt der Vollendung des Binnenmarkts in diesem Bereich darstellten und dass ein hoher Grad an Transparenz und Vergleichbarkeit der Rechnungslegung aller kapitalmarktorientierten Gesellschaften in der Gemeinschaft unabdingbare Voraussetzung für den Aufbau eines integrierten Kapitalmarkts sei. Vor diesem Hintergrund und in diesem Kontext sei § 82 Abs. 4 BörseG als eine Regelung zu verstehen, welche die über Unionsrecht und UGB verwiesenen IAS Standards in zulässiger, wenn nicht sogar gebotener Form präzisiere. Zumal die zweitrevisionswerbende Partei unbestrittenermaßen Emittentin im Sinne des § 81a Abs. 1 Z 4 BörseG sei, sie weiters unbestrittenermaßen als Konzernmutter zur Aufstellung einer Konzernbilanz verpflichtet sei und - ebenfalls unbestrittenermaßen - sowohl betreffend den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 30. September 2009 bis 30. September 2010 als auch betreffend den (Teil)Jahresabschluss für das (Rumpf)Geschäftsjahr 1. Oktober 2010 bis 31. Dezember 2010 einen Konzernabschluss nicht binnen der gesetzlichen Frist von vier Monaten nach Abschluss des

Geschäftsbzw. Rumpfgeschäftsjahres veröffentlicht habe, sei durch diese Unterlassungen jeweils der objektive Tatbestand einer Übertretung des § 82 Abs. 4 BörseG verwirklicht. In seiner Eigenschaft als Vorstand und somit als statutenmäßig zur Außenvertretung der zweitrevisionswerbenden Partei berufenes Organ sei der Erstrevisionswerber für diese Verwaltungsübertretungen verantwortlich.

Im Hinblick auf die subjektive Tatseite sei zunächst festzuhalten, dass es sich bei einer Übertretung des § 82 Abs. 4 BörseG um ein Ungehorsamsdelikt handle, sodass gemäß § 5 Abs. 1 VStG von fahrlässigem und daher schuldhaftem Verhalten auszugehen sei, sofern es dem Erstrevisionswerber nicht gelinge glaubhaft darzulegen, dass ihn kein Verschulden treffe. Mit dem Vorbringen des Erstrevisionswerbers, er habe im Hinblick auf die Beratung durch seinen anwaltlichen Vertreter und die Praxis in anderen börsenotierten Unternehmen von der Richtigkeit der Rechtsansicht der revisionswerbenden Parteien und von der Zulässigkeit der bei der Veröffentlichung der inkriminierten Bilanzen gewählten Vorgangsweise ausgehen dürfen, habe er mangelndes Verschulden nicht glaubhaft darlegen können. Es sei im Gegenteil der zweitrevisionswerbenden Partei bereits im September 2010, demnach vor erstmaliger Verwirklichung des Tatbestandes, die Rechtsansicht der FMA bekannt gewesen. In Anbetracht des Vorliegens einer rechtlichen Auskunft der zuständigen Behörde könnten die anderslautenden Rechtsauskünfte einer Anwaltskanzlei sowie eine von der behördlich geforderten Vorgangsweise abweichende Praxis in anderen Unternehmen schuldhaftes Verhalten des Erstrevisionswerbers nicht ausschließen. Auch lägen durch die Unterlassung der Veröffentlichung des Konzernabschlusses für das Geschäftsjahr bis zum 30. September 2010 und für das Rumpfgeschäftsjahr bis zum 31. Dezember 2010 zwei unterschiedliche Willensentschlüsse, demnach zwei Delikte vor.

Zur Strafbemessung führte die belangte Behörde aus, durch die Taten sei das öffentliche Interesse an der dem Anlegerschutz dienenden fristgerechten Veröffentlichung und an der Vergleichbarkeit von Konzernbilanzen jeweils erheblich beeinträchtigt, weshalb der Unrechtsgehalt der Taten selbst bei Fehlen sonstiger nachteiliger Folgen nicht gering gewesen sei. Die Bedeutung des strafrechtlich geschützten Rechtsgutes sei nicht zuletzt durch den gesetzlichen Strafrahmen, der gegenständlich bis 30.000 EUR reiche, unterstrichen. Das Verschulden des Erstrevisionswerbers habe nicht als bloß geringfügig angesehen werden können, weil weder hervorgekommen sei, noch aufgrund der Tatumstände anzunehmen gewesen sei, dass die Einhaltung der übertretenen Vorschrift eine besondere Aufmerksamkeit erfordert hätte, oder dass die Verwirklichung des jeweiligen Tatbestandes aus besonderen Gründen nur schwer hätte vermieden werden können. Der von den revisionswerbenden Parteien als Milderungsgrund geltend gemachte Umstand, dass im Juli 2011 die Veröffentlichung der als fehlend beanstandeten Konzernabschlüsse nachgeholt worden sei, habe nicht als strafmildernd berücksichtigt werden können, weil die versäumten Handlungen erst zu einem Zeitpunkt nachgeholt worden seien, als das gegenständliche Strafverfahren bereits eingeleitet gewesen sei. Im Übrigen sei die Nachholung der versäumten Veröffentlichung der in Rede stehenden Konzernbilanzen insofern berücksichtigt worden, als schon die erstinstanzliche Behörde den jeweiligen Tatzeitraum mit diesem Datum habe enden lassen. Dass der (Erstrevisionswerber) laut Strafregisterauszug keine gerichtlichen Vorstrafen aufgewiesen habe, werde zwar als erwiesen festgestellt, habe aber im Hinblick auf das unbestritten gebliebene Vorliegen einer verwaltungsstrafrechtlichen Vormerkung gleichfalls nicht als strafmildernd gewertet werden können. Die verwaltungsstrafrechtliche Vormerkung beziehe sich auf die Verletzung der im Börsegesetz verankerten Meldepflicht für den Fall einer beabsichtigten Satzungsänderung und beruhe auf derselben schädlichen Neigung wie die gegenständlich angelasteten Delikte. Sie sei daher von der erstinstanzlichen Behörde zu Recht als Erschwerungsgrund gewertet worden. Im Übrigen seien weder Milderungs- noch Erschwerungsgründe hervorgekommen. Der Erstrevisionswerber habe der erstinstanzlich vorgenommenen Einschätzung seiner wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse als überdurchschnittlich im Berufungsverfahren nichts entgegengesetzt, weshalb auch die belangte Behörde in Ansehung der beruflichen Stellung des Erstrevisionswerbers als Vorstand eines börsenotierten Unternehmens von überdurchschnittlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen ausgegangen sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende gemäß § 4 Abs. 1 Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetz (VwGbk-ÜG), BGBl. I Nr. 33/2013, erhobene Revision wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Das Verwaltungsgericht hat die Verwaltungsakten vorgelegt und die Abweisung der Revision beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 2

VwGG gebildeten Senat erwogen:

Die im Revisionsfall maßgebenden Bestimmungen des BörseG lauten:

"§ 48. (1) Wer

...

6. als Emittent seine Verpflichtung zur Veröffentlichung, Übermittlung oder Mitteilung gemäß den §§ 75a und 82 bis 89 nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt oder seine Verpflichtungen gemäß § 82 Abs. 5 verletzt,

...

begeht eine Verwaltungsübertretung und ist hinsichtlich der Z 1 mit einer Geldstrafe bis zu 50 000 Euro und hinsichtlich der Z 2 bis 8 mit einer Geldstrafe bis zu 30 000 Euro zu bestrafen, sofern die Tat nicht den Tatbestand einer in die Zuständigkeit der Gerichte fallenden strafbaren Handlung bildet.

...

§ 81a. (1) Für die Zwecke der §§ 81a bis 94 gelten folgende Begriffsbestimmungen: ...

4.'Emittent' ist eine juristische Person, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind, wobei im Falle von Zertifikaten, die Wertpapiere vertreten, als Emittent der Emittent der vertretenen Wertpapiere gilt.

§ 82. ...

(4) Ein Emittent hat seinen Jahresfinanzbericht spätestens vier Monate nach Ablauf jedes Geschäftsjahres zu veröffentlichen und sicherzustellen, dass er mindestens fünf Jahre lang öffentlich zugänglich bleibt. Der Jahresfinanzbericht umfasst

1.

den geprüften Jahresabschluss;

2.

den Lagebericht;

3.

Erklärungen, in denen die gesetzlichen Vertreter des Emittenten unter Angabe ihres Namens und ihrer Stellung bestätigen,

a) dass der im Einklang mit den maßgebenden Rechnungslegungsstandards aufgestellte Jahresabschluss ihres Wissens ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Emittenten oder der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen vermittelt;

b) dass der Lagebericht den Geschäftsverlauf, das Geschäftsergebnis oder die Lage der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen so darstellt, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entsteht, und dass er die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen sie ausgesetzt sind, beschreibt.

Ist der Emittent verpflichtet, einen Konzernabschluss aufzustellen, so hat der geprüfte Jahresabschluss den Konzernabschluss und den Jahresabschluss des Emittenten als Mutterunternehmen zu umfassen. Der Bestätigungsvermerk ist in vollem Umfang zusammen mit dem Jahresfinanzbericht zu veröffentlichen."

Die hier interessierenden Bestimmungen des UGB lauten:

"§ 193. (1) Der Unternehmer hat zu Beginn seines Unternehmens eine Eröffnungsbilanz nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.

(2) Er hat sodann für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs in den ersten neun Monaten des Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluß aufzustellen.

(3) Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten.

(4) Der Jahresabschluß besteht aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung; er ist in Euro und in deutscher Sprache unbeschadet der volksgruppenrechtlichen Bestimmungen in der jeweils geltenden Fassung aufzustellen.

...

§ 244. (1) Stehen Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) mit Sitz im Inland und gehört dem Mutterunternehmen eine Beteiligung gemäß § 228 an dem oder den anderen unter der einheitlichen Leitung stehenden Unternehmen (Tochterunternehmen), so haben die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens einen Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht aufzustellen sowie dem Aufsichtsrat und der Hauptversammlung (Generalversammlung) des Mutterunternehmens innerhalb der für die Vorlage des Jahresabschlusses geltenden Fristen vorzulegen. Der Konzernabschluß und der Konzernlagebericht sind von sämtlichen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen und der Hauptversammlung zusammen mit dem Jahresabschluß des Mutterunternehmens vorzulegen.

...

§ 245a. (in der Fassung des Unternehmensrechts-Änderungsgesetzes 2008, BGBl. I Nr. 70/2008)

(1) Ein Mutterunternehmen, das nach Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards dazu verpflichtet ist, den Konzernabschluss nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen, die nach Art. 3 der Verordnung übernommen wurden, hat dabei § 193 Abs. 4 zweiter Halbsatz und § 194 sowie von den Vorschriften des zweiten bis neunten Titels § 247 Abs. 3, § 265 Abs. 2 bis 4, § 266 Z 2a, 4, 5, 7 und 11 sowie § 267 anzuwenden.

(2) Ein Mutterunternehmen, das nicht unter Abs. 1 fällt, kann den Konzernabschluss nach den Rechnungslegungsvorschriften in Abs. 1 aufstellen.

(3) Ein Mutterunternehmen, das einen Konzernabschluss nach den in Abs. 1 bezeichneten Rechnungslegungsstandards aufstellt, hat bei der Offenlegung ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass es sich um einen nach den in Abs. 1 bezeichneten Rechnungslegungsstandards aufgestellten Konzernabschluss und Konzernlagebericht handelt.

...

§ 252. (1) Der Konzernabschluß ist auf den Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens oder auf den hievon abweichenden Stichtag der Jahresabschlüsse der bedeutendsten oder der Mehrzahl der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen aufzustellen; die Abweichung vom Abschlußstichtag des Mutterunternehmens ist im Konzernanhang anzugeben und zu begründen."

In den Erläuterungen zur Novelle BGBl. I Nr. 161/2004, mit dem unter anderem § 245a HGB (nunmehr gleichlautend UGB) an die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 angepasst wurde (677 BlgNR XXII GP, S 3), heißt es:

"Kernstück der IAS-Verordnung (Verordnung (EG) Nr. 1606/2002) ist die Verpflichtung für kapitalmarktorientierte Gesellschaften, ihre Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2004 beginnen, nach den (übernommenen) IAS aufzustellen (Art. 4). In diesem Punkt schafft die Verordnung unmittelbar in den Mitgliedstaaten geltendes Recht, sodass Regelungen in diesem Bereich mangels Kompetenz des österreichischen Gesetzgebers ausscheiden. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Wiederholung des Inhalts einer Verordnung in einer innerstaatlichen Rechtsvorschrift unzulässig ist. Innerstaatliche Rechtvorschriften, die im Widerspruch zu Bestimmungen der Verordnung stehen, sind nach der Rechtsprechung des EuGH ungeachtet der unmittelbaren Geltung und des Anwendungsvorrangs von Verordnungen anzupassen."

Der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards liegen unter anderem folgende Erwägungen zu Grunde:

"(2) Um zu einer Verbesserung der Funktionsweise des Binnenmarkts beizutragen, müssen kapitalmarktorientierte Unternehmen dazu verpflichtet werden, bei der Aufstellung ihrer konsolidierten Abschlüsse ein einheitliches Regelwerk internationaler Rechnungslegungsstandards von hoher Qualität anzuwenden. Überdies ist es von großer Bedeutung, dass an den Finanzmärkten teilnehmende Unternehmen der Gemeinschaft Rechnungslegungsstandards anwenden, die international anerkannt sind und wirkliche Weltstandards darstellen. Dazu bedarf es einer zunehmenden Konvergenz der derzeitig international angewandten Rechnungslegungsstandards, mit dem Ziel, letztlich zu einem einheitlichen Regelwerk weltweiter Rechnungslegungsstandards zu gelangen.

...

(7) Die 'International Accounting Standards' (IAS) werden vom 'International Accounting Standards Committee' (IASC)

entwickelt, dessen Zweck darin besteht, ein einheitliches Regelwerk weltweiter Rechnungslegungsstandards aufzubauen. Im Anschluss an die Umstrukturierung des IASC hat der neue Board als eine seiner ersten Entscheidungen am 1. April 2001 das IASC in 'International Accounting Standards Board' (IASB) und die IAS mit Blick auf künftige internationale Rechnungslegungsstandards in 'International Financial Reporting Standards' (IFRS) umbenannt. Die Anwendung dieser Standards sollte, so weit wie irgend möglich und sofern sie einen hohen Grad an Transparenz und Vergleichbarkeit der Rechnungslegung in der Gemeinschaft gewährleisten, für alle kapitalmarktorientierten Gesellschaften in der Gemeinschaft zur Pflicht gemacht werden.

...

(12) Entsprechend dem Verhältnismäßigkeitsprinzip sind die in dieser Verordnung getroffenen Maßnahmen, welche die Anwendung eines einheitlichen Regelwerks von internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen für alle kapitalmarktorientierten Gesellschaften vorsehen, notwendig, um das Ziel einer wirksamen und kostengünstigen Funktionsweise der Kapitalmärkte der Gemeinschaft und damit die Vollendung des Binnenmarktes zu erreichen."

In der Verordnung selbst heißt es wörtlich:

"Artikel 1

Ziel

Gegenstand dieser Verordnung ist die Übernahme und Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards in der Gemeinschaft, mit dem Ziel, die von Gesellschaften im Sinne des Artikels 4 vorgelegten Finanzinformationen zu harmonisieren, um einen hohen Grad an Transparenz und Vergleichbarkeit der Abschlüsse und damit eine effiziente Funktionsweise des Kapitalmarkts in der Gemeinschaft und im Binnenmarkt sicherzustellen.

...

Artikel 4

Konsolidierte Abschlüsse von kapitalmarktorientierten Gesellschaften

Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen, stellen Gesellschaften, die dem Recht eines Mitgliedstaates unterliegen, ihre konsolidierten Abschlüsse nach den internationalen Rechnungslegungsstandards auf, die nach dem Verfahren des Artikels 6 Absatz 2 übernommen wurden, wenn am jeweiligen Bilanzstichtag ihre Wertpapiere in einem beliebigen Mitgliedstaat zum Handel in einem geregelten Markt im Sinne des Artikels 1 Absatz 13 der Richtlinie 93/22/EWG des Rates vom 10. Mai 1993 über Wertpapierdienstleistungen zugelassen sind."

Die im Revisionsfall anzuwendende Fassung des International Accounting Standard (IAS) 1 wurde durch die Verordnung (EG) Nr. 1274/2008 der Kommission vom 17. Dezember 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf International Accounting Standard (IAS) 1 (in der Folge als IAS 1 bezeichnet) übernommen und lautet auszugsweise:

"Zielsetzung

1. Dieser Standard schreibt die Grundlagen für die Darstellung eines Abschlusses für allgemeine Zwecke vor, um die Vergleichbarkeit sowohl mit den Abschlüssen des eigenen Unternehmens aus vorangegangenen Perioden als auch mit den Abschlüssen anderer Unternehmen zu gewährleisten. Er enthält grundlegende Vorschriften für die Darstellung von Abschlüssen, Anwendungsleitlinien für deren Struktur und Mindestanforderungen an deren Inhalt.

Anwendungsbereich

2. Ein Unternehmen hat diesen Standard anzuwenden, wenn es Abschlüsse für allgemeine Zwecke in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufstellt oder darstellt.

...

Definitionen

7 ...

Ein Abschluss für allgemeine Zwecke (auch als Abschluss bezeichnet) soll den Bedürfnissen von Adressaten gerecht werden, die nicht in der Lage sind, einem Unternehmen die Veröffentlichung von Berichten vorzuschreiben, die auf ihre spezifischen Informationsbedürfnisse zugeschnitten sind.

...

Zweck des Abschlusses

9. Ein Abschluss ist eine strukturierte Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens. Die Zielsetzung eines Abschlusses ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Cash-Flows eines Unternehmens bereitzustellen, die für ein breites Spektrum von Adressaten nützlich sind, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Ein Abschluss legt jedenfalls Rechenschaft über die Ergebnisse der Verwaltung des dem Management anvertrauten Vermögens ab.

...

Häufigkeit der Berichterstattung

36 Ein Unternehmen hat mindestens jährlich einen vollständigen Abschluss (einschließlich Vergleichsinformationen) aufzustellen. Wenn sich der Abschlussstichtag ändert und der Abschluss für einen Zeitraum aufgestellt wird, der länger oder kürzer als ein Jahr ist, hat ein Unternehmen zusätzlich zur Periode, auf die sich der Abschluss bezieht, Folgendes anzugeben:

(a) den Grund für die Verwendung einer längeren

bzw. kürzeren Berichtsperiode und

(b) die Tatsache, dass Vergleichsbeträge des

Abschlusses nicht vollständig vergleichbar sind.

37 Normalerweise stellt ein Unternehmen einen

Abschluss gleichbleibend für einen Zeitraum von einem Jahr auf.

Allerdings bevorzugen einige Unternehmen aus praktischen Gründen, über eine Periode von 52 Wochen zu berichten. Dieser Standard schließt diese Vorgehensweise nicht aus."

Ausgangspunkt für die Beantwortung der im vorliegenden Verfahren wesentlichen Fragen ist die Verpflichtung der zweitrevisionswerbenden Partei zur Aufstellung eines (Einzel)Jahresabschlusses und eines Lageberichtes für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres gemäß §§ 193 Abs. 2 und 243 UGB und die daran anknüpfende Verpflichtung zur Veröffentlichung des Jahresfinanzberichtes gemäß § 82 Abs. 4 BörseG, der unter anderem den geprüften Jahresabschluss und den Lagebericht zu umfassen hat.

Auf Grund des Beschlusses der Hauptversammlung vom 29. Juli 2010 über die Verlegung des Stichtages für den Jahresabschluss vom 30. September jeden Jahres auf den 31. Dezember jeden Jahres - wodurch das Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr zusammenfallen sollte - und der Bildung eines (Rumpf)Geschäftsjahres vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2010 waren von der zweitrevisionswerbenden Partei Jahresabschlüsse und Lageberichte für zwei Geschäftsjahre, nämlich für die Zeit vom 1. Oktober 2009 bis 30. September 2010 und vom 1. Oktober bis zum 31. Dezember 2010 aufzustellen. Unter anderem waren diese beiden Jahresabschlüsse und Lageberichte gemäß § 82 Abs. 4 BörseG im Rahmen des Jahresfinanzberichtes spätestens vier Monate nach Abschluss des jeweiligen Geschäftsjahres zu veröffentlichen.

Nach den Feststellungen veröffentlichte die zweitrevisionswerbende Partei am 20. Jänner 2011 den Jahresfinanzbericht mit dem Jahresabschluss für das Geschäftsjahr vom 1. Oktober 2009 bis 30. September 2010 und am 21. März 2011 unter anderem einen Einzeljahresabschluss für das (Rumpf)Geschäftsjahr vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2010.

Strittig ist, ob die - sich aus der Aktenlage ergebende und von allen Verfahrensbeteiligten angenommene - zusätzliche Verpflichtung der zweitrevisionswerbenden Partei als Mutterunternehmen gemäß § 244 Abs. 1 UGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichtes im Revisionsfall zur Verpflichtung führte, einen Konzernabschluss gemäß § 82 Abs. 4 letzter Absatz BörseG binnen vier Monaten jeweils nach Schluss der beiden in Rede stehenden Geschäftsjahre zusammen mit dem (Einzel)Abschluss der zweitrevisionswerbenden Partei als

Mutterunternehmen zu veröffentlichen oder ob die zweitrevisionswerbende Partei wegen der Verlegung des Bilanzstichtages auf Grund des IAS 1 Absatz 36 berechtigt war, auf "Konzernebene" ein auf 15 Monate verlängertes Geschäftsjahr in Anspruch zu nehmen und lediglich einen Konzernabschluss über diesen Zeitraum (aufzustellen und entsprechend später) zu veröffentlichen.

Die revisionswerbenden Parteien stehen auf dem Standpunkt, der IAS 1 Absatz 36 sehe im Falle der Änderung des Abschlussstichtages die Ausdehnung des Geschäftsjahres auf einen Zeitraum, der länger als ein Jahr sei, vor, weshalb es zulässig sei, einen Konzernabschluss für ein derart verlängertes Geschäftsjahr - auch für den hier in Rede stehenden Zweck der Veröffentlichung - aufzustellen und zu veröffentlichen. Auch sehe § 245a UGB für Konzernabschlüsse die Anwendung des § 193 Abs. 3 UGB über die Maximaldauer eines Geschäftsjahres von zwölf Monaten nicht vor. Wegen der unmittelbaren Anwendbarkeit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002, die Grundlage für die Geltung des International Accounting Standards (IAS) 1 sei, würden entsprechende nationale Vorschriften, so auch die Regelung des § 82 Abs. 4 BörseG, verdrängt werden. Auf Basis dieser Rechtsansicht veröffentlichten die revisionswerbenden Parteien am 21. März 2011 gemeinsam mit dem Einzeljahresabschluss für das (Rumpf)Geschäftsjahr vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2010 den Konzernabschluss für das - verlängerte - Geschäftsjahr vom 1. Oktober 2009 bis 31. Dezember 2010 .

Die belangte Behörde vertrat im angefochtenen Bescheid die Ansicht, auf Grund der Verpflichtung der zweitrevisionswerbenden Partei zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichtes hätten die am 20. Jänner und am 21. März 2011 veröffentlichten (Einzel)Jahresabschlüsse gemäß § 82 Abs. 4 letzter Absatz BörseG auch jeweils einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht für die Geschäftsjahre vom 1. Oktober 2009 bis 30. September 2010 und vom 1. Oktober bis zum 31. Dezember 2010 umfassen müssen. Der am 21. März 2011 veröffentlichte Konzernabschluss über das verlängerte Geschäftsjahr vom 1. Oktober 2009 bis 31. Dezember 2010 entspreche nicht der Pflicht zur Verbindung jedes Einzelabschlusses mit einem Konzernabschluss. Erst am 25. Juli 2011 habe die zweitrevisionswerbende Partei gemeinsam mit den (Einzel)Jahresabschlüssen auch die Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte samt Bestätigungsvermerk und Bilanzeid für die Geschäftsjahre vom 1. Oktober 2009 bis 30. September 2010 und vom 1. Oktober bis zum 31. Dezember 2010 veröffentlicht. Entgegen § 82 Abs. 4 letzter Absatz BörseG seien demnach keine entsprechenden Veröffentlichungen innerhalb der Frist von vier Monaten nach Ablauf der angeführten Geschäftsjahre hinsichtlich des Konzerns erfolgt.

Zutreffend verweisen die revisionswerbenden Parteien auf das Fehlen einer Vorschrift über die Höchstdauer eines Geschäftsjahres im Zusammenhang mit der Aufstellung eines Konzernabschlusses (§ 245a UGB verweist nicht auf § 193 Abs. 3 UGB) und auf die im IAS 1 Absatz 36 erwähnte Verlängerung (oder Verkürzung) des Geschäftsjahres. Zur Unterstützung der von den revisionswerbenden Parteien vertretenen Ansicht trägt diese Rechtslage jedoch aus folgenden Gründen nicht bei:

Beim IAS 1 Absatz 36 handelt es um einen Rechnungslegungsstandard, der bei Änderung des Abschlussstichtages eine Ergänzung des Jahresabschlusses um bestimmte Informationen für den Fall vorschreibt, dass dieser länger oder kürzer als für ein Jahr aufgestellt wird. Mit dieser Bestimmung wird keine Aussage über die Frage der Zulässigkeit einer Verlängerung eines Geschäftsjahres im Zusammenhang mit der Aufstellung eines Konzernabschlusses getroffen, sie enthält lediglich Vorschriften für die inhaltliche Gestaltung des Konzernabschlusses, wenn dieser nicht den Zeitraum eines Jahres umfasst (vgl. auch IAS 1 Abs. 37, wonach das Geschäftsjahr "normalerweise" ein Jahr dauert). Zudem haben die Vorschriften des IAS 1 nicht Regeln über die Veröffentlichung des Konzernabschlusses im Auge, sondern nach den Erwägungsgründen der VO (EG) Nr. 1606/2002 die "Anwendung eines einheitlichen Regelwerks von internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen".

Auch führt das Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung über die Dauer eines Geschäftsjahres im Zusammenhang mit Konzernabschlüssen nicht zu dem von den revisionswerbenden Parteien gewünschten Ergebnis, weil § 82 Abs. 4 BörseG die Verpflichtung zur Veröffentlichung des Konzernabschlusses an die Veröffentlichung des (Einzel)Abschlusses knüpft, der gemäß § 193 Abs. 2 UGB für den Schluss des Geschäftsjahres (in der Dauer von höchstens zwölf Monaten (Abs. 3 leg. cit.)) aufzustellen und dann binnen vier Monaten zu veröffentlichen ist. An die Pflicht zur Veröffentlichung des Einzelabschlusses ist demnach die Pflicht zur Veröffentlichung des Konzernabschlusses über dasselbe Geschäftsjahr gebunden.

Das bedeutet für den Revisionsfall, in dem für die Geschäftsjahre vom 1. Oktober 2009 bis 30. September 2010 und

vom 1. Oktober bis zum 31. Dezember 2010 im Rahmen der Jahresfinanzberichte geprüfte (Einzel)Abschlüsse binnen vier Monaten zu veröffentlichen waren, dass nach dem Gesagten auf Grund der Verpflichtung der zweitrevisionswerbenden Partei zur Aufstellung eines Konzernabschlusses die (Einzel)Abschlüsse auch einen Konzernabschluss zu umfassen hatten. Der Konzernabschluss mit Stichtag 30. September 2010 hätte somit spätestens am 31. Jänner 2011, der Konzernabschluss mit Stichtag 31. Dezember 2010 spätestens am 31. Mai 2011 jeweils im Rahmen des Jahresfinanzberichtes veröffentlicht werden müssen, was die zweitrevisionswerbende Partei unterließ. Der objektive Tatbestand der dem Erstrevisionswerber als Mitglied des Vorstandes der zweitrevisionswerbenden Partei vorgeworfenen Unterlassungen der Veröffentlichungen ist daher erfüllt.

Beruft sich der Erstrevisionswerber in Anbetracht der subjektiven Vorwerfbarkeit des ihm angelasteten Verhaltens - im Rahmen der Verfahrensrüge - auf den Umstand, dass er wegen anderweitig geäußerter Rechtsansichten und das Gewährenlassen der Behörde in anderen Fällen von der Zulässigkeit der Verlängerung eines Geschäftsjahres auf 15 Monate ausgehen durfte, ist er darauf zu verweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung Erkundigungen an der geeigneten Stelle zu erfolgen haben, worunter im Zweifelsfall die zur Entscheidung der Rechtsfrage zuständige Behörde zu verstehen ist. Die Argumentation mit einer auch plausiblen Rechtsauffassung kann ein Verschulden am objektiv unterlaufenen Rechtsirrtum nicht ausschließen, vielmehr trägt das Risiko des Rechtsirrtums der, der es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. April 2014, Zl. 2014/02/0014, mwN).

Das Vorbringen zur Strafhöhe lässt jede Relevanz vermissen, weshalb darauf nicht eingegangen werden konnte.

Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 27. Juni 2014

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Verordnung Strafverfahren EURallg5/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:RO2014020062.L00

Im RIS seit

11.07.2014

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at