Zeitschrift: Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV

Herausgeber: Schweizerischer Juristenverein

Band: 45 (1926)

Artikel: Das Buchführungs- und Bilanzrecht im Entwurf zum Obligationenrecht

Autor: Siegwart, A.

DOI: https://doi.org/10.5169/seals-896349

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Mehr erfahren

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. En savoir plus

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. Find out more

Download PDF: 10.01.2026

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, https://www.e-periodica.ch

Das Buchführungs- und Bilanzrecht im Entwurf zum Obligationenrecht.

KORREFERAT

von Prof. A. SIEGWART, Freiburg.

Inhaltsverzeichnis.

Seite

A. Allgemeine Erörterungen 194a

I. Die Aufgaben der Gesetzgebung im Buchführungs- und Bilanzwesen im allgemeinen 194a

II. Lösung dieser Aufgaben in der bisherigen schweizerischen Gesetzgebung und in den Entwürfen . 202a

III. Grundsätzliche Kritik der Lösung im Entwurf . 209a

B. Die einzelnen Bestimmungen des Buchführungs- und Bilanzrechtes im Entwurf 215a

I. Der allgemeine Titel über die kaufmännische Buchführung 215a

II. Buchführung und Bilanz des Einzelkaufmanns . 234a

III. Buchführung und Bilanz der Kollektivgesellschaft 243a

IV. Buchführung und Bilanz der Kommanditgesellschaft 257a

V. Buchführung und Bilanz der A.-G. und Kommandit-A.-G. 264a

VI. Buchführung und Bilanz bei der G.m.b.H. . . 285a

VII. Buchführung und Bilanz der Genossenschaft . . 288a

Zusammenfassung 294a

Abkürzungen:

B. I = Bericht über die Revision der Titel 24—33 des SOR, erstattet im März 1920 von Eugen Huber.

B. II = Zweiter Bericht über die Revision der Titel 24—33 des SOR, erstattet im Dezember 1923 von A. Hoffmann.

E. I = Entwurf eines BG betr. die Revision der Titel 24—33 des SOR. Vorlage vom Dezember 1919, redigiert von E. Huber.

E. II = Zweiter Entwurf eines BG betr. die Revision der Titel 24—33 des SOR. Vorlage vom Dezember 1923, redigiert von A. Hofmann. (Die Artikel werden mit arabischen Ziffern, die Absätze mit römischen Ziffern bezeichnet.)

Exp.Kom. = Expertenkommission, einberufen zur Behandlung des E. II.

Prot. = Protokoll über die Verhandlungen der Exp.Kom. 1925/26.

Der Referent hat das Diskussionsthema des diesjährigen Juristentages mehr in der Weise behandelt, dass er die wirtschaftlich wichtigsten Spezial-Probleme herausgesucht und sie unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse bei den grösseren Betrieben in sehr ausführlicher Weise besprochen hat. Ich glaube am ehesten zur Aufklärung und zur Anregung der Diskussion in der Versammlung etwas beitragen zu können, wenn ich in diesem Korreferat mich mehr bemühe, die allgemeinen gesetzgeberischen Probleme, die das Revisionswerk aufwirft, zu erörtern, dieses Werk auch in seiner Entstehung betrachte, wenn ich ferner die vom Entwurf vorgesehenen Neuerungen in ihrem Zusammenhang mit den einzelnen Unternehmungsformen behandle, dabei auch der kleineren Betriebe gedenke und überall die juristische Seite mehr hervorkehre.

A. Allgemeine Erörterungen.

I. Die Aufgaben der Gesetzgebung im Buchführungs- und Bilanzwesen im allgemeinen.

Die Buchführung und Bilanz haben den Zweck, die Ordnung und Übersicht in einem Unternehmen zu fördern: Die Buchführung sorgt für die fortlaufende Fixierung gewisser Geschäftsbegebenheiten nach ihrer rechnerischen Seite, die Bilanz verschafft ein Bild vom Stand eines Geschäftes an einem bestimmten Termin, verbunden eventuell mit einer abschliessenden Übersicht über eine

bestimmt abgegrenzte Periode. Da das Gedeihen der Unternehmung wesentlich von der Ordnung und Übersichtlichkeit abhängt, sind an der Verwendung des hiezu dienenden Mittels überhaupt alle Personen interessiert, die zum Geschäft in den verschiedensten Stellungen in Beziehung stehen: Als Inhaber, als Mitglieder, als Gläubiger oder Schuldner der verschiedensten Art, Angestellte, Kunden, Lieferanten, Kreditgeber und Kreditnehmer, als Gemeinwesen etc.

Die Interessen, die hier in Betracht kommen, sind aber zum Teil verschieden, in einzelnen Punkten widersprechend, jedenfalls nicht alle gleich schutzbedürftig und schützenswert. Der Gesetzgeber sieht sich darum bei der Ordnung dieser Materie vor ein sehr vielgestaltiges Problem gestellt:

Er hat zuerst zu entscheiden, welche der vorhandenen Interessen er überhaupt zum Gegenstand einer Regelung erheben will und in welchem Umfang er umgekehrt den Verhältnissen freien Lauf lassen will. Dort wo eine Ordnung nach seiner Ansicht sich empfiehlt, wird er entscheiden müssen, wie die allenfalls widerstreitenden Interessen zum Ausgleich zu bringen sind. In manchen Punkten wird ihm die Wahl zwischen einer zwingenden oder bloss dispositiven Lösung gegeben sein. Er kann bei der Regelung mehr auf Einzelheiten eintreten oder mit der Angabe der Hauptrichtlinien sich begnügen und das Übrige der Interpretation durch die Praxis überlassen. Auch an die Sanktion ist zu denken, die den Geboten und Geboten zur Seite gestellt werden soll. Endlich ist das gesetzgebungstechnische Vorgehen in verschiedener Weise denkbar.

Bei der Lösung all dieser Aufgaben dürften folgende allgemeine Erwägungen in Betracht fallen:

1. Inhalt der Ordnung. Die hier vorhandenen Interessen verlangen nicht alle im gleichen Masse nach einem Eingreifen des Gesetzgebers.

Die Tatsache, dass der Geschäftsinhaber selber aus der geordneten Führung des Unternehmens Vorteile

zieht, würde die Aufstellung von gesetzlichen Vorschriften über Buchführung und Bilanz kaum genügend begründen. Denn im Allgemeinen ist es ja nicht Aufgabe der Rechtsordnung, das Individuum zur allseitigen richtigen Wahrung seiner eigenen Interessen zu zwingen. Nur in extremen Fällen (z. B. Ungültigkeit allzu drückender Rechtsgeschäfte, Bevormundung wegen Verarmungsgefahr) ist ein Schutz des Rechtssubjektes gegen sich selbst am Platz. Wenn die Aufstellung von Buchführungs- und Bilanzvorschriften in erster Linie den Schutz des Kaufmanns selber bezwecken würde, so wäre die mit diesen Vorschriften verbundene Sanktion auch dementsprechend zu gestalten. Sie müsste in einer Beaufsichtigung, in einem Entzug der Weiterführung des Unternehmens etc. bestehen. Eine Bussen- oder Strafsanktion wäre da kaum das Geeignete.

Wenn also Fremdinteressen den Anstoss geben zur Ordnung, ein Zwang nirgends als reine Massregel der Bevormundung, sondern nur zum Schutz berechtigter Interessen Anderer vorgesehen werden soll, so hindert das nicht, dass bei der Festsetzung des Inhaltes der Ordnung doch die Interessen und Bedürfnisse des Kaufmannes selber in den Vordergrund gerückt werden müssen. Der Hauptsache nach sind ihm nur solche Dinge zuzumuten, aus deren Vornahme er selber Nutzen zieht. Man kann also z. B. nicht erwarten, dass er bei der Bilanzaufstellung in erster Linie an seine Gläubiger denke und wie sie die Bilanz wohl aufgestellt wissen möchten. Und bei der Buchführung kann man nicht verlangen, dass der Kaufmann besonders darauf ausgehe, die Methode anzuwenden, durch welche er im Falle seines eigenen Konkurses der Konkursverwaltung ihre Aufgaben am meisten erleichtert. Mutet man ihm ein Verhalten zu, an dem er selber keinen Vorteil hat, das eventuell sogar ihn zu schädigen imstande ist, so läuft die Regel grosse Gefahr, toter Buchstabe zu bleiben. Es ist ja auffällig, wie man in der Buchführungs- und Bilanzliteratur immer wieder lesen muss, diese oder

jene Bestimmung werde in der Praxis nicht beobachtet, gelegentlich sogar Bestimmungen, die trotzdem gedankenlos von einer Gesetzgebung in die andere hinübergenommen werden. Wenn z. B. die Gesetzgebung unter zu starker Betonung des Gläubigerstandpunktes vom Kaufmann die Aufstellung der Jahresbilanz nach dem Veräusserungswert verlangt, so wird er unbekümmert darum eben doch den seinen Zwecken dienenden Gesichtspunkt der Erfolgsermittlung in den Vordergrund stellen. Oder wenn zu grosse Publizität von Dingen verlangt wird, die der Kaufmann in guten Treuen lieber geheim hält, so wird er Mittel und Wege finden, die Publizität möglichst nichtssagend zu gestalten. Bei der Erforschung dessen, was gegenüber dem Unternehmer an Pflichten noch zumutbar ist, wird zu berücksichtigen sein, dass die Wirkungen eines bestimmten Verhaltens auf Dritte nicht immer rein vernunftsmässige, sondern auch gefühlsmässige sind. Die Anwendung eines, abstrakt betrachtet, ganz richtigen Prinzipes kann psychologische Einwirkungen auf Dritte ausüben, die zwar vielleicht als unvernünftige taxiert werden können, aber eben doch bestehen und berücksichtigt werden müssen, so z. B. die Überspannung des Prinzipes der Bilanzwahrheit, -klarheit und -öffentlichkeit im Falle von Verlusten, die objektiv betrachtet für das Unternehmen ungefährlich sind, aber doch leicht eine schädliche Panik auslösen können. Es ist ferner auch zu bedenken, dass jedes Recht, das einem Dritten zugestanden wird, z. B. das Recht zur Einsicht in die Bücher, und das an sich harmlos wäre, wenn es durch einen Wohlwollenden ausgeübt wird, durch Übelwollende zum Nachteil der Unternehmung missbraucht werden kann, und dass es manchmal einfach unmöglich ist, die Befugnis so zu umschreiben, dass der Missbrauch wirksam verhindert werden kann.

Dieser Grundsatz, dem Kaufmann möglichst nur das zur Pflicht zu machen, was er selber aus eigenem Interesse tun sollte, und möglichst wenig ihn zu einem Verhalten zu zwingen, das ihm schädlich werden kann, lässt sich

nun aber tatsächlich umso eher durchführen, als die vorhandenen Interessen normalerweise nur bei oberflächlicher Betrachtung auseinander zu gehen scheinen, in Wirklichkeit eigentlich in den meisten Punkten sich decken. Gedeiht das Unternehmen und verwendet der Kaufmann die von seinem Standpunkt aus richtigen Mittel, um dies zu befördern, so werden in letzter Linie auch alle anderen mit dem Unternehmen verknüpften Interessen davon profitieren und genügend geschützt sein.

Diese Drittinteressen, die überhaupt dazu führen, dass man den Kaufmann zu Buchführung und Bilanz zwingt, sind nun aber wieder in verschiedenem Grade schutzbedürftig und schutzwürdig.

Am geringsten ist das Interesse einzuschätzen bei den Gläubigern des Einzelkaufmanns, der mit seinem ganzen Vermögen für sein geschäftliches Verhalten einzustehen hat. Dieses unbeschränkte Risiko ist als Ansporn zur Ordnung in der Geschäftstätigkeit wirksamer und die unbeschränkte Haftung für die Gläubiger wertvoller als zwingende Buchführungs- und Bilanzvorschriften mit ihrer oft doch recht problematischen Sanktion.

Wenn Personenverbindungen Geschäftsinhaberinnen sind, so ist das Interesse der Mitglieder und das Dritter, also speziell wiederum der Gläubiger, auseinander zuhalten.

Das Interesse der Mitglieder an einer richtigen Ordnung im Betrieb, an einer gewissen Einsicht in denselben und an wirtschaftlich berechtigten Methoden der Gewinnermittlung und Gewinnverteilung ist wohl schützenswert. Doch würde bei den bloss vertraglich zusammengeschlossenen Personenmehrheiten, die in allen wichtigen Fragen nur einstimmige Beschlüsse fassen, eine subsidiäre Ordnung an sich genügen. Denn auch hier würde kein Anlass bestehen, den einzelnen Beteiligten gegen ihren Willen das wirtschaftlich Richtige aufzuzwingen. Ein ziemlich grosser Spielraum in der Ordnung der Verhält-

nisse ist jedenfalls bei diesen Gesellschaften wünschenswert und unschädlich. Anders bei den körperschaftlich organisierten Verbänden, die Mehrheitsbeschlüsse fassen können. Dort verlangt der Schutz der Minderheit in einem gewissen Umfang eine zwingende Ordnung über die Pflicht zum ordnungsgemässen Geschäftsbetrieb, über die Mittel zur Aufklärung der Mitglieder und über die Methoden der Gewinnermittlung, letzteres um zu bewirken, dass Methoden verwendet werden, die weder zum Nachweis eines zu grossen, noch auch eines zu kleinen Gewinnes führen.

Eine ähnliche Verschiedenheit besteht nun auch bei Betrachtung der Verhältnisse vom Standpunkt der Gläubiger aus. Bei den Personenverbindungen mit unbeschränkter Haftung aller oder einzelner Mitglieder (Kollektiv- und Kommanditgesellschaft, event. auch Genossenschaft) gilt das Gleiche, wie für den Einzelkaufmann. Die unbeschränkte Haftung ist dort der stärkere Schutz, die Ordnung des Buchführungs- und Bilanzwesens spielt darum eine geringere Rolle. Bei den Körperschaften mit beschränkter Haftung der Mitglieder (A.-G., G. m. b. H. und gewöhnlich auch Genossenschaft) ist dagegen die richtige Buchführung als Voraussetzung der Ordnung im Geschäft und eine richtige Bilanz als Mittel, um zu weit gehenden Ausschüttungen an die Mitglieder vorzubeugen, eventuell auch als Mittel, um einigen Einblick in die Verhältnisse zu gewinnen, für die Gläubiger von ausserordentlich grosser Bedeutung. Bei der A.-G. und G. m. b. H. hinwiederum ist die Bedeutung grösser als bei der Genossenschaft, weil bei den ersteren der Geldgewinn das natürliche Ziel und die Gefahr übermässiger Verteilungen darum grösser ist, ganz abgesehen von sonstigen Verschiedenheiten in der wirtschaftlichen Funktion dieser Unternehmungsformen. Bei der A.-G. endlich ist das Gläubigerinteresse eher grösser als bei der G. m. b. H., weil bei letzterer wenigstens das kundgegebene Kapital durch die Haftung aller Mitglieder bis zu diesem Betrage stärker gesichert ist als bei ersterer.

So zeigt sich also hier eine natürliche Abstufung: Vom Einzelkaufmann beginnend nimmt die Notwendigkeit einer gesetzlichen Ordnung zu bis hinauf zur A.-G., wo sie ihren Höhepunkt erreicht.

Andere Interessen als die bisher genannten sollten bei der zivilrechtlichen Ordnung der Materie nur nebensächlich, soweit es ohne Störung der Hauptzwecke geschehen kann, berücksichtigt werden, so z. B. das steuerrechtliche Interesse des Fiscus. Ebenso ist auch die Rolle, welche die Geschäftsbücher im Prozess als Beweismittel spielen können — ein Punkt, dem früher eine ganz besondere Bedeutung beigemessen wurde — nicht in den Vordergrund zu stellen.

2. Umfang der Ordnung. Die bisher angestellten Erwägungen legen es nahe, die Ordnung im Gesetz nicht allzu eingehend und ausführlich zu gestalten. Kürze ist hier einigermassen identisch mit Freiheit, Anpassungsfähigkeit, deren der Handelsverkehr doch in hohem Masse bedarf. Die Hauptsache ist, dass die verfolgten Zwecke klar erfasst und deutlich zum Ausdruck gebracht werden. Bei der Wahl der Mittel ist ein ziemlich grosser Spielraum zu lassen. Von technischen Einzelheiten ist möglichst abzusehen, schon deshalb, weil die Methoden sich ändern und darum eine allzu spezialisierende Gesetzgebung rasch und leicht überholt wird.

Ist die Kürze der Buchführungs- und Bilanzgesetzgebung schon allgemein vorzuziehen, so empfiehlt sie sich noch ganz besonders mit Rücksicht auf die Eigenart der bei uns bestehenden Verhältnisse. Es ist hier nicht der Platz, dieselbe näher zu untersuchen. Es genügt der Hinweis darauf, dass sowohl das OR wie auch das ZGB diesen Stempel der Kürze und der Selbstbeschränkung des Gesetzgebers tragen, und dass diese Methode für uns sich wohl bewährt hat. Eine Besonderheit unserer Gesetzgebung liegt dann ja namentlich auch darin, dass wir kein eigenes Handelsgesetzbuch haben, die handelsrechtlichen Institute vielmehr sehr weit zugänglich gemacht haben

und ihre sehr freiheitlich ausgestaltete Ordnung in den allgemeinen Rahmen der Privatrechtskodifikation aufgenommen haben. Das bedingt aber auch einigermassen, dass man in der Aufstellung von Pflichten zurückhaltend sei, ihre Spezialisierung nicht zu weit treibe, ihre Umschreibung nicht kompliziere, überhaupt die Kodifikation nicht überlaste und ihre Anschaulichkeit nicht beeinträchtige. Denn tatsächlich wäre kein Grund gegeben, die früher mit Überlegung durchgeführte und bei uns eingelebte Verschmelzung des Handelsrechtes und des bürgerlichen Rechtes in der Gesetzgebung wieder zu beseitigen. Das wirtschaftliche Leben hat sich auf Grund der so beschaffenen Gesetzgebung gut entwickeln können und es dürfte kaum behauptet werden, dass bei uns die Verhältnisse in den Geschäftsbetrieben ungesundere seien als anderswo.

3. Die Technik der Ordnung. Eine Besonderheit in der gesetzgebungstechnischen Anordnung des Stoffes wurde soeben berührt. Die Frage, wie die weitere Systematik der Ordnung sich gestalten soll, hängt natürlich stark vom Inhalt und Umfang ab, die man ihr gibt. Im grossen und ganzen entspricht es einem natürlichen und richtigen Gebote, das Gemeinsame auch gemeinsam darzustellen und das Spezielle bei den entsprechenden Instituten unterzubringen. Doch ist eine solche logische Anordnung keineswegs immer am Platze. Sie kann auf Schwierigkeiten stossen, wenn das Gemeinsame auch gar zu dürftig ist. Noch häufiger wird es im Interesse der leichten Anwendbarkeit der Gesetzgebung empfehlenswert sein, eine zusammenfassende Ordnung einer bestimmten Materie demjenigen Spezialinstitut anzugliedern, für das diese Ordnung praktisch am wichtigsten ist, und bei den anderen mit Verweisungen sich zu behelfen oder auf die analoge Anwendung abzustellen — ein Verfahren, von dem ja auch das ZGB häufig Gebrauch gemacht hat. Jedenfalls darf nicht aus rein formalen Gründen der Systematik eine Ordnung auf Kreise ausgedehnt werden, für welche sie nicht passt. Wenn eine Pflicht als allgemeine

für eine Gruppe gelten soll, so muss sie auch für die schwächsten innerhalb dieser Gruppe noch zumutbar erscheinen. Trifft das nicht mehr zu, so müssen Unterscheidungen und Ausnahmen durchgeführt werden. Das Interesse an der Anschaulichkeit der Gesetzgebung verbietet es nun aber, dies in zu weitem Umfang zu tun. Es ist damit ein weiterer Grund gegeben, der für die Kürze der Gesetzgebung spricht. Denn nur sehr kurze und allgemein gefasste Grundsätze des Buchführungs- und Bilanzrechtes können wirklich für eine grössere Zahl von Erscheinungen des Wirtschaftslebens als gemeinsame Normen vorgesehen werden. Wenn aus besonderen Gründen für ein bestimmt abgegrenztes kleineres Gebiet tatsächlich eine sehr eingehende Regelung als notwendig erachtet wird, so erfolgt diese besser in einem Spezialgesetz, wie dies z. B. in der Schweiz für die Eisenbahnunternehmungen durchgeführt ist.

II. Lösung dieser Aufgaben in der bisherigen Gesetzgebung und in den Entwürfen.

1. Das OR von 1881 hat die dem Gesetzgeber auf dem hier behandelten Gebiete gestellten Aufgaben in folgender Weise gelöst:

Für alle Kaufleute in übereinstimmender Weise ist nur eine Pflicht zur ordnungsgemässen Führung von Geschäftsbüchern aufgestellt (Art. 877). Damit verbindet sich eine Pflicht zur Aufbewahrung (Art. 878), eventuell zur Edition (Art. 879) dieser Bücher und ein Vorbehalt kantonaler Strafbestimmungen (Art. 880) für den Fall der Nichterfüllung dieser Pflichten.

Für den Einzelkaufmann hat es sein Bewenden bei der Anwendung dieser unter dem Titel „Geschäftsbücher" aufgestellten Bestimmungen. Von einer Bilanzpflicht ist für ihn nicht weiter ausdrücklich die Rede.

Bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft ist dagegen eine solche Bilanzpflicht erwähnt (Art. 556 I, 594 II), aber nur im Sinne einer aus dem

Interesse der Mitglieder heraus geschaffenen Anordnung zum Zwecke der Gewinnermittlung und -verteilung. Darum sind auch weiter keine Bilanzgrundsätze aufgestellt, die Freiheit der Abrede ist in weitem Umfange gewahrt. Eine Sanktion zugunsten Dritter ist in keiner Weise vorgesehen, mit Ausnahme eines einzigen Falles, wo durch Anwendung unrichtiger Bilanzmethoden die Haftung zum Nachteil der Gläubiger beeinträchtigt werden könnte, nämlich bei unberechtigtem Bezug von Zins und Gewinn durch den Kommanditär (Art. 605 III).

Bei der Genossenschaft ist von der Bilanz, und in Verbindung damit von der Rechnung ausdrücklich nur die Rede, wenn die Genossenschaft einen Gewinn beabsichtigt (Art. 703). Daraus ist zu entnehmen, dass auch hier in erster Linie das Interesse der Genossenschafter an der Gewinnausschüttung die Ordnung beherrscht. Demgemäss ist auch über die Methode der Bilanzaufstellung nichts gesagt und damit den Statuten (Art. 680, Ziff. 7) und den Beschlüssen der Genossenschaft der wünschenswerte Spielraum gelassen. Einigermassen ist aber doch auch im Genossenschaftsrecht an das Gläubigerinteresse gedacht. Dies ergibt sich unter anderem deutlich aus der Pflicht zur Konkursanmeldung, wenn die Bilanz eine Überschuldung nachweist (Art. 704).

Bei der A.-G. endlich ist die Aufstellung einer Bilanz, sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung deutlich als Pflicht aller derartigen Unternehmungen genannt (Art. 630 I, 641, 644 II, 655—657, 659). Über die Art der Aufstellung bestehen ziemlich ausführliche Vorschriften zwingenden Charakters (Art. 656). Diese, sowie weitere in Verbindung damit stehende Regeln (Art. 657, Massnahmen bei Verlust des halben und des ganzen Grundkapitals, Art. 671 ff., Verantwortlichkeit) beweisen, dass die ganze Ordnung, nicht nur im Interesse der Gesellschaft selber und der Mehrheit aufgestellt ist, sondern hier nun ebensosehr dem Schutze der Minderheit und der Gläubiger dient. Die Buchführung ruft bei der A.-G. nach einer Ord-

nung hauptsächlich nur nach der Richtung, dass die Pflicht der Verwaltung zur Buchführung hervorgehoben (Art. 655) und das Einsichtsrecht der Aktionäre (Art. 641 IV) und der Kontrollstelle (Art. 660) geregelt wird.

Das OR hatte während seiner ganzen Entstehungsgeschichte auf diesem Gebiete ungefähr den Charakter, den es schliesslich in seiner definitiven Gestalt aufwies. Eine Nachahmung der grösseren Ausführlichkeit im Buchführungs- und Bilanzrecht bei den ihm zur Verfügung stehenden Vorbildern wurde nie in Betracht gezogen. Einzelne Entwürfe enthielten sogar noch bedeutend weniger als das OR.

2. Der Revisionsentwurf von 1905 brachte in den Teilen, deren Umgestaltung damals überhaupt vorgesehen war — die A.-G. und die Genossenschaft waren bekanntlich ausgenommen — nichts wesentlich Neues. Nur die Aufnahme einer Bussenvorschrift ins Buchführungsrecht (Art. 1738 II und III) war vorgeschlagen.

Der Bundesratsbeschluss vom 8. Juli 1919 machte — entsprechend dem damals besonders lebhaften Bestreben nach erhöhter Publizität — den grösseren A.-G. die Veröffentlichung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung im Handelsamtsblatte zur Pflicht (Ziff. IX). Er verlangte ferner die Angabe der zwei letzten Bilanzen in dem obligatorisch erklärten Prospekt bei öffentlichem Ausgebot neuer Aktien (Ziff. VIII, 4).

Eine sehr einschneidende, aber nur ein spezielles Gebiet betreffende Neuerung im Bilanzrecht brachte der Bundesratsbeschluss vom 26. Dezember 1919. Der dem Bilanzrecht sowieso immanente Verteilungsgedanke wird darin ausserordentlich weit interpretiert und angesichts der besonderen Verhältnisse eine Verteilung der Währungsverluste über eine lange Periode gestattet.

Die Verordnung über die Gläubigergemeinschaft bei Anleihensobligationen vom 20. Februar 1918 gab der Bilanz eine Bedeutung nach einzelnen wei-

teren Richtungen (z. B. Art. 18), ohne aber in deren Aufstellung einzugreifen.

3. Ganz erhebliche Neuerungen brachte nun aber der im Dezember 1919 veröffentlichte Entwurf von Eugen Huber zur Gesamtrevision des zweiten Teiles des OR.

Die unter dem neuen Titel: „Die kaufmännische Buchführung" gestellten allgemeinen Bestimmungen sind stark erweitert worden (Art. 942—947). Für alle Kaufleute ist eine Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz bei Eröffnung des Geschäftes und nachher periodisch mindestens alle zwei Jahre vorgesehen (Art. 942). Über die Bilanz selber werden einige Regeln materieller (Art. 943 III Inventaraufnahme, 944 Aufstellung in Landeswährung, Bewertungsregeln), wie auch formeller (Art. 945 I Unterzeichnung der Bilanz) Natur aufgestellt und die zivilrechtliche Verantwortlichkeit aus der Nicht-Beobachtung der aufgestellten Pflichten besonders erwähnt (Art. 945 II). Die Neuerung wird im Bericht zum Entwurf (S. 221) weiter nicht begründet als durch die Feststellung, dass „die damit gegebenen Vorschriften sich an das deutsche HGB anlehnen, aber einige auf die bisherige Erfahrung gegründete Abänderungen und Erweiterungen enhalten".

Bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft ist keine wesentliche Änderung vorgesehen (Art. 558). Nur die Bilanzoperationen bei der Liquidation und bei der Ausscheidung eines Gesellschafters werden bestimmter geregelt (Art. 589, 582 II), ebenso das Recht des Kommanditärs zur Einsicht in die Bücher (Art. 603 III).

Ganz einschneidend sind nun aber die Veränderungen im Bilanzrecht derjenigen Handelsgesellschaften, die der Entwurf als „Handelsgesellschaften mit Persönlichkeit" bezeichnet (A.-G., Kommandit-A.-G., G. m. b. H. und Genossenschaft). Der Entwurf versuchte bekanntlich für alle diese Unternehmungsformen gemeinsame Bestimmungen aufzustellen. In diese wurde nun auch das Bilanzrecht aufgenommen (Art. 651 ff.). Der Entwurf

erblickt auch auf diesem Gebiete den für den Gesetzgeber massgebenden Unterschied nicht in der Form als A.-G. oder Genossenschaft, sondern in der Grösse und Ausdehnung der wirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmens. Darum sind denn auch für grössere Organisationen einige Sonderregeln aufgestellt: Die jährliche Bilanz ist ihnen zur Pflicht gemacht, während bei kleineren Betrieben die zweijährige Periode gestattet ist (Art. 651 III, 943 II); sie unterstehen der Pflicht zur Veröffentlichung der Bilanzen (Art. 662 III, 837). Aber auch inhaltlich sind diese gemeinsamen Bestimmungen gegenüber den Regeln des geltenden Aktienrechtes bedeutend geändert: Ausdrücklich werden drei Bilanzarten unterschieden: Eingangs-, Betriebs- und Liquidationsbilanz (Art. 651, 663, 680 I, 681 III). Die an die Betriebsbilanz zu stellenden allgemeinen Voraussetzungen sind mit grösserer Ausführlichkeit erwähnt (Art. 652). Das gleiche gilt von den einzelnen Bewertungsregeln, die zum Teil auch materiell geändert wurden: Ausdrückliche Gestattung der stillen Reserven (Art. 652 III), strengere Bewertungsregel für die kurshabenden Papiere (656), besondere Ordnung für Vermögenswerte in ausländischer Währung (657), Offenkundigkeit der Eventualverpflichtungen, Bürgschaften, Pfandbestellungen etc. (661). Viele andere Neuerungen des E. I stehen wenigstens in indirekter Beziehung mit dem Buchführungs- und Bilanzrecht: Der Geschäftsbericht wird obligatorisch (Art. 662 I), die Schaffung eines Reservefonds wird zur Pflicht (Art. 722, 817), über andere Fonds, namentlich Wohlfahrtsfonds werden spezielle Regeln aufgestellt (Art. 723—725, 816), ein Prospekt, der unter anderem auch die letzte Bilanz angeben muss, ist bei der öffentlichen Ausgabe von Obligationen (Art. 655, Ziff. 5) wie neuen Aktien (Art. 712, Ziff. 5) obligatorisch, das Anfechtungsrecht der Mitglieder wird eingeschränkt (Art. 755, 833), die Pflichten der Revisoren (Art. 772/773, 838) und die Verantwortlichkeit der Organe (Art. 666) werden anders umschrieben.

4. Der Entwurf Huber stiess gerade auch wegen seiner soeben behandelten Teile auf ziemlich heftige Opposition. In dem von A. Hoffmann im Dezember 1923 veröffentlichten neuen Entwurf wurde der berechtigten Kritik in weitem Umfang Rechnung getragen. Er zeigt darum ganz bedeutende Modifikationen.

Der allgemeine Titel über die kaufmännische Buchführung hat zusammen mit dem Titel über das Handelsregister und Firmenrecht formell den Platz gewechselt und ist dem Wertpapierrecht vorangestellt worden (Art. 940—947). Materiell sind in ihm die Bilanzbestimmungen erweitert und verschärft worden: Die jährliche Bilanz ist nun allgemeine Regel und nur für die Inventierung des Warenlagers wird ausnahmsweise die zweijährige Periode als zulässig erklärt (Art. 941). Ferner sind die Definitionen der Betriebs- und Liquidationsbilanz aus dem Aktienrecht in den allgemeinen Teil herübergenommen worden (Art. 942, 944).

Im Abschnitt über die Kollektiv- und Kommanditgesellschaft ist nur die Bestimmung über die Berechnung der Abfindung ausscheidender Gesellschafter geändert (Art. 594 II).

Die gemeinsamen Bestimmungen für alle körperschaftlich organisierten Handelsgesellschaften sind dagegen weggefallen. Gerade der Unterstellung der Genossenschaften unter die aktienrechtlichen Bilanzvorschriften war ja in Fachkreisen heftig widersprochen worden. Was im E. I unter den gemeinsamen Bestimmungen sich vorfand, steht jetzt im E. II der Hauptsache nach in dem speziellen Abschnitt über die A.-G. Einige Bestimmungen sind etwas ausführlicher gehalten, einiges umgekehrt ist gekürzt, so sind z. B. die besonderen Regeln über Werte in fremder Währung weggefallen. Materiell ist einiges geändert, so ist z. B. für kurshabende Papiere wieder die Bewertungsregel (Art. 683 I) des OR eingeführt. Zahlreich sind auch die Änderungen in solchen Fragen, die nur indirekte Beziehung zum Buchführungs- und

Bilanzrecht haben: Neuordnung des Anfechtungsrechtes (Art. 721 II), der Funktionen der Revisoren (Art. 742 II), der Verantwortlichkeit (Art. 767 ff.). Eine Unterscheidung der A.-G. nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung ist nicht mehr durchgeführt und demgemäss sind auch die Spezialvorschriften des E. I für grössere Unternehmungen fallen gelassen worden.

Die für die A.-G. aufgestellten Bilanzvorschriften gelten zum grössten Teil auch für die Kommandit-A.-G. und die G.m.b.H. (Art. 777 II, 818).

Dem Aktienbilanzrecht unterstehen ferner auch die Kreditgenossenschaften (Art. 894). Für alle anderen Genossenschaften gelten nur mehr die allgemeinen, für alle Kaufleute aufgestellten Bilanzregeln. Der Gesamtkomplex der Bestimmungen, welche direkt oder indirekt mit dem Buchführungs- und Bilanzwesen zusammenhängen, sind aber doch auch für diese anderen Genossenschaften verglichen mit dem geltenden Recht bedeutend erweitert, durch Aufnahme besonderer Regeln über das Recht zur Einsicht in die Bücher (Art. 854 II), über den gesetzlichen Reservefonds und andere Fonds (Art. 856—859), über das Anfechtungsrecht (Art. 884), über die Funktionen der Revisoren (Art. 898) über die Liquidationsbilanz (Art. 904 I.).

5. In der Expertenkommission wurde die Lösung mancher Einzelfrage materiell geändert. Die Grundtendenz der Ordnung ist aber die gleiche geblieben. In einzelnen Richtungen machte sich, zum Teil erfolgreich, zum Teil erfolglos die Tendenz nach noch grösserer Ausführlichkeit geltend (Prot. S. 251, 259, 645, 734, 749, 752). Seltener kam es zu Kürzungen. Auch die technische Anordnung ist die gleiche geblieben. Nur der Prospektzwang bei der Ausgabe von Obligationen wurde auf alle solche öffentliche Emissionen ausgedehnt, gleichgültig wie die emittierende Unternehmung organisiert ist. Die bezügliche Regel wurde somit aus dem Aktienrecht in den Abschnitt über die Gläubigergemeinschaft bei Anleihens-

obligationen hinübergenommen (Prot. S. 818). Damit fiel dann aber als gesetzlich notwendiger Inhaltsbestandteil des Prospektes die Angabe der Bilanz der Unternehmung.

III. Grundsätzliche Kritik der Lösung im Entwurfe.

1. Inhalt der Ordnung. Die grundsätzliche Abstufung der Ordnung nach der Bedeutung und der Schutzbedürftigkeit der vorhandenen Interessen ist in der schon vom OR vorgezeichneten natürlichen Linie beibehalten worden: Weniger Regeln für die Einzelkaufleute, etwas mehr für die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, noch mehr für die Genossenschaften und die schärfsten Bestimmungen für die A.-G. und die G.m.b.H. Die diesem Gedanken widersprechende Gleichstellung der Genossenschaften mit den A.-G. ist mit Recht wieder fallen gelassen worden und Anregungen in der Exp. K., die schärferen Regeln des Aktienrechtes sogar auf alle Unternehmungen auszudehnen (Prot. S. 737), blieben zum Vorteil für das Gesetzwerk unberücksichtigt. Es kann zwar der dem E. 1 zugrunde liegenden Idee, dass die Grösse der Unternehmung neben der Form eine Bedeutung habe, auch im Buchführungs- und Bilanzrecht, eine gewisse Berechtigung nicht abgesprochen werden. Allein im Interesse der Anschaulichkeit der Gesetzgebung und der Leichtigkeit ihrer Anwendung ist es doch auch hier besser, die Regeln so elastisch zu gestalten, dass sie für alle, auch die kleineren Unternehmungen passen. Bei der Anwendung im einzelnen Fall gilt es dann zu bestimmen, welchen Einfluss die Grösse der Unternehmung auf die Interpretation der jeweiligen Regel ausübt.

Fragen kann man sich aber, ob nicht der E. II in manchen Richtungen zu viel an Pflichten aufstellt und den Kaufleuten ohne genügenden Grund Dinge zumutet, gegen die sie sich sträuben werden, weil sie an deren Vornahme kein eigenes Interesse haben, ja sogar sie als gegen ihr Interesse gerichtet empfinden werden. Die Unter-

suchung darüber wird an Hand der einzelnen Regeln im besonderen Teil durchzuführen sein. Es kann aber jetzt schon hervorgehoben werden, dass etwa die Pflicht zur Aufnahme des Privatvermögens in die Buchführung, die Pflicht zur jährlichen Inventierung und Bilanz selbst für die kleinsten noch eintragspflichtigen Einzelunternehmungen, die Pflicht der A.-G. zur Kundgebung ihrer Eventualverluste und Eventualverbindlichkeiten, die Pflicht aller A.-G. zur Deponierung ihrer Jahresbilanz beim Handelsregister in der Praxis wohl auf Widerstand stossen werden, sei es in der Weise, dass sie einfach nicht erfüllt werden, sei es dass auf Umwegen der angestrebte Zweck vereitelt wird.

2. Umfang der Ordnung. Weit auffälliger als die Verschiedenheit des materiellen Inhaltes der Ordnung im E. II und im OR ist die Verschiedenheit des Umfanges. Die viel grössere Ausführlichkeit ist nicht nur eine Besonderheit des Buchführungs- und Bilanzrechtes, sondern sie ist dem ganzen Entwurf eigentümlich. Manches Neue bedeutet ja ohne Zweifel die bei jeder Revision eines alten Gesetzes durchgeführte Verwertung der bisherigen Erfahrungen. Mussten aber wirklich in dem Masse neue Bestimmungen geschaffen werden? Ist die Hoffnung gerechtfertigt, dass man mit einer weit eingehenderen Ordnung und mit den zahlreichen wörtlichen Kopien aus dem deutschen HGB die Misstände, die sich bei uns, wie anderswo überall etwa gezeigt haben, wirksam wird beseitigen können? Ist nicht vielmehr zu befürchten, dass auf diesem Wege nur sichere Vorteile, die Freiheit im Verkehr und in der Rechtsanwendung verloren gehen und neue, noch unabsehbare Schwierigkeiten erzeugt werden?

Es wird immer Befürworter einer ausführlichen Gesetzgebung geben und es ist schwer, die Richtigkeit der gegenteiligen Methode nachzuweisen, weil deren Vorteile eben mehr in der gesamten Entwicklung des Rechtslebens eines Landes während einer längeren Periode sich zeigen, während die Nachteile mehr in bestimmten einzelnen

praktischen Fällen sich geltend machen und dann dort mit aller Deutlichkeit hervortreten. Es mag vielleicht merkwürdig erscheinen, da doch auch Eugen Huber der Verfasser des E. I war, dass er hier einen ganz anderen Geist walten liess als denjenigen, der im ZGB herrscht und dem das ZGB unter anderem auch seine Beachtung durch die Juristenwelt auch des Auslandes verdankt.[1]) Es kann dies kaum anders erklärt werden als dadurch, dass Eugen Huber, wie er es ja stets erklärte, die handelsrechtliche Materie viel weniger lag als die privatrechtliche, und er darum in weit höherem Masse einfach auf Fachkreise abstellte, welche vielleicht allzusehr die Verhältnisse ihres engeren Fachgebietes auf das gesamte Wirtschaftsleben übertragen und alles möglichst lückenlos ordnen wollten. Der E. I wies ja an manchen Stellen eine Breite der Darstellung auf, die fast wie ein Lehrbuch wirkte, so z. B. bei der Ordnung der Gelegenheitsgesellschaft (Art. 625 oder der stillen Gesellschaft (Art. 623/624). Manches davon ist beseitigt worden. Aber das Bilanz- und Buchführungsrecht bleibt doch noch so ziemlich das ausführlichste unter allen bedeutenderen modernen Gesetzgebungen, wenn man von den Bestimmungen absieht, die direkt oder indirekt Bezug haben zur prozessualen Funktion der Geschäftsbücher als Beweismittel. Eine Ausnahme macht da nur das neue Lichtensteinische Zivilgesetzbuch, in welchem das in unserm E. I Enthaltene noch bedeutend erweitert und verallgemeinert worden ist (Art. 1045—1066). Und doch wurden auch diese Gesetzbücher vielfach als zu ausführlich empfunden. Schon bei der Schaffung des ADHG machte sich Opposition geltend gegen „die lästige Anhäufung von Details" oder gegen die Bestimmungen, die „über den Zweck eines Handelsgesetzbuches hinaus in den Bereich einer Instruktionserteilung sich verlieren".[2])

---

[1]) Vgl. Rümelin, Eugen Huber S. 49.

[2]) Vgl. Protokoll der Kommission, Nürnberg 1857/58, S. 47, 932. Ferner Passow, Bilanzen, I S. 296; Wieland, Handelsrecht, I S. 302; Munzinger, Motive, S. 43 ff.

Und die Erfahrungen mit manchen Bestimmungen des HGB, vornehmlich mit dem § 40 locken doch auch nicht zur Nachahmung.

Diese Erwägungen legen die Frage nahe, auf welche Weise die zu stark durchgeführte Spezialisierung des Entwurfes beseitigt werden könnte. Es ist nicht leicht, bei einem schon vorhandenen Werk die richtigen Streichungen und Kürzungen nachträglich vorzuschlagen, weil jeder Satz positive Wahrheit enthält, die man vielleicht nicht gerne opfert, solange die Nachteile, die sich aus der Ordnung ergeben können, noch nicht praktisch erwiesen sind. Je nach dem individuellen Interessen-Standpunkt wird auch die Meinung über das Unwesentliche und Entbehrliche schwanken. Namentlich wenn bei Beratungen eine wirkliche Meinungsverschiedenheit zutage tritt, so reizt das zu einer positiven Lösung, selbst wenn keineswegs feststeht, dass im Leben die Gegensätze in gleicher Weise aufeinanderstossen werden wie im Beratungssaal. Eher wird man geneigt sein, eine Bestimmung ganz fallen zu lassen, wenn zwar eine materielle Einigung gegeben ist, es aber nicht gelingen will, eine Formel zu finden, die dem Gedanken voll und ganz Ausdruck gibt. Tatsächlich ist ja in der Exp.Kom. häufig die Idee ausgesprochen worden, man dürfe nicht zu lang werden, diese oder jene Bestimmung sei überflüssig, selbstverständlich, undurchführbar, sie passe in ein Lehrbuch oder in ein Handbuch für Buchführer oder Bücherrevisoren, aber nicht in ein Gesetz. Oder durch Häufung von Tatbestandsmerkmalen sei diese oder jene Bestimmung zu eng, zu kompliziert, zu schwerfällig geworden. Man dürfe nicht zu viele und zu strenge Pflichten und zu scharfe Sanktionen aufstellen. Diese oder jene Bestimmung sei in ihren Konsequenzen gefährlich, sie bilde nur eine Fessel für den Verkehr, der bisher ohne Regelung sich ganz gut zu helfen wusste. Die kürzere Formel des OR sei eigentlich besser als die umständlichere des Entwurfes. Aber es sind das nur vereinzelte Äusserungen in vereinzelten Fällen gewesen,

keine grundsätzliche Stellungnahme, die eine greifbare Wirkung gehabt hätte.[3]) Immerhin kann aus einer Zusammenstellung dieser gelegentlichen Äusserungen entnommen werden, nach welchen grundsätzlichen Richtungen es möglich sein sollte, im Interesse der Brauchbarkeit, Anschaulichkeit und leichteren Anwendbarkeit des Gesetzes zu kürzen.

Vor allem werden ohne jeden Schaden Streichungen möglich sein bei solchen Regeln, welche wohl einem Lehrbuch anstehen würden, aber in einem Gesetz überflüssig sind, z. B. Bestimmungen über die bilanztechnische Form der Abschreibungen (Art. 681 II), über die Saldoziehung (Art. 687), über die Liquidationsbilanz (Art. 944), über deren Wesen wohl niemand eine andere Auffassung haben kann, als sie dort dargelegt ist. Eine weitere Entlastung wird sich ergeben, wenn man solche Bestimmungen ausmerzt, die nur bei einem engeren Kreis von wirtschaftlichen Unternehmungen eine Rolle spielen, z. B. die Bestimmung über die Kundbarmachung der Liquidät des Unternehmens (Art. 679 I). Grössere Kürze wird sich ferner ergeben, wenn man in dem früher angedeuteten Sinne von der Aufstellung verschiedener Pflichten absieht, die nicht zumutbar erscheinen und durch kein genügendes Interesse gefordert werden. Endlich wird es manchmal vorzuziehen sein, wenn sich die Gesetzgebung über einen Punkt ganz ausschweigt, falls zu befürchten ist, dass die ausdrückliche Ordnung eher geeignet ist, die Missbräuche zu befördern, während nach der Erfahrung das bisherige Schweigen des Gesetzes die gesunde Entwicklung durchaus nicht beeinträchtigt hat. Das trifft zu, wenn durch eine zuweit getriebene Kasuistik der Verkehr geradezu auf jene Dinge aufmerksam gemacht wird, die sich zu Missbräuchen eignen (z. B. Art. 681 I). Oder wenn die richtige Lösung sich kaum in Sätze fassen lässt und durch die einseitige Hervorhebung bloss eines Teiles des Problems die In-

---

[3]) Vgl. Prot. S. 252, 254, 731, 733, 746, 750.

teressen, deren nicht gedacht wird, dadurch eine ungebührlichen Zurückstellung erfahren (z. B. Art. 679 II, die ausdrückliche Gestattung der Anlage stiller Reserven durch die Verwaltung).

3. Technik der Ordnung. Die technische Anordnung der Materie ist im Entwurf mit Recht wenig geändert worden. Eine vollständige Aufteilung des ganzen Stoffes auf die einzelnen Unternehmungsformen wäre in unserem Gesetz gar nicht möglich, weil ja in demselben ein besonderer dem Einzelkaufmann gewidmeter Abschnitt sich gar nicht vorfindet. Sie wäre aber auch gar nicht berechtigt, weil dadurch doch Allgemeines und Gemeinsames auseinander gerissen worden wäre. Aber auch der gerade umgekehrte Weg wäre nicht empfehlenswert gewesen. Der Verband schweizer. Bücherrevisoren hatte vorgeschlagen, alle Bestimmungen über das Buchführungs- und Bilanzwesen, ja darüber hinaus noch die Ordnung der Revision, zusammenzufassen (Ber. II 137). Dass es unberechtigt gewesen wäre, diese zusammengefasste Ordnung auch als allgemein verbindliche aufzustellen, wurde schon betont. Hätte man aber das Gemeinsame und die Sonderregeln über die A.-G. systematisch zusammengefasst, so wären dadurch doch wichtigere Zusammenhänge zerrissen worden. Denn schliesslich ist es wichtiger, wenn das Gesetz ein anschauliches Gesamtbild vom Aktienrecht bietet, als eine übersichtliche Ordnung des Buchführungs- und Bilanzrechtes. Am ersteren sind weite Kreise interessiert, an letzterem nur vereinzelte Gruppen von Fachmännern. Wo Bestimmungen verschiedener Titel miteinander kombiniert werden müssen, um zur Gesamtordnung zu gelangen, sind die Schwierigkeiten nicht allzu grosse. In bewährter Weise hat auch der E. II nie Verweisungen durch blosse Nennung der anwendbaren Gesetzesartikel mit ihrer Ziffer durchgeführt, wie das im BGB so störend wirkt, sondern stets das betreffende Rechtsinstitut seinem Inhalt nach bezeichnet. Gelegentlich ist sogar im Interesse der Anschaulichkeit an zwei ver-

schiedenen Stellen wörtlich oder fast wörtlich die gleiche Regel aufgenommen worden (z. B. Art. 712 und 853). Zu begrüssen ist es dann auch, dass der lange Art. 656 OR mit seiner Aufzählung von zum Teil gar verschiedenartigen Dingen in eine grössere Zahl einzelner Artikel aufgelöst worden ist.

B. Die einzelnen Bestimmungen des Buchführungs- und Bilanzrechtes im Entwurf.

I. Der allgemeine Titel über die kaufmännische Buchführung.

1. Das Anwendungsgebiet des allgemeinen Titels über die kaufmännische Buchführung ist sachlich nicht verändert. Die betreffenden Regeln sind anwendbar auf alle zum Handelsregistereintrag Verpflichteten (Art. 940 und 941). Die Richtungen, nach welchen der genauere Bereich der Geltung dann doch etwa fraglich sein kann, sind bei Betrachtung der einzelnen Unternehmungsformen zu besprechen.

In einem Punkte, nämlich hinsichtlich der Unterzeichnung der Bilanz ist in den allgemeinen Titel schon Spezielles hineingeflochten, indem die bei den einzelnen Unternehmungsformen unterzeichnungspflichtigen Personen genannt werden (Art. 945). Umgekehrt sind dann im materiellen Bilanzrecht die abweichenden Bilanzvorschriften der einzelnen Unternehmungsformen ausdrücklich vorbehalten (Art. 943 III). Der Ausdruck „abweichende Vorschriften" ist nicht glücklich gewählt. Denn von einer grundsätzlichen Abweichung kann eigentlich nicht die Rede sein, sondern nur von einer stärkeren Präzisierung und grösseren Strenge. Besser wäre es also, vom Vorbehalt „besonderer" oder „ergänzender" oder „ausführlicherer" Vorschriften zu sprechen. Es würde damit besser angedeutet, dass zur Interpretation der kurzen Regeln des allgemeinen Titels die ausführlicheren des Aktienrechtes,

wo die Umstände es rechtfertigen, wohl zu Hülfe gezogen werden können.

2. Die Buchführung. Wenn für die Pflicht zur Buchführung eine Formel aufzustellen ist, die für alle Unternehmungsformen und für alle Gewerbe der verschiedensten Art und Grösse in gleicher Weise gelten soll, so kann sie nicht anders als sehr allgemein lauten. In Übereinstimmung mit dem OR hat darum auch der Entwurf weder besondere Arten von Büchern genannt, die geführt werden müssen, noch über die Technik der Führung, noch über die zeitliche Durchführung der Eintragungen Genaueres bestimmt, wie das fremde Gesetzgebungen etwa tun (code de commerce art. 8—10, HGB § 41 II, 43). Verlangt wird einfach, dass die Geschäftsbücher „ordnungsgemässe" seien. Sie sind es, wenn sie den mit der Buchführung angestrebten Zweck verwirklichen, und als solcher wird, wie schon im OR, bezeichnet, dass aus ihnen „die Vermögenslage des Geschäftsinhabers, insbesondere die einzelnen mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse" ersichtlich sein müssen. Tatsächlich muss die Buchführung über „den Stand und die fortwährenden Veränderungen" des Vermögens" Aufschluss geben. Eine solche Fassung, wie sie im Anschluss an den italienischen Entwurf zu einem Handelsgesetzbuch auch vorgeschlagen wurde (Prot. S. 725), wäre an sich ja richtiger. Denn der Hinweis auf die Schuld- und Forderungsverhältnisse ist weder vollständig, noch trägt er der Tatsache Rechnung, dass die Buchführung nicht auf obligationenrechtliche Momente abstellt, sondern auf wirtschaftliche. Dafür hat aber die aus dem OR übernommene Formel den Vorzug der Anschaulichkeit für sich. Sie zeigt jedem, auch dem fachtechnisch weniger Geschulten ohne weiteres an, welche Vermögensveränderungen es hauptsächlich sind, die einer Buchung bedürfen, damit die Ordnung und Übersicht erhalten bleibe. Die Einzelheiten sind ja doch nicht aus einem so oder anders formulierten Gesetztext abzuleiten,

sondern aus der kaufmännischen Übung, die wiederum je nach dem Charakter und Umfang des Unternehmens verschieden ist. Eine Notwendigkeit, die Bedeutung des letzteren Gesichtspunktes ausdrücklich hervorzuheben, wie dies wiederum der italienische Entwurf tut, besteht nicht, weil die Berücksichtigung der Natur und des Umfanges des Unternehmens schon aus dem Requisit der „Ordnungsmässigkeit" der Buchführung sich ergibt.

Die Pflicht zur Aufbewahrung der Geschäftsbücher (E. II Art. 946) ist wörtlich gleich geregelt wie im OR (Art. 878). Durch eine zweckentsprechende Fassung sollte es möglich werden, mit der einen Bestimmung im allgemeinen Titel die Sonderbestimmungen, die schon im OR (Art. 668) für die A.-G., im E. II für die A.-G. (Art. 757) und die Kollektivgesellschaft (Art. 604) aufgestellt sind, entbehrlich zu machen.

Eine Ergänzung der rechnerischen Aufzeichnungen in den Geschäftsbüchern bilden die Geschäftsbriefe. Für die eingehenden Briefe kann ohne weiteres wie für die Geschäftsbücher die Pflicht zur Aufbewahrung während eines gleich langen Zeitabschnittes aufgestellt werden (OR 878 II und E. II 946 II). Wird aber eine Vervollständigung der Buchführung auch durch die ausgehenden Briefe gewünscht, so muss in erster Linie eine Pflicht zur Kopierung vorgesehen werden, wie dies z. B. in § 38 II HGB geschehen ist. Der E. II. spricht nun wohl von einer Pflicht der Aufbewahrung, nicht aber der Herstellung von Kopien. Dies ist wohl dahin zu interpretieren, dass über die Pflicht zur Anfertigung von Kopien die besonderen Verhältnisse, Natur und Umfang des Geschäftes entscheiden, dass aber, wenn diese Pflicht bejaht werden muss, jedenfalls auch die Aufbewahrungspflicht dazu kommt. Doch dürfte der Entwurf diesen Gedanken vielleicht verdeutlichen. Denn die Aufstellung einer allgemeinen Kopiepflicht, auch für die kleineren eintragungspflichtigen Einzelunternehmungen, dürfte wohl zu weit gehen.

3. Die Bilanz. Grundsätzlich neu ist im Entwurf die ausdrückliche Erwähnung einer für alle eintragungspflichtigen Unternehmungen geltenden Pflicht zur Bilanzaufstellung. Die natürliche Begleiterscheinung der Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, wird dagegen nicht im allgemeinen Titel erwähnt, wie das ein Antrag in der Exp.Kom. gefordert hatte (Prot. 736), sondern nur, wie bisher, bei den körperschaftlich organisierten Unternehmungen. Damit wird also wiederum auf die Umstände des Einzelfalles abgestellt zur Entscheidung der Frage, ob ihre Aufstellung zur Erreichung der Ordnung und Übersichtlichkeit unerlässlich sei.

In formeller Beziehung wird für die Bilanz nur vorgesehen, dass sie in Landeswährung aufzustellen sei (Art. 943 I) und dass sie von gewissen Personen — von welchen, das bestimmt sich nach der Unternehmungsform — zu unterzeichnen sei (Art. 945 I). In allen übrigen Punkten wird mit Recht auf die kaufmännische Übung abgestellt, welche die etwa als zulässig erachtbaren Varianten der äussern Bilanzdarstellung näher bestimmt.

In materieller Hinsicht werden dann aber die drei Arten von Bilanzen, die nach dem im einzelnen Fall mit der Bilanz verfolgten Zweck unterschieden werden müssen, auch ausdrücklich auseinander gehalten: die Eingangsbilanz, die Jahresbilanz, die Liquidationsbilanz.

a) Die Eingangsbilanz. Jeder Kaufmann ist verpflichtet, bei Beginn seines Handelsgewerbes eine Eingangsbilanz aufzustellen (E. II Art. 941 I). Die systematische Behandlung der Eingangsbilanz im Entwurf ist nun aber keine sehr geschickte. Sie wird unter dem Marginale „Bilanzpflicht" in dem gleichen Artikel wie die Jahresbilanz genannt. In den darauf folgenden zwei Artikeln jedoch, welche die „Bilanzgrundsätze" enthalten, ist nur die formelle Regel der Aufstellung in Landeswährung auch auf die Eingangsbilanz anwendbar, das Übrige aber für sie kaum verwertbar. Erachtet man also die besondere Erwähnung der Eingangsbilanz überhaupt

für nötig, so ist es systematisch richtiger, ihr ebenso wie nachher der Liquidationsbilanz einen eigenen Artikel mit eigenem Marginale zu widmen, und die für alle drei Bilanzarten geltenden formellen Regeln (Landeswährung, Unterzeichnung) zusammengefasst folgen zu lassen.

Materiell wird für die Eingangsbilanz nur die Notwendigkeit genügender Spezialisierung und Vollständigkeit hervorgehoben: Die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sind „genau" zu verzeichnen, ihr Wert im „einzelnen" anzugeben. Bewertungsgrundsätze fehlen. Sie sind aber auch nicht notwendig. Als natürlicher Ansatz ergibt sich hier für alle Gegenstände die Einstellung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn die Gegenstände mit Hinsicht auf die Betriebseröffnung angeschafft oder hergestellt wurden. Und in die Frage der Angemessenheit der Anschaffungskosten hat sich ja nun das Gesetz — unter Vorbehalt der Schutzmassregeln gegen schwindelhafte Apportsgründungen — nicht einzumischen. Wenn der Betriebsinhaber die Sache schon besitzt, so wird ein wirtschaftlich möglichst objektiv gerechtfertigter Wert einzusetzen sein, über dessen Errechnung das Gesetz doch nichts Genaueres sagen könnte, wenn infolge der Natur des Gegenstandes die Kosten, welche die gegenwärtige Anschaffung oder Herstellung erheischen würde, nicht genau feststellbar sind. Die Hauptaufgabe der Eingangsbilanz ist es ja, einen Vergleichspunkt für die nächstfolgende erste Jahresbilanz zu liefern. Ist also der Eingangswert ein zu hoher, weil zu teuer angeschafft wurde oder eine subjektive Überbewertung erfolgte, so wird bei späterer richtiger Anwendung der Jahresbilanz-Grundsätze der Ausgleich von selber herbeigeführt, wenn nicht im ersten Jahr, so doch im Laufe einer Spanne Zeit, freilich nicht ohne nachteiligen Einfluss auf diese späteren Bilanzen, in denen dann entsprechend grössere Abschreibungen durchgeführt werden müssen.[4])

[4]) Vgl. Weyermann, Bilanzrecht und Bilanzzweck, in der Berner Festgabe für Eugen Huber, S. 150.

b) Die Jahresbilanz. E. I verwendete im Aktienrecht noch den Ausdruck: periodische Betriebsbilanz (Art. 651/652) und begnügte sich für alle Unternehmungen, ausgenommen die grossen A.-G. und Genossenschaften, mit einer wenigstens alle 2 Jahre aufgestellten Betriebsbilanz. Das Inventar über Vorräte war unter eine noch elastischer lautende Formel gestellt: Das Inventar über Vorräte war in Perioden, die einem ordnungsgemässen Geschäftsgang entsprechen, aufzunehmen (E. I Art. 943). E. II schreibt dagegen die jährliche Bilanzperiode für alle Unternehmungen vor und kann darum den Ausdruck Jahresbilanz verwenden (Art. 941/942). In Anlehnung an das deutsche HGB wird jedoch gestattet, das Inventar über das Warenlager nur alle zwei Jahre aufzunehmen, wenn die alljährliche Inventierung wegen der besonderen Beschaffenheit des Geschäftes nicht tunlich erscheint. In der dazwischen liegenden Bilanz wäre dann also der Wert des Warenlagers nur durch ungefähre Schätzungen zu ermitteln. Die Exp.Kom. hat aber auch diese Milderung beseitigt und die jährliche Inventierung aller Vermögenswerte als Grundlage der Bilanz zur Pflicht gemacht (Prot. S. 729—734).

Die tatsächlichen Angaben in der Bilanz sind so zu gestalten, dass sie „nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen so vollständig, klar und übersichtlich ist, dass die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten" (Art. 942). Diese Formel enthält Elemente von sehr verschiedenem Charakter. Das sehr positiv lautende Requisit der Vollständigkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit erfährt eine gewisse Korrektur durch den Verweis auf die allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze. Die ebenfalls sehr bestimmte Regel, dass der Einblick ein möglichst sicherer sein soll, wird dadurch wieder abgeschwächt, dass der Einblick nur für die Beteiligten diesen Charakter haben muss. Und schliesslich erhält die Formel noch die nötige Anpassungsfähigkeit und Ein-

schränkung dadurch, dass von einem Einblick in die wirtschaftliche Lage gesprochen wird: also nicht über jede Einzelheit des Vermögens hat die Bilanz Aufschluss zu geben, sondern nur über solche Gesamtkomplexe, die für das Schicksal der Unternehmung wesentlich bestimmend sind. Die Fassung des Entwurfes scheint mir also durchaus eine glückliche. Ohne der Unternehmung gefährlich zu werden, wird sie gegebenenfalls eine gute Handhabe bieten, um gegen eine sachlich nicht gerechtfertigte übermässige Kürze der Bilanzangaben aufzutreten.

Wichtiger als die Art und der Grad der Spezialisierung ist die Bewertung. Denn Fehlgriffe auf letzterem Gebiete haben doch viel schlimmere Folgen als die Unvollständigkeit oder Unübersichtlichkeit der tatsächlichen Angaben. E. II verlangt, dass „alle Vermögensgegenstände und Schulden höchstens nach dem Werte anzusetzen sind, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt" (Art. 943 II). Das Entscheidende liegt in dem Zusatz „für das Geschäft". Ohne diesen würde natürlicherweise an den Veräusserungswert gedacht. Denn Verkaufswert ist doch die gebräuchlichste Bedeutung, die man dem Ausdruck „Wert" beimisst. Und eine Gesetzgebung, die nur vom „Wert" spricht, wie z. B. das HGB in § 40 II, besagt entweder Falsches oder gibt jedenfalls gar keinen Anhaltspunkt für eine richtige Interpretation. Denn gerade der Verkaufswert soll und darf nicht einfach ausschlaggebend sein. Mit dem Hinweis auf den Wert „für das Geschäft" will der Entwurf in Übereinstimmung mit einer weitverbreiteten Theorie und einer auch nach der Darstellung des Referenten wenigstens im Unterbewusstsein der Kaufleute vorhandenen tatsächlichen Übung der Jahresbilanz als Hauptzweck die Erfolgsermittlung zuerkennen. Sie soll nicht in erster Linie eine Vermögensbilanz sein, jedenfalls nicht das Resultat einer eventuellen sofortigen Liquidation der einzelnen Vermögensbestandteile feststellen, sondern Erfolgsermittlungsbilanz, ein Mittel, um den Erfolg des

Unternehmens seit der letzten Vermögensaufstellung zu kalkulieren. Dabei kommt es auf den nachhaltigen, den dem normalen Geschäftsgang entsprechenden Erfolg an, nicht auf den durch ausserordentliche Verhältnisse vorübergehend herbeigeführten Erfolg.[5]) Allein auch von dieser grundsätzlichen Auffassung aus, die übrigens in verschiedener Weise dargestellt und begründet werden kann, ergeben sich nicht absolut sichere positive Konsequenzen, keine Möglichkeit, mit unfehlbarer mathematischer Sicherheit im einzelnen Fall die richtige Bewertung herauszufinden. Über das Mass und den Inhalt der Konsequenzen im Einzelnen entscheidet eben doch in letzter Linie nach vielen Richtungen die Zweckmässigkeit, die Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse. Etwas Subjektives, Unbestimmtes haftet jeder Bewertung notwendig an, selbst wenn sie von einem allgemeinen Prinzip beherrscht wird. Nur die Richtung in grossen Zügen kann festgelegt, dagegen kein untrüglicher Masstab aufgestellt werden.

Wenn jedoch, um wenigstens einen einigermassen festen Ausgangspunkt für die Betrachtung zu gewinnen, untersucht wird, welches die schärfsten Folgerungen sind, die aus dem Prinzip der Erfolgsermittlung abgeleitet werden können, aber, wie gesagt, nicht notwendig alle und für alle Fälle abgeleitet werden müssen, so wird man, in groben Umrissen dargestellt, etwa zu folgendem Bild gelangen:

Bei den dauernd für den Betrieb bestimmten Vermögenswerten gilt der Grundsatz der Kostenverteilung. Es ist vom Anschaffungswert auszugehen und dieser gegebenenfalls durch angemessene Abschreibungen, deren Höhe wesentlich von der Intensität und der Dauer des Gebrauches abhängt, allmählich herabzusetzen. Bei solchen Gegenständen, z. B. Maschinen, wird also unter Umständen der Bilanzwert wenigstens während einiger Zeit bedeutend höher sein als der objektive Veräusserungs-

---

[5]) Vgl. Weyermann a. a. O. S. 113.

wert. Sollte der Veräusserungswert im Gegenteil höher sein oder werden als der Anschaffungspreis, so darf letzterer doch nicht überschritten werden, aus dem Gesichtspunkt heraus, dass ein Gewinn erst berücksichtigt werden darf, wenn er realisiert ist. Dieses soeben genannte Prinzip kommt jedoch weit mehr in Betracht bei einer anderen Art von Vermögenswerten, nämlich bei den zur Veräusserung bestimmten Gegenständen. Es verbindet sich dann mit einer gerade umgekehrten Behandlung der Verluste, die, obwohl erst wahrscheinlich und noch nicht realisiert, doch schon zu berücksichtigen sind. Diese Gegenstände sind also ebenfalls zum Anschaffungs- bezw. Herstellungspreis einzusetzen, selbst wenn der Veräusserungswert ein höherer wäre. Dieser wird aber massgebend, wenn er niederer wird als der Anschaffungswert.

Ein Vergleich einer solchen Erfolgsermittlungsbilanz mit einer Versilberungsbilanz wird also erkennen lassen, dass eine Gruppe von Vermögenswerten in der Betriebsbilanz häufig höhere Ansätze aufweisen wird als bei der Veräusserungsbilanz, dass bei andern Gegenständen dies dagegen nie zutrifft, dort vielmehr die niedrigere Einschätzung die Regel ist. Je nach den Verhältnissen wird darum das Gesamtresultat in der einen oder der andren Art von Bilanz höher oder niedriger sein. Jedenfalls wird aber eine gewisse Tendenz bestehen, dass sie sich nie dauernd allzu weit von einander entfernen. Die Erfolgsermittlungsbilanz soll durchschnittlich zum mindesten zu keinem höheren Gesamtresultat gelangen, als die Veräusserung der Unternehmung als Ganzes etwa ergeben würde — ein Gesichtspunkt, der ja als leitender Gedanke bei der Bilanzaufstellung auch verwertbar ist.[6]) Tatsächlich wird aber eher die Tendenz bestehen und zu begünstigen sein, dass die Erfolgsermittlungsbilanz zu einer niedrigeren Gesamteinschätzung führe als die Veräusserungsbilanz. Darum sind auch die im Entwurf für

[6]) Vgl. Staub, Kommentar zu § 40 HGB; Wieland, Handelsrecht, I S. 320.

sie vorgesehenen Wertungsbeträge nur als Höchstansätze bezeichnet. Gegen eine niedrigere Einschätzung bestehen keine grundsätzlichen Bedenken, sondern höchstens solche aus den besonderen Verhältnissen des Gesellschaftsrechtes, die dort erörtert werden sollen. Für das Unternehmen und die Gläubiger ist sie jedenfalls innerhalb vernünftiger Grenzen nur von Vorteil.

Die aktienrechtliche Bilanz ist schon bisher im OR grundsätzlich als Erfolgsermittlungsbilanz gedacht. Der Gesetzgeber hat dort schon die wichtigsten praktischen Konsequenzen aus dem leitenden Gesichtspunkt gezogen, in den Entwürfen ist es noch mit etwas grösserer Ausführlichkeit geschehen. Im E. I war noch eine Definition der Betriebsbilanz versucht, die sie ganz unzweideutig als Erfolgsermittlungsbilanz charakterisiert hätte. Danach hatte die Betriebsbilanz „den Vermögensstand des Unternehmens mit Hinblick auf dessen Geschäftserfolg seit der zuletzt aufgestellten Bilanz nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen darzustellen" (E. I Art. 651). Diese Definition wurde zwar in den E. II nicht aufgenommen, die Sache selber aber nicht geändert. So werden also die Jahresbilanzen in allen Unternehmungen in Analogie zur aktienrechtlichen Bilanz aufzustellen sein. Wenn trotzdem vorher die Auffassung vertreten wurde, dass die Exp.Kom. mit Recht die strikte Übertragung der sämtlichen Bestimmungen des Aktienrechtes in den allgemeinen Titel abgelehnt habe, so erklärt sich das daraus, dass eben doch zwischen einer blossen Analogie und einer absoluten Anwendung ein Unterschied besteht. Die besonderen Verhältnisse beim Aktienrecht (Gläubiger- und Aktionärenschutz) lassen es angebracht erscheinen, dort genau bestimmte, scharfe Regeln aufzustellen, die bei den anderen Unternehmungen nicht in ganz gleich strikter Weise durchgeführt werden müssen. Die Zugeständnisse, die das Aktienrecht innerhalb ganz bestimmter Schranken macht, lassen sich bei anderen Unternehmungen unter Umständen ohne Gefahr etwas erweitern.

So kann z. B. für die Verteilung der Organisationskosten bei besonderen Verhältnissen vielleicht eine etwas längere Verteilungsfrist als die fünfjährige, die das Aktienrecht als Maximum vorsieht, ohne wesentliche Schädigung irgend welcher Interessen hingenommen werden. Oder Ausnahmen, die das Aktienrecht vorsieht, lassen sich innerhalb vernünftiger Schranken auf einigermassen ähnliche Fälle ausdehnen. Wenn z. B. das Aktienrecht den Ansatz der Wertpapiere zu dem den Anschaffungspreis übersteigenden Kurswert gestattet, so wird bei leicht realisierbaren Waren, deren Verkehrswert bedeutend und mit genügender Aussicht auf Dauer gestiegen ist, aus besonderen Gründen das gleiche, wenn nicht gerade voll, so doch in bescheidenem Masse durchgeführt werden können, ohne dass dies als besonders bedenklich erscheint. Ja auch beim Anlagevermögen, z. B. bei Grundstücken, deren Veräusserungswert stark und dauernd gestiegen ist, wird eine gewisse, nicht übermässige Überschreitung des Anschaffungswertes und damit ein kleinerer Verstoss gegen den Grundsatz, dass nicht realisierter Gewinn nicht berücksichtigt werden dürfe, unter Umständen nichts besonders Gefährliches in sich schliessen. Die Hauptsache ist, dass der Gedanke der Erfolgsermittlungsbilanz, wie er im Aktienrecht besonders deutlich zutage tritt, in grossen Zügen wenigstens auch den Bilanzen anderer Unternehmungen zugrunde gelegt werde. In Punkten, in welchen der Gesetzgeber auch im Aktienrecht über die aufzustellende Regel schwankt und jede positive Bestimmung etwas mehr oder weniger Willkürliches an sich hat, in allen Fragen, in denen die Doktrin und die Fachkreise über die Zweckmässigkeit der aktienrechtlichen Anordnungen diskutieren, die Praxis selbst im Aktienwesen eine gewisse Verschiedenheit der Gesetzesauslegung aufweist, da darf dann jedenfalls den anderen Unternehmungsformen ein ziemlich weiter Spielraum gelassen werden.

In diesem Sinne aufgefasst ist das Erfolgsermittlungsprinzip als grundlegendes Prinzip für die periodische

Betriebsbilanz offenbar das richtige. Den Unternehmer selber, der ja keineswegs an eine Liquidation denkt, interessiert vor allem die Ermittlung des Erfolges. Und auf seine, des Kaufmannes, eigene Bedürfnisse ist, wie früher hervorgehoben, bei der Ausgestaltung der ihm auferlegten Pflichten in erster Linie Rücksicht zu nehmen. Der Umstand, dass die Gläubiger vielleicht mehr auf den Betrag der Deckung ihrer Forderungen im Falle der Liquidation ein Gewicht legen, verdient höchstens in gewissen ausserordentlichen Fällen Beachtung.

Ein Vorwurf, den man eventuell der im E. II vorgeschlagenen Lösung machen könnte, wäre der, dass sie den Erfolgsermittlungsgedanken zu wenig deutlich zum Ausdruck bringe. Mit dem Hinweis auf den Wert „für das Geschäft" ist ja tatsächlich für den in der Praxis und Doktrin Unbewanderten positiv nicht gerade sehr viel gewonnen. Und in diesem Sinne ist es richtig, wenn der Referent glaubt, es genüge auch hier, einfach von der „Ordnungsmässigkeit" der Bilanz zu sprechen. Doch wäre es wohl schwer, eine Fassung zu finden, die, ohne weitschweifige Kasuistik zu treiben und damit vielleicht wieder zu eng und zu streng zu werden, das Gewollte voll und klar ausdrücken würde. In Wirklichkeit dürfte es aber auch durchaus genügen, da es sich ja doch nur um die Sanktionierung des durchschnittlich Geübten handelt, wenn in einer für die interessierten Kreise genügend erkennbaren Weise das Richtige angedeutet und jedenfalls negativ festgestellt wird, dass der objektive Verkehrswert in der Jahresbilanz nicht das schlechterdings Ausschlaggebende sei. Ein gewisser Hinweis auf die Idee der Erfolgsermittlung enthält ja übrigens auch der vorher besprochene Art. 942. Unter den dort erwähnten „Beteiligten", denen ein Einblick in die „wirtschaftliche Lage" verschafft werden soll, gehört doch in erster Linie der Unternehmer selber, und die Richtung, nach der ihn die wirtschaftliche Lage interessiert, ist eben die Richtung nach dem Geschäftserfolg. Wenn beabsichtigt wäre, das Gläu-

bigerinteresse mehr in den Vordergrund zu stellen, so müsste, wie bisher es in der Gesetzgebung etwa üblich war, von einem Einblick in die „Vermögens"-Lage gesprochen werden. Sollte trotzdem eine stärkere Betonung des Gedankens gewünscht werden, so wäre die oben erwähnte Definition des E. I durchaus verwertbar.

Während also eine äusserst allgemeine Umschreibung der Bewertungsgrundsätze im E. II als genügend erachtet wurde, ist für einen Vermögensgegenstand, nämlich für die Forderungen, die Bewertungsweise genauer angegeben: Zweifelhafte Forderungen sind nach ihrem wahrscheinlichen Werte anzusetzen, uneinbringliche Forderungen aber abzuschreiben (Art. 943 II). Es ist auffällig, dass gerade dieser Posten, der doch keineswegs immer der wichtigste in der Bilanz ist und dessen Bewertung jedenfalls nicht die grössten Schwierigkeiten bereitet und Gefahren in sich schliesst, eine besondere Erwähnung erfahren hat. Zum Teil ist das wohl einfach auf eine Nachahmung des deutschen HGB § 40 III zurückzuführen. Für unsere Verhältnisse hat die Regel den besonderen Wert, dass durch sie die missverständliche Bestimmung des OR Art. 656, Ziff. 5 richtiggestellt wird. Denn die blosse Angabe der Gesamtsumme der zweifelhaften Posten, wie sie das OR an der genannten Stelle nur zu verlangen scheint, genügt natürlich nicht. Es müssen auch die entsprechenden Abschreibungen erfolgen. Glaubt man aus diesem Grunde diese verbesserte Regel des E. II beibehalten zu wollen, so ist es natürlicher, sie wiederum im Aktienrecht unterzubringen. Denn eine solche ganz vereinzelte Detailbestimmung, die ja fast als selbstverständlich empfunden wird, nimmt sich im allgemeinen Titel etwas merkwürdig aus.

c) Die Liquidationsbilanz. Von einer Pflicht zur Aufstellung einer Liquidationsbilanz ist im allgemeinen Titel des E. II nicht die Rede. Sie ergibt sich bei den gesellschaftlichen Betrieben aus den dortigen Spezialregeln und für den Einzelkaufmann entscheiden die Verhältnisse,

ohne dass dies weiter geordnet sein muss, wann eine etwa aufzustellende Bilanz den Charakter einer Liquidationsbilanz anzunehmen hat. Was in E. II Art. 944 umschrieben wird, ist also nur die Bewertungsmethode, die in diesem Fall zu befolgen ist: Bei sämtlichen Gegenständen ist ohne Unterschied der Veräusserungswert massgebend. Damit ist aber offenbar eigentlich etwas Selbstverständliches ausgesagt. Wer eine Liquidationsbilanz bei Beginn der Liquidation nach einer andern Methode aufstellen wollte, der würde durch die Durchführung der Liquidation gar bald mit aller Deutlichkeit über die Unrichtigkeit seiner Bilanzierung aufgeklärt. Die tatsächlichen Verhältnisse würden rasch für die Korrektur sorgen. Und während eine falsche Betriebsbilanz leicht den Ausgangspunkt für neue Schädigungen des Unternehmens selber und seiner bisherigen wie späteren Gläubiger bilden kann, wird eine unrichtige Liquidationsbilanz weniger neuen Schaden anstiften, sondern mehr nur etwa Hoffnungen täuschen. Es wäre darum unter diesem Gesichtspunkt eine Regel wohl entbehrlich. Denn sobald man über den selbstverständlichen Inhalt der in Art. 944 niedergelegten Bestimmung hinausgeht, hört auch schon ihre absolute Richtigkeit auf. So wenn etwa eine Bilanz aufgestellt wird nicht zum Zwecke der tatsächlichen Durchführung der Liquidation, sondern nur zur Berechnung der Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters, so fehlt freilich die soeben genannte natürliche Korrektur durch die unmittelbar folgenden Ereignisse. Aber es erscheint auch sofort sehr fraglich, ob in diesen Fällen wirklich unter allen Umständen von einer Liquidationsbilanz in ihrer vollen Reinheit ausgegangen werden soll, wie das bei den einzelnen Unternehmungsformen später noch darzulegen ist.

Der Hauptwert des Art. 944, sofern er beibehalten wird, würde darum meines Erachtens nicht so sehr in dem liegen, was er positiv aussagt, sondern mehr in dem, was e contrario für die Beurteilung der Erfolgsermittlungs-

bilanz aus ihm abgeleitet werden kann. Bei der Liquidationsbilanz ist der Veräusserungswert als absolut massgebend bezeichnet. Also, so kann man daraus schliessen, trifft dies für die Jahresbilanz jedenfalls nicht zu. Noch konkretere Hinweise enthalten der Abs. II und III des Art. 944: „Die zeitlich ausgleichende Verteilung von Abschreibungen, Kursverlusten (richtigerweise soll es heissen Kursdifferenzen), Organisationskosten und dergl. ist unstatthaft. Ebenso dürfen stille Reserven nicht beibehalten werden". Daraus lässt sich entnehmen, dass all diese Dinge bei der Erfolgsermittlungsbilanz zu den natürlichen Erscheinungen gehören. Zutreffend ist es freilich, wenn der Referent bemerkt, dass ein solcher Weg zur Verdeutlichung eines gesetzgeberischen Gedankens sich etwas merkwürdig ausnehme.

4. Die Wirkungen der Buchführung und Bilanz weisen übereinstimmenden Charakter auf, nur soweit sie rein tatsächliche sind, durch Schaffung von Ordnung und Übersicht. Die privatrechtlichen Wirkungen, die Buchführung und Bilanz etwa haben können (Einsichtsrecht, Gewinnverteilung etc.), sind bei den einzelnen Unternehmungsformen durchaus verschieden. Der allgemeine Titel kann deshalb darüber nichts enthalten. Diese Wirkungen sind darum auch im folgenden gesondert zu untersuchen.

Gemeinsam für alle Unternehmungsformen ist nun aber doch die prozessrechtliche Bedeutung, welche die Geschäftsbücher als Beweismittel aufweisen können. Das OR hat sich aber damit nicht zu befassen. Die beweisrechtliche Funktion der Geschäftsbücher wird durch das Privatrecht, wie bisher, nur indirekt unterstützt durch die Pflicht zur Führung von Büchern an sich, durch die Pflicht zur Aufbewahrung derselben während längerer Zeit und endlich durch Aufstellung einer rein grundsätzlich geregelten Editionspflicht.

5. Die Sanktion im Buchführungs- und Bilanzrecht steht in enger Abhängigkeit von dem mit der jeweiligen

Ordnung angestrebten Zweck. Nur dort, wo wichtige und stark bedrohte Drittinteressen geschützt werden sollen, rechtfertigt sich auch eine scharfe Sanktion. Die Art und Weise, wie die Sanktion im Einzelnen aufgestellt wird, hat übrigens auch wieder ihre Rückwirkung auf die Beurteilung der materiellen Ordnung selber. Wird eine strenge Sanktion als unentbehrlich angesehen, so muss man sich umsomehr davor hüten, den Inhalt und das Anwendungsgebiet der aufgestellten Pflichten zu weit auszudehnen, sonst wird das Resultat ein ungerechtes. Wenn aber die aufgestellten Regeln mehr den Charakter von Programmpunkten haben, deren Verwirklichung wohl wünschbar erscheint und durch die Gesetzgebung gefördert werden soll, aber nur unter geringen Zwang gestellt wird, so kann das erstrebenswerte Ziel auch viel weiter abgesteckt werden.

Noch nach einer anderen Richtung hat die vorgesehene Art der Sanktion eine Rückwirkung auf die materielle Regel. Wenn eine strenge Sanktion aufgestellt werden soll, dann ist es auch weit mehr von Nöten, den Inhalt der Pflichten genau zu umschreiben, damit der Verpflichtete genau weiss, was er zu tun hat, um den nachteiligen Folgen zu entgehen, damit auch der Richter besser wisse, wann er die Sanktion spielen lassen soll, und nicht eine allzu grosse Ungleichheit der Behandlung eintrete.

a) Die zivilrechtliche Verantwortlichkeit. E. II Art. 945 II stellt in dieser Hinsicht eine bisher unbekannte Regel auf: „Die Pflichtigen sind für die Befolgung der Bilanzvorschriften verantwortlich, wie für die ordnungsmässige Führung der Geschäftsbücher überhaupt.“ Allein diese Regel ist meines Erachtens durchaus entbehrlich. Die Verantwortlichkeit ist bei den einzelnen Unternehmungsformen sehr verschieden gestaltet. Wo die Verantwortlichkeit aus der Verletzung der Buchführungspflicht besonders ausgesprochen ist, da ist es selbstverständlich, dass auch die Verletzung der Bilanzvorschriften zur Verantwort-

lichkeit führen kann. Beim einzigen in Betracht kommenden Fall ist diese Tatsache übrigens auch ausdrücklich betont, nämlich bei der A.-G. (E. II Art. 737 II). Wo über die Haftung aus unsorgfältiger Buchführung nichts Ausdrückliches gesagt ist, wie z. B. bei der Kollektivgesellschaft, muss sowieso für die Verletzung der Buchführungs- wie der Bilanzvorschriften die Verantwortlichkeit aus allgemeineren Rechtsgrundsätzen abgeleitet werden. Da bringt also die Vorschrift keinen Nutzen. Und endlich beim Einzelkaufmann, wo es überhaupt eine besondere zivilrechtliche Verantwortlichkeit für die Verletzung der Buchführungspflicht nicht gibt, besteht eine solche bei Verletzung von Bilanzvorschriften wiederum nur nach Massgabe der allgemeinen Rechtsgrundsätze. Die im Art. 945 vorgesehene Bestimmung bringt also doch nichts Neues und hat nicht einmal allgemeine Bedeutung. Bei der Unbestimmtheit der Frage, wer die Pflichtigen sind, deren Verantwortlichkeit festgestellt wird, wem gegenüber die Verantwortlichkeit besteht und für welche Arten von Schädigungen, kann also die betreffende Regel nur verwirrend wirken (Prot. 742).

b) Ordnungsbussen. Über das Buchführungs- und Bilanzstrafrecht ist in den Referaten am Juristentage 1925 ausführlich gesprochen worden, so dass diese Materie hier nur gestreift zu werden braucht.[7]) E. II Art. 940 II und 946 III sehen eine durch die zuständige kantonale Behörde zu verhängende Ordnungsbusse bis zu tausend Franken vor für die Verletzung der Buchführungspflicht und der Aufbewahrungspflicht. Die Exp.Kom. lehnte es ab, diese Bussenbestimmung auf alle im fraglichen Titel aufgestellten Pflichten, also namentlich auch auf die richtige Erfüllung der Bilanzpflicht, auszudehnen, weil „es doch nicht angehe, in dieser Weise die Polizei auf das Geschäftsleben loszulassen" (Prot. S. 746). Die In-

---

[7]) Vgl. Verhandlungen des schweiz. Juristenvereins 1925, S. 31 a ff.

terpretation, die der Referent des letztjährigen Juristentages der Bussenbestimmung bei der Buchführungspflicht im Sinne einer Ausdehnung auch auf die Bilanzpflicht gab (S. 37a), ist damit ausdrücklich als nicht gewollt bezeichnet, jedenfalls nicht in der vom Referenten angenommenen absoluten Form. Die Ausdehnung hängt vielmehr von den Umständen des Einzelfalles ab, d. h. von der Frage, ob Drittinteressen in irgendwie relevanter Weise gefährdet sind, da nur zum Schutze von solchen eine Busse sich rechtfertigt. Wenn nach der Natur des Unternehmens durch die Unterlassung richtiger Bilanzierung der Kaufmann vorwiegend nur sich selber schadet, indem er ein Mittel zur genaueren Erfolgsermittlung nicht verwendet, so wird die Verhängung einer Busse ausgeschlossen sein. Wenn aber die richtige Bilanzierung nach der Art und dem Umfang des Unternehmens auch im Interesse der Gläubiger unerlässlich ist, um die Ordnung aufrechtzuerhalten, und nach der Organisation des Unternehmens unentbehrlich ist, um gewissen Personen, den Mitgliedern, die Einsicht in den Betrieb zu gewähren, auf die sie Anspruch haben, so darf die Bilanz als integrierender Bestandteil der ordnungsgemässen Buchführung angesehen und damit auch unter die gleiche Bussensanktion gestellt werden wie diese.

Das Prinzip der Aufstellung von Ordnungsbussen im Buchführungsrecht ist nicht ein selbstverständliches. Bedenkt man, dass man anderswo ohne solche auszukommen vermag, so frägt es sich doch, ob wir mit einer solchen Polizeimassregel vorausgehen sollen. Denn es ist nicht ausgeschlossen, dass sie gelegentlich auch zu sehr vexatorischen Folgen führen kann: Unberechtigte Schnüffeleien durch übereifrige Organe des Staates, Verzeigung durch die Konkurrenz oder durch unbefriedigte und streitlustige Gesellschafter etc.

Man wird sich zu dem Problem sehr verschieden stellen je nach den Tatbeständen, an die man gerade denkt. Die zu schützenden Interessen sind eben auch gar zu ver-

schieden. Gegenüber dem Einzelkaufmann wäre die Ordnungsbusse wohl entbehrlich. Die Entdeckung von Unregelmässigkeiten in der Buchführung vor Konkursausbruch hängt ja sowieso bei ihm rein nur von Zufälligkeiten ab. Wenn der Einzelkaufmann bestraft wird, falls seine Nachlässigkeit zur Schädigung der Gläubiger geführt hat, oder wie etwa auch angenommen wird, sogar schon dann, wenn im Konkurs die mit demselben nicht in Kausalzusammenhang stehende Nachlässigkeit entdeckt wird,[8]) so ist dies wohl eine genügende und praktisch leichter durchzuführende Sanktion.

Denkt man aber etwa an die Verhältnisse bei der A.-G., so könnte man wohl geneigt sein, der vorgeschlagenen Erhöhung des Bussenmaximums auf 10,000 Fr. (Prot. S. 725) zuzustimmen. Aber auch in dieser Gestalt könnte der Ordnungsbusse nicht allzu grosse Bedeutung beigemessen, sie jedenfalls nicht als genügend angesehen werden. Dort sind vielmehr eigentliche strafrechtliche Sanktionen, nicht gegen die Unternehmung, sondern gegen ihre fehlbaren Organe persönlich, und zwar unabhängig vom Konkurs der Gesellschaft, als durchaus wünschbar zu betrachten.

Zu diesen materiellen Bedenken, dass die Ordnungsbusse in den einen Fällen wirkungslos, in den anderen ungenügend sei, kommt das formelle Bedenken, dass Bestimmungen über Ordnungsbussen sich in einer privatrechtlichen Gesetzgebung immer unschön ausnehmen.

c) Strafrechtliche Verfolgung. Der E. II Art. 940 III behält bei Verletzung der Buchführungspflicht die strafgerichtliche Verfolgung vor. Der Referent des letztjährigen Juristentages hat sich daran gestossen, dass dieser Vorbehalt nicht auch für die Verletzung der Aufbewahrungspflicht ausdrücklich gemacht sei.[9]) Tatsächlich dürfte am besten der Vorbehalt auch bei Art. 940 gestrichen werden (Prot. 725). Die Ausnützung des Vor-

[8]) Vgl. Verhandlungen 1925, S. 46 a.

[9]) Verhandlungen 1925, S. 33a.

behaltes hätte zur Folge, dass parallel nebeneinander — etwa abgestuft nach der Schwere der Tat oder dem Grad des Verschuldens — die Ordnungsbusse und die Rechtsstrafe bestehen würden, für einen sonst gleichgearteten Tatbestand.[10]) Wenn für die Verhältnisse beim Einzelkaufmann schon eine Ordnungsbussenvorschrift als entbehrlich bezeichnet wurde, so ist natürlich um so mehr eine daneben herlaufende oder sie ersetzende Rechtsstrafe für den einfachen Fall der Verletzung der Buchführungspflicht abzulehnen. Dass dagegen eine schärfere strafrechtliche Erfassung der fehlbaren Organe von A.-G., und ähnlichen Körperschaften, eventuell durch Aufstellung von besonderen Straftatbeständen[11]) durchaus wünschbar ist, wurde bereits hervorgehoben. Doch wünscht man sich auch diese Regeln nicht in der Privatrechtskodifikation (Prot. 454) und zu ihrer Aufstellung an anderem Platze ist ein besonderer Vorbehalt im OR nicht nötig.

II. Buchführung und Bilanz des Einzelkaufmanns.

1. Subjekte der Verpflichtung. Die Abgrenzung der der Buchführungs- und Bilanzpflicht unterstellten Personen kann beim Einzelbetrieb zu Schwierigkeiten führen, da ein sicheres Kriterium der Abgrenzung fehlt. Die Tatsache des Nicht-Eingetragenseins ist natürlich nicht entscheidend, da der Eintragungspflichtige in ordnungswidriger Weise die Eintragung unterlassen haben kann. Aber auch die Tatsache des Eintrages gibt keine Sicherheit, weil ja auch der Inhaber eines Kleingewerbes sich freiwillig eintragen lassen kann (OR Art. 865 II, E. II Art. 920 II). Wird also bei einem Einzelbetrieb die Buchführungs- und Bilanzpflicht streitig, so ist von Fall zu Fall zu untersuchen, ob ein eintragungspflichtiger, nach kauf-

---

[10]) Verhandlungen 1925, S. 34a.
[11]) Verhandlungen 1925, S. 42a.

männischer Art geführter Betrieb vorliege oder nicht. Diese bisher nicht sehr bedeutungsvolle Frage wird nach dem E. II etwas mehr Wichtigkeit erlangen, wenn zur Buchführungspflicht nun auch die Bilanzpflicht, also etwas viel Bestimmteres, Absoluteres hinzukommt und eine eidgenössische Bussenvorschrift aufgestellt wird.

Dabei kann es sich nun fragen, ob die Feststellung der Eintragungspflicht in freier Interpretation des Gesetzes erfolgen kann, oder ob auch für den hier besprochenen Pflichtenkreis die in der Handelsregisterverordnung enthaltene genauere Umschreibung der Eintragungspflicht (Art. 13) Recht schafft. Diese Bestimmung der Handelsregisterverordnung wurde bekanntlich durch die Tatsache veranlasst, dass die Eintragungspflicht in der Praxis der Handelsregisterbehörden sehr verschieden gehandhabt wurde. Mit der Eintragungspflicht der nach kaufmännischer Art geführten Gewerbe, oder richtiger der Gewerbe, die eine kaufmännische Art der Führung bedürfen, wollte das Gesetz auf die Art und den Umfang des Betriebes abstellen, also die grösseren, komplizierteren Gewerbe treffen. Die grössere Einheitlichkeit in der Praxis suchte die Handelsregisterverordnung nun dadurch zu erreichen, dass einerseits eine nicht als erschöpfend gedachte Aufzählung von Gewerben geboten wird, die ihrer Natur nach geeignet sind, die kaufmännische Art der Führung zu verlangen, andererseits aber als festes Kriterium aufgestellt wird, dass ein Gewerbe — abgesehen von gewissen Ausnahmen — nur eintragungspflichtig sei, wenn es einen jährlichen Umsatz von mindestens 10,000 Fr. und ein Warenlager von durchschnittlich mindestens 2000 Fr. Wert aufweise. Gegen die exemplative Aufzählung als Anleitung für die Registerbehörden lässt sich natürlich nichts einwenden. Gegen das andere, ziffernmässig und absolut aufgestellte Kriterium lässt sich jedoch geltend machen, dass es den Sinn des Gesetzes zu sehr vereinfache und dadurch verfälsche. Denn die Grösse eines Betriebes hängt tatsächlich nicht ausschliesslich vom Umsatz und vom Warenlager,

sondern noch von einer Menge anderer Faktoren ab: vom Anlagekapital, Gewinn, von der Zahl der Angestellten, der Bedeutung der verwendeten Räumlichkeiten etc. Und die Kompliziertheit des Betriebes lässt sich überhaupt nicht in Zahlen ausdrücken, sondern ergibt sich aus den mannigfaltigsten persönlichen, örtlichen, rechtlichen Verhältnissen: Mitarbeit von Familiengliedern, persönliches Bekanntsein mit dem Kundenkreis, Komplizierung durch örtliche Verhältnisse, durch den juristischen Charakter der gewerbsmässig abgeschlossenen Geschäfte etc. Allein der Bundesrat hat nun einmal, und zwar sogar durch ein besonderes ergänzendes Bundesgesetz, die Kompetenz erhalten, „die erforderlichen Verfügungen zu treffen, damit die Verpflichtung zur Eintragung in das Handelsregister überall gleichmässig erfüllt werde" (OR Art. 865 V). Noch schärfer formuliert der E. II die betreffende Kompetenz: „Der Bundesrat erlässt die näheren Vorschriften über die Voraussetzungen, unter welchen die Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister besteht" (Art. 921 III). Es ist nun wohl anzunehmen, dass damit nicht nur die Eintragung als verwaltungstechnische Massregel getroffen wird, sondern alles, was im Gesetz selber von der Eintragungspflicht abhängig gemacht wird. Auf Grund der sehr elastischen Regel, dass die Buchführung ordnungsmässig sein müsse, lässt sich ja indirekt doch all den oben genannten Verschiedenheiten Rechnung tragen, die für die Frage der Eintragung als solchen aus praktischen Gründen ausser Acht gelassen werden müssen. Immerhin wird man bei der Frage, ob die Handelsregisterverordnung unverändert bleiben soll oder welche Veränderungen sie erfahren soll, an die Tatsache denken müssen, dass durch die Verschärfung des Buchführungsrechtes auch die Bedeutung der in der Verordnung durchgeführten Abgrenzung der Eintragungspflicht gestiegen ist.

Der einzelne Entscheid der Handelsregisterbehörden über die Eintragungspflicht würde dagegen den eventuellen

Entscheid einer anderen Instanz über die Buchführungspflicht nicht präjudizieren.

2. Die Pflichten des Einzelkaufmanns. Sie sind erschöpfend in dem vorher betrachteten allgemeinen Titel über die Buchführung enthalten. Die Unbeschränktheit der Haftung auf der einen Seite, die Konzentrierung des Hauptinteresses am Geschäfte auf ein einziges Rechtssubjekt auf der anderen Seite führen dazu, dass beim Einzelkaufmann das Buchführungsrecht sich am einfachsten gestaltet.

Beim gewöhnlichen Geschäftsgang besteht ein privatrechtlicher Anspruch Dritter auf irgendwelche Art der Einsicht in die Geschäftsbücher in keiner Weise. Besondere Verhältnisse können höchstens aus etwa bestehenden Gewinnbeteiligungen der Angestellten sich ergeben. Die Hauptsache ist es darum hier, dass die Buchführung jedenfalls so gestaltet ist, dass sie dem Betriebsinhaber selber einen genügenden Einblick gewährt, um die Ordnung im Geschäft zu garantieren. In zweiter Linie verlangt dann aber doch auch hier der Zweck der Buchführungspflicht eine derartige Führung der Bücher, dass auch Personen, die nur ausserordentlicherweise sich mit den Büchern zu befassen haben, sich darin zurechtfinden können; die Erben beim Tode des Geschäftsinhabers, der Übernehmer beim Ankauf des Geschäftes, das Gericht bei der Verwendung der Bücher als Beweismittel, die Konkursbehörde im Falle des Konkurses.

Auch mit Hinsicht auf die älteren, der Vergangenheit angehörenden Bücher ergeben sich keine Schwierigkeiten: Der Aufbewahrungspflichtige ist eindeutig bestimmt, ein Einsichtsrecht in diese aufbewahrten Bücher besteht nur für den Betriebsinhaber selber und für seine Singular- oder Universalnachfolger.

Neu ist im E. II für den Einzelkaufmann die ausdrückliche Unterstellung unter die Bilanzpflicht. Es wird auch etwa behauptet, dass damit tatsächlich nichts Neues geschaffen, sondern nur ein im OR schon bestehender

Grundsatz präzisiert sei, da Inventar und Bilanz zu den notwendigen Bestandteilen der ordnungsgemässen Buchführung gehören.[12]) In dieser absoluten Gestalt ist aber wohl diese Behauptung nicht richtig. Das OR gestattet es vielmehr, auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen. Entscheidend wird dabei richtigerweise sein, ob nach der ganzen Natur des Geschäftes ohne die Bilanz wirklich Gläubigerinteressen gefährdet sind. Bei bedeutenderen Unternehmungen wird das bejaht werden können. Bei kleineren und einfachen Betrieben ist es dagegen denkbar, dass der Inhaber auch ohne Bilanz noch einen genügenden Einblick in seine Vermögenslage hat, soweit die Gläubigerdeckung in Betracht kommt. Durch die Unterlassung der Bilanzierung lässt er dann höchstens etwa zu seinem eigenen Nachteil ein Mittel unbenützt, das ihm einen vollkommeneren Einblick in seine Vermögenslage und namentlich eine genauere Errechnung seines Geschäftserfolges ermöglicht hätte. Auf jeden Fall bleibt bezüglich der Bilanzperioden nach dem OR ein ziemlicher Spielraum, auch da, wo die Bilanzpflicht als gegeben anzunehmen ist.

Mit dem Entwurf verschwinden diese Unbestimmtheiten und werden durch ganz absolute Regeln ersetzt: Jedem Einzelkaufmann ohne jede Ausnahme wird eine Eingangsbilanz zur Pflicht gemacht, dann eine jährliche Bilanz mit genauer jährlicher Inventierung.

Es ist zu befürchten, dass diese Neuerung eine von denjenigen sein wird, deren tatsächliche Verwirklichung in der Praxis eine sehr unvollständige sein wird. Unter den Gewerben, die nach der HandelsregisterVO in ihrer jetzigen Gestalt noch eintragungspflichtig sind, gibt es doch offenbar noch viele, die so klein und einfach sind, dass in soeben angedeuteter Weise die Unterlassung der jährlichen Bilanzierung jedenfalls keine wesentliche Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen bedeutet. Damit

---

[12]) Weidmann, Die allgemeine kaufmännische Bilanz, S. 33.

fällt aber auch meines Erachtens die Grundlage für die Aufstellung einer Verpflichtung dahin. Ja auch beim Inhaber selber wird in solchen Fällen häufig ein irgendwie bedeutenderes Interesse an einer genaueren Erfolgsermittlung nicht bestehen, so dass selbst von einem engherzigen Bevormundungsstandpunkt aus die Pflicht sich nicht mehr genügend rechtfertigen würde, ganz abgesehen davon, dass nicht einmal die technische Befähigung zur genaueren Durchführung von solchen Operationen vorausgesetzt werden kann. Wenn z. B. ein Handwerker, etwa ein Schuhmacher, nebenbei auch noch ein Verkaufsmagazin eröffnen will und, da auch ein kleines Warenlager bald 2000 Fr. Wert und der Umsatz leicht 10,000 Fr. erreichen werden, nunmehr nach Art. 13, Ziff. 3 Lit. c der Verordnung eintragungspflichtig wird, so ist kaum zu erwarten, dass er die Eröffnung des Magazins mit der Aufstellung einer Eingangsbilanz einleiten und nachher jedes Jahr regelrecht bilanzieren wird. Andere nach der Handelsregister-Verordnung eintragspflichtige Gewerbe, bei denen die jährliche genaue Bilanzierung keine grosse Notwendigkeit ist, sind ferner etwa auch: die Fremdenpensionen (Art. 13, Ziff. 3 Lit d), wenn sie grösstenteils durch eigene Leute geführt werden und vielleicht trotzdem den vorgesehenen Umsatz erreichen, dann die gewerbsmässigen Stellenvermittlungsbureaus (Ziff. 1, Lit. e), bei denen der Umsatz für die Eintragungspflicht sowieso bedeutungslos ist.

Solange in der im E. II vorgesehenen Weise die Sanktion der Ordnungsbusse nicht schlechterdings auch auf die Bilanzpflicht ausgedehnt ist, vielmehr in diesem Punkte wenigstens eine Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles möglich ist, ist es natürlich weniger bedenklich, wenn das Prinzip der Bilanzpflicht etwas weiter, als es gerade erforderlich wäre, aufgestellt wird, obwohl grundsätzlich das Ansehen der Gesetzgebung leidet, wenn von vorneherein dessen Verwirklichung in einem grösseren Gebiete sehr problematisch ist. Wollte man diesen Miss-

stand beseitigen, so kämen drei Wege in Betracht, von denen aber jeder wiederum gewisse Nachteile hat.

Der eine Weg würde in einer Rückkehr zur Methode des OR, also darin bestehen, dass die Entscheidung über die Bilanzpflicht von den Umständen des Einzelfalles abhängig gemacht würde. Damit würden aber für jene Betriebe, bei denen die Bilanzpflicht unzweifelhaft besteht und notwendig ist, die vorgesehenen näheren Ausführungen über den Inhalt der Bilanzpflicht auch wegfallen. Erachtet man also die vorher besprochenen Regeln des allgemeinen Titels über die Bilanz (Art. 941—945) als sehr nützliche Anleitungen für die Praxis, so ist dieses Vorgehen abzulehnen.

Eine andere Möglichkeit würde darin liegen, den Kreis der Eintragungspflichtigen durch entsprechende Änderung der Handelsregister-Verordnung enger zu gestalten. Es wurde ja schon früher gelegentlich hervorgehoben, dass mit dem Requisit des Umsatzes von 10,000 Fr. und des Warenlagers von 2000 Fr. die Grenze zu tief angesetzt sei und die auch schon in den eidgenössischen Räten verlangte Erhöhung der Ziffern muss ohne Zweifel kommen. Erfolgt aber nur eine geringe Erhöhung, so bedeutet das erst eine Anpassung an die neuen Geldverhältnisse und noch keine eigentliche Einschränkung der Eintragungspflicht. Setzt man die Grenze dagegen bedeutend höher an, so könnten doch leicht anderweitige Vorteile, die mit der Eintragungspflicht verbunden sind, verloren gehen.

In dritter Linie wäre es endlich auch möglich, durch einen einschränkenden Zusatz im Gesetz zum Ausdruck zu bringen, dass die Pflicht zur jährlichen Bilanzierung nur für solche eintragungspflichtige Gewerbe gelte, bei welchen dies nach der Natur und dem Umfange des Geschäftes als geboten erscheine. Allein durch einen solchen Vorbehalt von so unbestimmtem Charakter würde der praktische Wert der ganzen Ordnung wohl beseitigt, und Missbräuche würden stärker gefördert, als wenn sich das

Gesetz über die Bilanzpflicht, wie bisher, ganz ausschweigen würde.

Für den Inhalt der Jahresbilanz des Einzelkaufmanns gelten folgende Erwägungen. Da grundsätzlich der Einzelkaufmann ebensowenig wie seine Bücher, auch seine Bilanz niemandem zu zeigen hat und der Zweck der Jahresbilanz die Erfolgsermittlung ist, so ist er zunächst der einzige „Beteiligte", dem nach E. II Art. 942 die Bilanz einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes zu verschaffen hat. Jede Bilanz, die in formeller, wie materieller Beziehung, das verwirklicht, hat ihren Hauptzweck jedenfalls erreicht. In den Einzelheiten, sowohl der Form, wie auch der Bewertungen, sofern die letzteren nur nicht zu hohe sind, darf also ein grosser Spielraum gelassen werden. Eine Pflicht, bei der Bilanzaufstellung von vorneherein schon ganz besonders daran zu denken, was unter ausserordentlichen Umständen später andere Personen vielleicht gerne aus der Bilanz ersehen möchten, ist nicht anzunehmen. Andererseits führt aber diese absolute Heimlichkeit der Bilanz des Einzelkaufmanns auch dazu, dass für ihn gar kein Grund besteht, die Bilanz nicht so aufzustellen, dass sie auch ganz objektiv betrachtet durch Vollständigkeit, Klarheit, Übersichtlichkeit und Richtigkeit der Bewertungen sich auszeichnet.

Die Verhältnisse ändern sich sobald der Einzelkaufmann die Bilanz nicht mehr nur zu eigenem Zwecke für die Erfolgsermittlung aufstellt, sondern sie Dritten gegenüber zur Erreichung anderer Zwecke verwendet. Dann müssen die tatsächlichen Angaben wie die Bewertungen so gestaltet werden, dass sie diesem Dritten den Einblick gewähren, den er mit Hinsicht auf den im konkreten Fall verfolgten Zweck zu seiner Entscheidung haben muss. Je nach dem Zwecke sind dann auch die Konsequenzen verschieden. Wird die Bilanz etwa zur Kreditaufnahme verwendet, so sind Unterbewertungen wiederum unschädlich. Würde aber z. B. zur Erlangung eines Schulder-

lasses die Bilanz vorgewiesen, so kann der andere Teil auch erwarten, dass die Aktiven vollständig und mit ihrem höchsten gesetzlich zulässigen Wert eingesetzt werden.

Sehr bestritten in Literatur und Praxis ist die Behandlung des Privatvermögens des Kaufmanns. E. I Art. 942 verlangte von der Buchführung nur, dass aus ihr die Vermögenslage der „Firma" ersichtlich sein müsse und lehnte damit eine Pflicht zur Einbeziehung des Privatvermögens ab (Bericht zu E. I, S. 222). E. II kehrt dagegen wieder zum Text des OR zurück und verlangt die Ersichtlichmachung der Vermögenslage des „Geschäftsinhabers". Die Art und Weise, in der das Privatvermögen zu berücksichtigen ist, ist freilich nicht ganz genau bestimmt, lässt sich aber doch einigermassen aus den Bestimmungen des Entwurfes ableiten. In die Jahresbilanz ist das Privatvermögen richtigerweise nicht aufzunehmen. Denn von ihr ist ja ausdrücklich gesagt, dass sie einen Einblick in die wirtschaftliche Lage des „Geschäftes" geben soll. Durch eventuelle Fluktuationen des Privatvermögens würde ja tatsächlich die Ermittlung des Geschäftserfolges in der Bilanz getrübt. Aber auch von der laufenden Buchführung braucht das Privatvermögen nicht in der gleich intensiven Weise erfasst zu werden wie das Geschäftsvermögen. Das ergibt sich wiederum daraus, dass bei der genaueren Umschreibung des Hauptzweckes der Buchführung nur von der Ersichtlichmachung der „einzelnen mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse" gesprochen wird. Es ist demgemäss dem gesetzlichen Erfordernis Genüge geleistet, wenn eine in die Geschäftsbilanz nicht hineinverarbeitete periodische Inventur über das Privatvermögen aufgenommen wird (Prot. S. 728).

Über die Zweckmässigkeit und Notwendigkeit dieses gesetzlichen Erfordernisses lässt sich kaum ein ganz absolutes Urteil fällen. Auch hier entscheiden die Umstände des Einzelfalles, so namentlich die Art und Zu-

sammensetzung des Privatvermögens und Geschäftsvermögens, ihre gegenwärtige und wahrscheinliche künftige Beziehung etc., darüber, ob wirklich für den Geschäftsinhaber selber und damit indirekt zur Wahrung der Interessen seiner Gläubiger eine derartige Einbeziehung des Privatvermögens ein Bedürfnis ist. Wenn das letztere offenbar aktiv ist, so spricht ja schon der anderweitig häufig betonte Grundsatz, dass Unterbewertungen unschädlich, stille Reserven nützlich seien, dafür, dass die Ausserachtlassung des Privatvermögens keine schützenswerten Interessen verletzt. In der Regel dürfte ein Bedürfnis nach der genannten Einbeziehung des Privatvermögens nicht bestehen, und als allgemeine Pflicht lässt sich dieselbe nur unter dem Gesichtspunkt verteidigen, dass dadurch die Verheimlichung des Privatvermögens im Konkursfall erschwert wird. Da aber solche entferntere Zwecke ausserordentlicher Art meines Erachtens keinen genügenden Grund bilden, um die Pflichten des Kaufmanns ganz allgemein über das hinaus zu erweitern, was ihm sein eigenes Interesse gebietet, würde ich die Lösung des E. I vorziehen.

3. Die Wirkungen der Buchführung und Bilanz des Einzelkaufmanns sind rein tatsächliche und bedürfen keiner weiteren Besprechung. Auch mit Hinsicht auf die Sanktion der Pflichten kann auf die Ausführungen über den allgemeinen Titel verwiesen werden.

III. Buchführung und Bilanz bei der Kollektivgesellschaft.

1. Subjekte der Verpflichtungen. Bei der Kollektivgesellschaft kann die genauere Abgrenzung des Anwendungsgebietes der einschlägigen Buchführungs- und Bilanzregeln grundsätzlich zu den gleichen Schwierigkeiten führen, wie beim Einzelunternehmen. Praktisch ist zwar das Problem viel weniger bedeutsam, weil doch die ganz überwiegende Zahl der Kollektivgesellschaften handelsgewerbliche Zwecke verfolgt. Allein das OR (Art.

552 III) wie der E. II (Art. 565) lassen doch auch die nicht-kaufmännischen Kollektivgesellschaften zu, und wenn auch für sie die Eintragung konstitutive Bedeutung hat, so kann doch von einer Eintragspflicht nicht gesprochen werden. Es fehlt also auch hier ein sicheres Kriterium der Abgrenzung: Die nicht eingetragenen Gesellschaften können kaufmännische sein und sich in ordnungswidriger Weise der Eintragung entzogen haben; die eingetragenen können umgekehrt als nicht-kaufmännische freiwillig eingetragen worden sein. Von entscheidender Bedeutung ist da die Frage, ob die in der Handelsregister-Verordnung vorgesehene Mindestziffer des Umsatzes und des Wertes des Warenlagers auch für die Eintragungspflicht der Kollektiv-Gesellschaft eine Rolle spielt. Die Praxis scheint nach einigem Schwanken diese Frage eher bejahen zu wollen. Man begreift dieses Schwanken einigermassen. Denn einerseits ist es ja richtig, dass schon die Tatsache der gesellschaftlichen Organisation eine grössere Komplizierung ins Unternehmen hineinbringt und somit dasselbe rascher eintragungspflichtig machen sollte. Andererseits ist aber die Grenze für die Einzelbetriebe schon so nieder angesetzt, dann man kaum noch darunter gehen kann, ohne den Unterschied zwischen den Kollektivgesellschaften, die ein Handelsgewerbe betreiben, und solchen, die ein nicht-kaufmännisch geführtes Gewerbe betreiben, ganz zu beseitigen. Zu den nicht-kaufmännischen Kollektivgesellschaften könnten dann höchstens noch solche zählen, die überhaupt zu einem anderen als einem gewerblichen Zweck gegründet werden. Sollte jedoch in einer künftigen Handelsregister-Verordnung die Grenze erhöht werden, so ist es keineswegs geboten, diese Erhöhung auch auf die Kollektivgesellschaften zu übertragen.

Die nicht eintragungspflichtige, aber tatsächlich eingetragene, nicht-kaufmännische Kollektivgesellschaft entbehrt natürlich des Buchführungs- und Bilanzrechtes nicht vollständig. Die einschlägigen Regeln des Titels über die Kollektivgesellschaft haben für sie, soweit die

Anwendung überhaupt möglich ist, sowieso direkte Geltung. Die Bestimmungen des allgemeinen Buchführungstitels sind zum mindesten subsidiär heranzuziehen. Allein diese Ordnung gilt nur für das Innenleben der Gesellschaft. Was um des Gläubigerschutzes willen an Pflichten und Sanktionen im Buchführungsrecht vorgesehen ist, findet hier keine Anwendung.

Keine sichere Lösung lässt sich aus OR und E. II ableiten für die Pflichten des einzelnen Gesellschafters mit Hinsicht auf sein Privatvermögen. Die Bestimmung, welche die Ersichtlichmachung der Vermögenslage des „Geschäftsinhabers" verlangt, führt zu einem glatten Resultat bei Betrieben, deren Inhaber Einzelpersonen oder juristische Personen sind. Bei der Kollektivgesellschaft dagegen wäre auf Grund einer reinen Wortinterpretation das Resultat abhängig von der grundsätzlichen Konstruktion, die man dieser Gesellschaft gibt. Erblickt man in ihr auch eine juristische Person, so ist das Privatvermögen der Gesellschafter offenbar kein solches des Geschäftsinhabers. Ebenso gut bejaht wie verneint werden kann es dagegen, wenn man die Konstruktion als juristische Person ablehnt. Die Lösung muss darum richtigerweise aus der vorhandenen Interessenlage heraus abgeleitet werden.

Sicher kann, wie beim Einzelkaufmann, höchstens ein von der sonstigen Buchführung und Bilanz isoliertes, periodisches Inventar über das Privatvermögen verlangt werden. Hat nun aber die Gesellschaft für die Errichtung solcher Vermögensaufstellungen und für deren Aufbewahrung bei ihren Büchern besorgt zu sein, oder ist es eine individuelle Pflicht des Einzelnen? Ich würde entschieden das letztere annehmen. Für das Interesse der Gläubiger genügt das eine wie das andere. Ein allgemeines schützenswertes Interesse des einzelnen Gesellschafters gegenüber den anderen an einer solchen Erkenntlichmachung des Privatvermögens ist auch nicht gegeben. In besonderen Fällen können spezielle Abreden helfen. Aber als Regel

übersteigt eine Pflicht zur Offenbarung des Privatvermögens den Grad des Zumutbaren. Aus den schon vorher beim Einzelkaufmann angegebenen Gründen würde ich aber selbst eine solche Pflicht zur individuellen Aufstellung eines Inventars über das Privatvermögen für entbehrlich halten (Prot. 729).

2. Inhalt der Verpflichtungen.

a) Die Buchführung hat bei der Kollektivgesellschaft eben wegen der gesellschaftlichen Organisation neben den beim Einzelbetrieb schon bestehenden Aufgaben verschiedene weitere zu erfüllen. Kamen beim Einzelbetrieb das direkte Interesse des Inhabers und das indirekte seiner Gläubiger in Betracht, so tritt nun hier mehr das Recht eines jeden Gesellschafters in den Vordergrund, von den geschäftsführenden Mitgliedern eine geordnete Buchführung zu verlangen. Diese vermehrt nicht nur seine Aussicht auf Gewinn, sondern bietet ihm auch das wirksamste Mittel der Kontrolle über die Tätigkeit der Geschäftsführer. Darum muss hier an die Buchführung, d. h. an den Grad ihrer Vollkommenheit, in ganz besonderer Weise die Anforderung gestellt werden, dass sie jedenfalls geeignet sei, allen Gesellschaftern einen genügenden Einblick in die Vermögenslage der Gesellschaft zu verschaffen.

Die Einsicht in die Geschäftsbücher zur eigenen Aufklärung oder zur Kontrolle der Geschäftsführer steht jedem Gesellschafter zu jeder Zeit uneingeschränkt zu. E. II hat es nicht für nötig befunden, eine dahin lautende Regel — ähnlich § 118 HGB — aufzustellen, da ja dies in dem subsidiär zur Anwendung gelangenden Recht der einfachen Gesellschaft (OR Art. 541) schon ausgesprochen ist.

Streitig kann nun aber das Recht zur Einsicht werden im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters und im Falle der Auflösung der Gesellschaft. Mit dem ersteren Tatbestand befasst sich der E. II nicht. Es ist anzunehmen, dass der Ausscheindende von dem Moment an, wo die

Ausscheidung durch Zahlung der Abfindung perfekt ist, nur mehr wie ein Dritter auf dem Editionswege Einsicht erlangen kann. Höchstens wenn nachträglich noch Rechtsverhältnisse zu erledigen sind, die aus seiner früheren gesellschaftlichen Beteiligung sich ergeben (Anfechtung der Abfindung, Inanspruchnahme des Ausgeschiedenen durch die Gläubiger), so dürfte ihm auch noch ein durch den konkreten Zweck beschränktes Einsichtsrecht wie einem Gesellschafter zugestanden werden.

Das Einsichtsrecht nach Auflösung der Gesellschaft bietet weniger Schwierigkeiten, weil in diesem Stadium das Interesse an der Geheimhaltung ein geringeres ist und die Lösung sich auch in natürlicher Weise aufdrängt. Trotzdem hat der E. II über diesen Punkt nun eine ausdrückliche Regel für wünschbar erachtet: „Die Gesellschafter und ihre Erben behalten das Recht auf Einsicht der Bücher und Papiere" (Art. 604 II). Mit Recht hat es die Exp.Kom. (Prot. 105) abgelehnt, diese Fassung sowohl zu verengern als auch zu erweitern. Das Einsichtsrecht der Erben entspricht durchaus der juristischen Struktur der Gesellschaft. Die gesellschaftliche Beteiligung als solche muss entweder kraft besonderer Abrede als vererblich vorgesehen sein oder dann muss den Erben in Gestalt einer Abfindung (bei der Ausscheidung) oder eines Liquidationsbetreffnisses (bei der gänzlichen Auflösung) ein Entgelt für den Wegfall der Beteiligung geboten sein. Bei diesem letzten Überbleibsel der gesellschaftlichen Beteiligung, beim Einsichtsrecht in die Bücher der aufgelösten Gesellschaft, ist demzufolge, wenn alle Gesellschafter gleich behandelt werden sollen, die Vererblichkeit am Platze. Denn liquidieren lässt sich diese Berechtigung nicht, ein Entgelt an die Erben für deren Verlust kommt nicht in Betracht. Der zufällige Umstand, ob es Erben eines Gesellschafters sind, dessen Tod die Auflösung der Gesellschaft herbeigeführt hat, oder die Erben eines erst nachher verstorbenen Gesellschafters, berechtigt keine Verschiedenheit der Behandlung.

Dagegen wäre auch die vorgeschlagene Ausdehnung des Einsichtsrechtes auf Singularsukzessoren der Gesellschafter unberechtigt gewesen. Denn wenn die gesellschaftliche Beteiligung auch vererblich sein kann, so widerspricht doch die freie Übertragbarkeit ihrem Wesen, und richtigerweise wird darum auch bei diesem letzten Überbleibsel des Gesellschaftsverhältnisses mangels anderer Abrede die Übertragbarkeit ausgeschlossen.

Damit die Einsichtnahme wirklich durchgeführt werden kann, muss für die tatsächliche Aufbewahrung der Bücher gesorgt werden. Während des Bestehens der Gesellschaft obliegt die Aufbewahrung, genau wie die Führung der Bücher, den Geschäftsführern. Bei Auflösung der Gesellschaft gehört es zu den letzten Funktionen des Gesellschaftslebens, die zur richtigen künftigen Aufbewahrung nötigen Anordnungen zu treffen. Dabei ist aber mit einer Uneinigkeit der Gesellschafter zu rechnen. Für diesen Fall sieht der E. II (Art. 604) die Kompetenz der Registerbehörde zur Bezeichnung des Aufbewahrungsortes vor.

b) Die Bilanz hat aus den gleichen Gründen wie die Buchführung bei der Kollektivgesellschaft eine weit höhere Bedeutung als beim Einzelkaufmann. Viele auf die Bilanz bezüglichen Fragen, wie etwa die Frage der Ausarbeitung von Vorschlägen durch die Geschäftsführer, der Annahme der Bilanz durch die Gesellschafter, der Anfechtung derselben etc. sind im E. II ebensowenig wie dies im OR der Fall war, ausdrücklich behandelt. Sie lassen sich ohne Schwierigkeit aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen und den besonderen das Gesellschaftsverhältnis beherrschenden Regeln lösen. Die Richtungen, nach welchen der E. II Neuerungen schafft oder doch direkt oder indirekt Abklärungen zu bringen sucht, sind etwa folgende:

Die Jahresbilanz der Kollektivgesellschaft erhält dadurch erhöhte Bedeutung gegenüber derjenigen des Einzelkaufmanns, dass sie nicht nur der Ermittlung des Erfolges dient, sondern dann eben auch die Grundlage für

die Verteilung desselben bildet. Und da nun der Zweck des gesellschaftlichen Zusammenschlusses sozusagen immer die Aussicht auf Gewinn ist, so ist schon zur Verwirklichung dieses Zweckes die Bilanzierung, und zwar in zeitlich nicht zu weit auseinanderliegenden Abständen absolut geboten. Demgemäss haben dann natürlich auch alle Gesellschafter als „Beteiligte" im Sinne von E. II Art. 942 zu gelten. Die Bilanz ist also in jeder Beziehung so zu gestalten, dass sie ihnen allen einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes verschafft. Die Zurückhaltung in der Aufklärung, die sich in dem Verhältnis zwischen Verwaltung und G. V. der A.-G. unter Umständen noch einigermassen erklären und rechtfertigen lässt, ist hier im Verhältnis zwischen geschäftsführenden und nicht-geschäftsführenden Mitgliedern absolut unangebracht und auch nutzlos, da jedes Mitglied sich jede beliebige Aufklärung erzwingen kann. Auf Dritte ist dagegen nur unter den gleichen Voraussetzungen Rücksicht zu nehmen, unter welchen das auch für die Jahresbilanz des Einzelkaufmanns zutrifft.

In den Einzelheiten ist den Gesellschaftern ein grosser Spielraum zu lassen, sobald ihre Einigkeit darüber aus dem ursprünglichen Vertrag oder aus einem einstimmig gefassten Beschluss sich ergibt. Namentlich gilt dies natürlich wieder von Unterbewertungen. Aber selbst kleinere Überbewertungen sind, wenn auch rechtlich verpönt, hier wie beim Einzelkaufmann doch viel weniger gefährlich als etwa in der Bilanz einer A.-G., weil ja durch sie jedenfalls keine Vermögenswerte definitiv der Haftung gegenüber den Gläubigern entzogen werden.

Kommt es jedoch zu keiner Einigung der Gesellschafter, so ist die Bilanz möglichst genau nach den gesetzlichen Vorschriften aufzustellen. Soll also die Schaffung stiller Reserven begünstigt werden, so ist es zweckmässig, sie entweder vertraglich vorzuschreiben oder unter Mehrheitsbeschluss zu stellen.

Für den Fall der Liquidation bringt der E. II (Art. 601) die Regel, dass die Liquidatoren zu Beginn eine Liquidationsbilanz, nachher eventuell jährliche Zwischenbilanzen und zuletzt eine Schlussbilanz aufzustellen haben. Die Aufklärung über das mutmassliche Ergebnis der Liquidation und die Kontrolle über die Tätigkeit der Liquidatoren und über die Verteilung des tatsächlichen Ergebnisses, die mit dieser Bestimmung den Gesellschaftern gesichert werden, sind für sie sehr nützlich. Es ist aber doch nur eine Präzisierung dessen, was in bedeutenderen Geschäften man sowieso in den Pflichtenkreis der Liquidatoren hineinverlegen würde und was die daran interessierten Gesellschafter auch ohne besondere Gesetzesbestimmung schon mit den im OR gegebenen Mitteln zu erreichen in der Lage wären.

Tatsächlich sind es nicht diese Bilanzen bei wirklich durchgeführter Liquidation, welche die grössten Schwierigkeiten bereiten. Weit schwieriger ist die Frage, auf Grund welcher Bilanz die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters ausgerechnet werden soll. Das OR spricht sich darüber gar nicht aus. E. I (Art. 582) bestimmte: „Können sich die Beteiligten nicht einigen, so soll sie nach den vertraglichen Bilanzvorschriften ermittelt werden. Sind keine solche vorhanden, so entscheidet über deren Betrag das Ermessen des Richters". E. II (Art. 594) spricht sich dahin aus: „Können sich die Beteiligten nicht einigen, so setzt sie der Richter auf Grund einer zu erstellenden Liquidationsbilanz nach freiem Ermessen fest". Die Exp.Kom. hat nach zweimaliger längerer Diskussion (Prot. 83 und 159), in welcher auch noch die Ausdrücke: Auseinandersetzungsbilanz, Vermögensermittlungsbilanz vorgeschlagen wurden, es abgelehnt, eine Bilanzart zu nennen, die der Ausrechnung zugrunde zu legen wäre, sondern dem Richter die Kompetenz zuerkannt, die Abfindung „gemäss der Vermögenslage im Zeitpunkt des Ausscheidens" festzusetzen.

Schwierigkeiten bieten natürlich nur die Fälle, in

denen über die Abfindung weder der ursprüngliche Vertrag etwas vorsieht, noch auch eine Übereinkunft unter allen Gesellschaftern, inkl. dem Ausscheidenden zustandegekommen ist. Die letzte Jahresbilanz kann jedenfalls nicht ohne weiteres als richtige Grundlage für die Ausrechnung angesehen werden. Die übervorsichtige Bewertung, die bei ihr vielleicht stattgefunden hat, die stillen Reserven, die sie eventuell in bedeutendem Masse enthält, würden zu einer unberechtigten Zurücksetzung des Ausscheidenden führen. In Betracht kommen zwei Möglichkeiten:

1. Man kann ausgehen von der wirklichen Durchführung der Liquidation. Dann liegt eine Liquidationsbilanz im eigentlichen Sinne des Wortes vor, in dem Sinne, den Art. 944 E. II umschreibt. Alle Gegenstände werden nur mit ihrem Einzelveräusserungswert eingesetzt. Unveräusserliche Werte verschwinden überhaupt.

2. Man kann aber auch ausgehen von dem Gedanken der Fortsetzung des Geschäftes. Eine unter diesem Gesichtspunkt ausgearbeitete Bilanz darf man nicht mehr Liquidationsbilanz nennen, sonst verliert dieser Ausdruck überhaupt jede feste Bedeutung. Positiv kann man sich eine solche Bilanz verschieden vorstellen: als eine Bilanz, bei der man die Veräusserung des im Betrieb befindlichen Geschäftes als Ganzes supponiert; als eine Bilanz, bei der der Ertragswert des Geschäftes berücksichtigt wird; als eine Bilanz, bei der auch die bei der Liquidation untergehenden Werte berücksichtigt werden. Wie immer man sich das denken mag, so wird man im Resultat doch ungefähr zu einer Jahresbilanz gelangen, welche die gesetzlich höchst zulässigen Bewertungen aufweist, keine stillen Reserven irgendwelcher Art enthält. Denn gerade die soeben genannten Gesichtspunkte sind diejenigen, die in der Literatur als die typischen Unterscheidungsmerkmale der Jahresbilanz gegenüber der Veräusserungsbilanz bezeichnet werden. Eben dadurch, dass die Vermögensbewertungen unter dem Gesichtspunkt der längeren Fort-

dauer des Betriebes erfolgen, wird der nachhaltige Erfolg ermittelt.

Meines Erachtens ist also nicht zu unterscheiden zwischen zwei Arten von Liquidationsbilanzen, wie das etwa in der Exp.Kom. (Prot. S. 162) vertreten wurde, sondern die Bilanz ist entweder Liquidationsbilanz mit einem einzigen, absolut sicheren Bewertungsmasstab, oder dann Betriebsbilanz. In letzterem Falle sind die Bewertungsregeln sehr dehnbare, weil eben mit der Bilanz der Ausweis über die Nachhaltigkeit des Erfolges in höherem oder geringerem Umfange angestrebt werden kann. Eine einfache Kumulierung der Vorteile der einen Bilanzart mit den Vorteilen der anderen zugunsten des Ausscheidenden führt jedoch zu keinem homogenen Ganzen. All diese Darlegungen setzen zu ihrer Richtigkeit voraus, dass nicht eine allzu rigorose Auffassung von der Erfolgsermittlungsbilanz bestehe. Geht man etwa davon aus, dass auch bei nicht aktienrechtlichen Unternehmungen eine Überschreitung des Anschaffungswertes selbst bei dauernder Stabilisierung des höheren Verkehrswertes absolut ausgeschlossen sei, so ist das Resultat freilich ein anderes.

Von welchem der beiden Gesichtspunkte ist nun auszugehen: Von der wirklichen Liquidation oder von der Fortführung des Geschäftes? Meines Erachtens hängt dies ganz von den Umständen des Einzelfalles ab.

Eine Bedeutung ist vor allem dem Grund des Ausscheidens beizumessen. Hat der Ausscheidende das Ausscheiden verschuldet, so gehört ihm nur der Anteil, der bei der tatsächlichen Durchführung der Liquidation auf ihn fallen würde. Zu denken ist da etwa an das Ausscheiden infolge Kündigung, infolge Konkurs, bezw. Pfändung des Liquidationsanteils und ferner infolge eines wichtigen Grundes in der Person eines Gesellschafters, für den er voll einzustehen hat, also namentlich sein schuldhaftes Verhalten. Die adäquate Folge aller dieser Ereignisse wäre die Auflösung der Gesellschaft und die tatsächliche Liqui

dation der Unternehmung, da mit der Möglichkeit einer Veräusserung derselben als Ganzes an Dritte keineswegs mit Sicherheit gerechnet werden kann. Wenn nun die anderen Gesellschafter das Geschäft fortzusetzen wünschen und das Gesetz oder der Vertrag im Interesse der Erhaltung wirtschaftlicher Werte diesen Wunsch schützt, so soll der Vorteil daraus jedenfalls nur diesen Gesellschaftern zukommen. Es ist nicht einzusehen, warum dieses Verhalten seiner Mitgesellschafter auch dem Ausscheidenden profitieren sollte. Er erhält genau, was er nach seinem Verhalten erwarten durfte, wenn ihm sein Anteil unter dem Gesichtspunkt einer tatsächlich durchgeführten Liquidation ausgerechnet wird.

Anders ist nun aber die Sachlage bei denjenigen Gründen des Ausscheidens, für deren Eintreten dem Ausscheidenden die Verantwortung und die Folgen nicht angerechnet werden dürfen. Es würde dies namentlich zutreffen beim Tode eines Gesellschafters, dessen Erben ja vielleicht gerne die gesellschaftliche Beteiligung fortsetzen würden, ferner auch in gewissen Fällen des Ausscheidens aus wichtigen Gründen. Unter dieser Voraussetzung ist eine Begünstigung der verbleibenden Gesellschafter nicht berechtigt und den Erben des verstorbenen Gesellschafters, bezw. dem ausscheidenden Gesellschafter ist die Abfindung auf Grund der Bilanz auszurechnen, die für sie günstiger ist, und das wird regelmässig diejenige sein, die von der Fortsetzung des Geschäftes ausgeht.

Es sind damit die in Betracht kommenden Faktoren aber noch nicht einmal erschöpfend genannt. Auch andere können im konkreten Fall in Erwägung gezogen werden. Wenn der ausscheidende Gesellschafter z. B. gemäss Vertrag nachher noch unter einem Konkurrenzverbot steht, so ist es eher berechtigt, ihm in der Abfindung auch einen Anteil am Wert des Geschäftes zukommen zu lassen, als wenn er vielleicht geradezu darauf ausging, vor dem normalen Ablauf des Gesellschaftsvertrages frei zu werden, um ein Konkurrenzgeschäft eröffnen zu können. Oder es

kann gerade durch die Tatsache des Ausscheidens die Fortsetzung des Geschäftes weniger Erfolg versprechend werden, als es sonst der Fall gewesen wäre, z. B. wegen der Notwendigkeit der Änderung der Firma, was doch auch bei der Berechnung der Abfindung zu berücksichtigen wäre.

Es ist kaum möglich, in der Gesetzgebung all diese Unterscheidungen bestimmt zum Ausdruck zu bringen. Ein Abstellen auf das richterliche Ermessen ist unentbehrlich und die Unterlassung des Hinweises auf dasselbe in der Fassung, die der Exp.Kom. beliebte, ist darum ein Mangel. Ein strikter Verweis auf die Liquidationsbilanz wäre auch unrichtig, da dieser Begriff in dem allgemeinen Titel über die Buchführung doch in einem ganz bestimmten eindeutigen Sinne umschrieben ist. Dagegen wäre es durchaus möglich, im Interesse der Sicherheit und grösseren Klarheit auf die Liquidationsbilanz hinzuweisen, wenn dies unter Beifügung eines entsprechenden Vorbehaltes geschieht. Denn die Liquidationsbilanz ist doch eher als die normale Grundlage der Abfindung, das andere als eine durch die besonderen Umstände zu rechtfertigende Ausnahme anzusehen.

3. Wirkungen der Buchführung und Bilanz.

Die Buchführung hat zunächst die gleichen Wirkungen rein tatsächlicher Art, wie beim Einzelkaufmann: Ordnung, Übersicht. Da aber für den geschäftsführenden Gesellschafter die ordnungsgemässe Führung von Büchern und die Gestattung der Einsicht in dieselben gegenüber den anderen Gesellschaftern gleichzeitig auch eine gesellschaftliche Pflicht bedeutet, so können also bei der Kollektivgesellschaft in Verbindung mit der Buchführung auch alle Rechtsfolgen eintreten, welche eine Verletzung gesellschaftlicher Pflichten überhaupt haben kann: Entzug der Geschäftsführung, Schadensersatz, totale oder partielle Auflösung der Gesellschaft. Das Gesetz braucht aber weiter darüber nicht zu sprechen.

Die Verletzung der Bilanzregeln kann zur Verteilung von unberechtigtem Gewinn an die Gesellschafter führen.

Auch mit den Rechtsfolgen dieser Erscheinung befasst sich der E. II ebensowenig wie das OR. Im Verhältnis unter den Gesellschaftern müssen die Folgen aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen und aus den besonderen Regeln des Gesellschaftsrechtes abgeleitet werden und werden je nach den besonderen Umständen sehr verschieden sein.

Im Verhältnis gegenüber den Gläubigern ist auszugehen von dem Grundsatz, dass in der Kollektivgesellschaft die Gläubiger während des Bestehens der Gesellschaft keinen direkten Einfluss auf die Erhaltung des Gesellschaftsvermögens, überhaupt auf Beobachtung der vertraglichen und gesetzlichen Grundsätze des Gesellschaftsrechts haben. Sie können also die Auszahlung von unberechtigtem Gewinn ebensowenig verhindern, wie die Rückzahlung der Einlagen. Es rechtfertigt sich dies daraus, dass diese Vermögenswerte nicht definitiv aus der Haftung gegenüber den Gläubigern ausscheiden, sondern auch im Privatvermögen derselben weiter unterliegen. Aus diesem Grunde kann aber auch im Konkurs der Gesellschaft eine Rückerstattung unberechtigter Gewinn- oder Kapitalzahlungen an die Konkursmasse nur in den engen Schranken verlangt werden, in denen die betreibungsrechtliche Anfechtungsklage dies zulässt.[13]) Wegen der Priorität des Gesellschaftskonkurses wird jedoch dieses Rückforderungsrecht in der Regel praktisch nicht viel nützen, wenn auch die Gesellschafter im Konkurs sind. Eine Rolle kann es aber da spielen, wo der fälschliche Gewinn nicht bezogen, sondern als Guthaben des Gesellschafters stehen gelassen wurde. Die Anfechtungsklage dient in diesem Falle dazu, die Anmeldung einer diesem Gewinn entsprechenden Forderung im Gesellschaftskonkurs durch den Gesellschafter zu verhindern.

Es ist mit dem zuletzt Gesagten ein weiteres Verhältnis berührt, in welchem die Buchführung gewisse materiellrechtliche Wirkungen, wenn auch nicht herbeiführen, so

[13]) Vgl. Moor, Der Konkurs der Kollektivgesellschaft, S. 49.

doch abklären kann. Es betrifft dies den rechtlichen Charakter der Zins-, Gewinn- und Honoraransprüche der Gesellschafter. Und da nun E. II auf diesem Gebiete einige Neuerungen oder Verdeutlichungen gegenüber dem OR durchgeführt hat, soll dieses Problem auch noch kurz gestreift werden. Die genannten Ansprüche können nach ihrer Fälligkeit ein verschiedenes Schicksal haben: Entweder werden die entsprechenden Beträge von den Gesellschaftern erhoben, oder sie dienen dazu, ihr Einlagekapital zu erhöhen oder sie wandeln sich in ein eigentliches Gläubigerrecht des Gesellschafters um. Im ersten Fall ist das Verhältnis abgeklärt, im zweiten Fall teilen diese Beträge das Schicksal der Kapitaleinlage, können also im Konkurs der Gesellschaft nicht als Forderung geltend gemacht werden, im dritten dagegen wohl (OR Art. 567, E. II Art. 583). Entscheidend für das Schicksal ist der Wille des Berechtigten, wobei aber, wenn eine Vermehrung der Kapitaleinlage angestrebt wird, auch das Einverständnis der übrigen Gesellschafter nötig ist. Die Vermutung spricht dafür, dass der Gesellschafter diese Lösung anstrebt und die anderen einverstanden seien (OR Art. 557, E. II Art. 573). Zur Bekräftigung oder aber noch mehr zur Umstossung dieser Vermutung werden nun die über diese Ansprüche durchgeführten Buchungen der Gesellschaft wertvollen Aufschluss geben.

4. Die Sanktion der Verpflichtungen.

Die früher besprochene Verantwortlichkeitsregel im allgemeinen Titel über die Buchführung (E. II Art. 945) ist auch bei der Kollektivgesellschaft gegenstandslos. Die Verantwortlichkeit unter den Gesellschaftern aus Buchführung und Bilanz ist ja doch dem Gesellschaftsrecht zu entnehmen. Eine besondere Verantwortlichkeit den Gläubigern gegenüber besteht nicht und ist nicht nötig, weil die unbeschränkte Haftung für die Schuld selber durchaus ausreicht.

Trifft die Ordnungsbusse wegen Unterlassung der ordnungsgemässen Buchführung die Gesellschaft selber

oder den nach Innen schuldigen Geschäftsführer? Es ist wohl das Erstere anzunehmen und Sache der anderen, durch genügende Kontrolle dies von der Gesellschaft abzuwenden und gegebenenfalls auf dem Regressweg gegen den Schuldigen vorzugehen.

IV. Buchführung und Bilanz bei der Kommanditgesellschaft.

Für das Buchführungs- und Bilanzrecht der Kommanditgesellschaft gelten im allgemeinen die gleichen Regeln wie für die Kollektivgesellschaft. Die Beschränkung der Haftung des Kommanditärs führt aber doch dazu, dass für ihn sowohl im Innenverhältnis wie im Aussenverhältnis gewisse Besonderheiten gegeben sind, die im folgenden zu untersuchen sind, speziell soweit der E. II darin Neuerungen bringt.

1. Buchführung und Bilanz im Innenverhältnis.

a) Die Buchführung. Da der Kommanditär zur Führung der Geschäfte weder berechtigt noch verpflichtet ist, ist für ihn die Kontrolle der geschäftsführenden Gesellschafter ganz besonders wichtig. Andererseits ist er aber gerade durch die Art seiner Beteiligung regelmässig weniger eng mit der Gesellschaft verbunden und die Gefahr eines Missbrauches und einer Verletzung des Geschäftsgeheimnisses darum grösser. Wie ist dieser Interessengegensatz zu lösen? Das OR bestimmt hierüber gar nichts, was tatsächlich zu einer Gleichstellung des Kommanditärs mit den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern im Recht zur Einsicht in die Bücher führt (OR Art. 594, 555, 541), und zwar ohne Möglichkeit einer gegenteiligen Abrede (OR Art. 541 II). Das bedeutet nun offenbar einen zu weit gehenden Zwang. Der E. II hat sich nicht damit begnügt, dem Vertrag nach dieser Richtung Freiheit zu schaffen, sondern hat es vorgezogen, gerade die subsidiäre Ordnung, die ja fast immer die geltende sein wird, anders zu gestalten. Es geschah dies durch Aufnahme folgender fast wörtlich dem HGB (§ 166) entnommenen Regel: „Er ist berechtigt,

die abschriftliche Mitteilung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu verlangen und deren Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen oder durch einen unbeteiligten Sachverständigen prüfen zu lassen. Im Streitfalle entscheidet über die Bezeichnung des mit der Prüfung Beauftragten der Richter" (E. II Art. 616 II u. III).

Die zeitliche, sachliche und persönliche Einschränkung des Einsichtsrechtes, die damit ausgesprochen ist, mag als subsidiäre Regel sich empfehlen und durch das Positive, das sie enthält, kann diese Regel sogar dem Kommanditär nützlich werden. Doch würde es sich meines Erachtens empfehlen, ihr ausdrücklich zwingenden Charakter in dem Sinn beizulegen, dass die Rechte des Kommanditärs durch den Vertrag wohl erweitert, nicht aber eingeschränkt werden dürfen. Denn diese Interpretation versteht sich nicht von selber. Auch der entsprechende Paragraph des HGB wird anders interpretiert. Dort ist das noch eher gerechtfertigt, weil bei Vorhandensein von wichtigen Gründen eine Erweiterung des Einsichtsrechtes durch den Richter im Gesetz vorgesehen ist, ein Zusatz, der im E. II fehlt. Es ist kennzeichnend, dass trotzdem der E. II die Stellung des Kommanditärs gegenüber dem OR bedeutend verschlechtert, keine der zum Art. 616 gemachten Eingaben sich daran stösst, die gewährten Rechte vielmehr noch als zu weit gehende beanstandet werden (Bericht II S. 21). Es entspricht dies der im Aktienrecht noch stärker zutage getretenen Tendenz, die Mitglieder, deren Beteiligung von untergeordneter Bedeutung ist, in ihrer direkten Einwirkung auf das Unternehmen möglichst einzuschränken. Während aber bei der A.-G. die Revisoren für die Mitglieder die Kontrolle durchführen, fehlt ein Ähnliches bei der Kommanditgesellschaft und darum dürfen die direkten Rechte des Kommanditärs nicht ungebührlich vermindert werden.

b) Die Bilanzen. Das Zustandekommen der Jahresbilanz ist im E. II ebensowenig wie im OR näher geregelt.

Natürlich gehört auch der Kommanditär zu den Beteiligten nach E. II Art. 942, denen die Jahresbilanz einen Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes zu verschaffen hat. Und da er von der Geschäftsführung ausgeschlossen und nach dem E. II auch im Einblick in die Bücher eingeschränkt ist, ist er um so mehr berechtigt, zu verlangen, dass die Vollständigkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz möglichst gewahrt werde.

Die Kommanditgesellschaft enthält nach dieser Richtung in höherem Masse den Keim zu Konflikten, als die Kollektivgesellschaft, da die Interessen des Kommanditärs und die der unbeschränkt haftenden Mitglieder nicht ganz gleich gerichtet sind. Ersterer strebt natürlicherweise stärker nach einem Ausweis hohen Gewinnes, schon weil sein Risiko ein geringeres ist, sodann aber auch weil für ihn schon der Zinsenbezug vom Vorhandensein eines Gewinnes abhängig ist. Seine Zustimmung zur Bilanz ist aber doch auch erforderlich, und wenn ihm erst nach Annahme derselben die Möglichkeit der Überprüfung durch Einsicht in die Bücher gegeben ist, so wird sich für ihn daraus gegebenenfalls ein Recht zur Anfechtung der Bilanz ergeben. Zur Vermeidung von Konflikten ist es darum noch mehr als bei der Kollektivgesellschaft zweckmässig, wenn die im einzelnen innerhalb des gesetzlichen Rahmens zu beobachtenden Bilanzgrundsätze vertraglich festgelegt sind oder die Annahme der Bilanz unter Mehrheitsbeschluss gestellt ist.

Die Jahresbilanz bildet auch bei der Kommanditgesellschaft die Grundlage der Gewinnverteilung. Die Folgen unrichtiger Bilanzaufstellungen und damit dann unrichtiger Gewinnberechnungen und Ausschüttungen weisen für das Innenverhältnis bei der Kommanditgesellschaft keine Besonderheiten auf. Fraglich kann es nun aber sein, welche Ausschüttungen auf Grund der richtig aufgestellten Bilanz durchgeführt werden dürfen. Wie das soeben erwähnt wurde, ist dem Kommanditär im Gegensatz zu den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern ein

Recht auf Verzinsung seiner Einlage nicht gegeben, wenn kein Gewinn ausgewiesen ist. Hat diese nach aussen sicher zwingende Regel auch nach innen diesen Charakter oder gilt sie dort nur subsidiär? Meines Erachtens ist nach OR der zwingende Charakter abzulehnen. Wenn das Gesetz zwar auch die Übereinstimmung des Innen- und Aussenverhältnisses als das Regelmässige betrachtet, so ist es doch nicht das einzig Mögliche. Solche Ausschüttungen, die nach innen als Zinszahlungen bezeichnet werden, gelten nach aussen einfach als Kapitalrückzahlungen, und solange Kapitalrückzahlungen nicht verboten, sondern einfach für die Gläubiger unwirksam sind (OR Art. 604), kann eine solche Zinszahlung nicht wohl verboten werden.

Der E. II will nun aber trotz dieses Widerspruches die Zinsabrede auch nach innen verbieten (B. II S. 24). Zu diesem Zwecke wurde dem Art. 605 OR ein Zusatz beigefügt: Zinsen dürfen dem Kommanditär, „auch wenn sie durch Vertrag besonders bedungen sind," nur auf Grund einer ordnungsmässigen Bilanz und nur insoweit ausgezahlt werden, als dadurch die Kommanditensumme nicht vermindert wird. Ganz klar ist damit der Gedanke freilich noch nicht ausgedrückt. Durch die Zinszahlungen erfolgt wohl eine Verminderung der Kommanditeneinlage. Die Verminderung der Kommanditensumme, als dem festen Haftungsbetrag, wird aber eben gerade dadurch verhindert, dass gegebenenfalls die Rückerstattung der empfangenen Zahlungen vorgeschrieben wird. Soll die Regel auch nach innen gelten, so ist diese ihre Bedeutung die primäre, und es ist dann systematisch richtiger, sie dort unterzubringen, wo vom Innenverhältnis die Rede ist, also sie etwa mit OR Art. 596 (E. II Art. 617) in Beziehung zu bringen, und dann an der bisherigen Stelle nur mehr die für die Gläubiger daraus sich ergebende Konsequenz (OR 605 Abs. 3, E. II Art. 628 III) auszusprechen.

Die eigentliche Liquidationsbilanz weist keine Besonderheiten auf. Wenn ein Kommanditär ausscheidet,

was häufiger vorkommt und leichter durchführbar ist als das Ausscheiden eines Kollektivgesellschafters, so gilt für die Bilanz, von der zur Ausrechnung der Abfindung auszugehen ist, grundsätzlich das gleiche, wie in der Kollektivgesellschaft. Die Konsequenzen, die aus dieser Prämisse zu ziehen sind, unterliegen dann aber gemäss OR Art. 596 II (E. II Art. 617 III) mangels vertraglicher Abrede in höherem Masse dem richterlichen Ermessen.

2. Buchführung und Bilanz im Aussenverhältnis.

Der Kommanditär haftet nur im Umfang der im Handelsregister eingetragenen Kommanditensumme. Daraus ergibt sich, dass die Gläubiger an ihm nicht mehr interessiert sind, sobald er eine dieser Summe entsprechende Einlage in die Gesellschaft tatsächlich gemacht hat, was das Gesetz, wie schon gesagt, als das Regelmässige ansieht. Verlangt man also im Interesse der Gläubiger von den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern in irgendwelcher Form eine Buchführung über ihr Privatvermögen, so ist dies jedenfalls beim Kommanditär in keiner Weise mehr geboten.

Auf der anderen Seite ist dann aber das Interesse der Gläubiger um so grösser, dass wenigstens diese beschränkte Haftung des Kommanditärs nicht zu ihrem Nachteil durch Machenschaften der Gesellschafter beeinträchtigt werde. Ihre Stellung ist insofern eine ähnliche wie diejenige der Gläubiger einer A.-G. mit Hinsicht auf das Vermögen der Gesellschaft und die beschränkte Leistungspflicht der Aktionäre. Sie sind darum auch des Schutzes nach den gleichen Richtungen bedürftig.

Eine erste Gefahr droht ihnen aus einer eventuellen Überbewertung der Sacheinlagen des Kommanditärs in der Eingangsbilanz. Das OR enthält in dieser Beziehung keine Schutzbestimmung. Die Praxis hat sich aber auch ohne eine solche geholfen, und zwar in der für den Kommanditär sehr strengen Weise, dass von ihm der Beweis der effektiven, vollwertigen Leistung in der Höhe der Kommanditensumme verlangt wird. E. II hat für diesen Tatbestand neue Regeln aufgestellt, die zum Teil wohl dem

Schutz der Gläubiger dienen können, weit mehr aber dem Kommanditär selber Vorteil bringen.

Die eine Bestimmung enthält eine Massregel der Publizität: „Wird eine Kommanditeneinlage ganz oder teilweise nicht in bar geleistet, so ist dies beim Handelsregister ausdrücklich anzugeben und unter Beifügung eines bestimmten Wertansatzes in die Eintragung aufzunehmen" (E. II Art. 610 III). Diese Neuerung wurde sehr verschieden beurteilt, was man aus den verschiedenen Eingaben zu derselben — die zum Teil eine noch viel weiter gehende Publizität der Innenverhältnisse verlangten — ersehen kann, sowie aus dem Umstand, dass die Exp.Kom. dreimal die darauf bezüglichen Beschlüsse geändert hat (Prot. 121, 131, 163). Es wird von der Publizität eine prophylaktische Wirkung erhofft, indem man annimmt, die Gesellschaften würden sich doch scheuen, ganz offenbare Überbewertungen beim Handelsregister anzugeben. Ferner dient die Eintragung dazu, die Interessenten überhaupt auf das Vorhandensein derartiger Verhältnisse aufmerksam zu machen. Als ein reiner Vorteil kann dies zwar nicht angesehen werden, da bei späteren Wertverminderungen die Eintragung des früher richtigen Wertansatzes auch zu Täuschungen Anlass geben kann. Dabei ist es auch nicht jeder Gesellschaft angenehm, solche Interna zu veröffentlichen, und die Praxis, die dem Kommanditär die Beweislast aufbürdet, verschafft dem Gläubiger viel besseren Aufschluss als eine Eintragung. Tatsächlich lässt sich denn auch die Regel richtig einschätzen, nur wenn man sie unter den für den Kommanditär aus ihr erwachsenden Vorteilen betrachtet: Mit dem Eintrag hat er die Leistung bewiesen und ihre Vollwertigkeit wird vermutet. Der Gläubiger hätte das Gegenteil zu beweisen. Unterlässt die Gesellschaft die Eintragung, so liegt die Beweislast wieder in allen Teilen beim Kommanditär. Eine solche Ordnung dürfte durchaus gerechtfertigt sein.

Die Schlussfolgerung aus der Publizitätsvorschrift zieht E. II Art. 624 III: „Dem eingetragenen Wertansatz

von Sacheinlagen gegenüber bleibt die Einrede der Gläubiger vorbehalten, dass er dem wirklichen Werte der Einlage im Zeitpunkt ihres Einbringens nicht entspricht." Ein Mangel dieser Bestimmung ist, dass sie zu eng lautet. Denn nicht nur, wenn der vertragliche Wertansatz eingetragen ist, sondern noch weit mehr, wenn er nicht eingetragen ist, ist er im Umfang der Überbewertung unverbindlich. Aber auch diese Regel ist mehr beweisrechtlich zu beurteilen, indem sie dem Gläubiger im Falle der Eintragung den Beweis aufbürdet, den er sonst nicht zu leisten hat.

Die Haftung des Kommanditärs soll aber auch nicht dadurch zum Nachteil der Gläubiger beeinträchtigt werden, dass der Kommanditär während des Bestehens der Gesellschaft Bezüge macht, die wirtschaftlich als eine Verminderung seiner vollwertig gemachten Einlage anzusehen sind. Wenn das offen zutage tritt, eine eigentliche Rückzahlung erfolgt, so ist auch die Folge klar: im Umfang des Bezuges lebt die Haftung wieder auf. Das gleiche gilt aber auch von Zinszahlungen, die an den Kommanditär gemacht wurden, obwohl die Bilanz keinen Gewinn aufwies. In diesem Fall ist die Haftung im Umfang des Bezuges unabhängig vom guten Glauben des Kommanditärs. Denn eine Bilanz ohne Gewinn, die dem Kommanditär trotzdem Zinsen zuweist, ist objektiv nie als ordnungsmässige anzusehen, bezw. die Unkenntnis der betreffenden Gesetzesbestimmung kann nicht den Schutz des guten Glaubens geniessen. Anders wenn die materiell unrichtige, formell aber ordnungsmässige Bilanz einen Gewinn ausweist, aus dem der Kommanditär Zinsen oder Gewinnanteile bezogen hat. Grundsätzlich sind auch solche Bezüge Kapitalrückzahlungen, aber der gute Glaube des Kommanditärs wird geschützt. Eine Prüfung der Bilanz auf ihre materielle Richtigkeit hat er nicht vorzunehmen. Die blosse Gutschrift des unberechtigten Zinses oder Gewinnes genügt aber nicht. Das Gesetz befreit den Kommanditär nur von der „Zurückzahlung" (OR Art. 605 IV, E. II Art. 628 III).

V. Buchführung und Bilanz bei der A.-G. und der Kommandit-A.-G.

1. Allgemeines.

Bei den als A.-G. organisierten Unternehmungen sind die Möglichkeiten zu Interessenkonflikten viel mannigfaltiger als bei den anderen Unternehmungsformen. Das Bedürfnis nach einer gesetzlichen Ordnung zum Ausgleich der Interessen und zum Schutz derselben ist darum entsprechend grösser. Die Unternehmung selber ist gegen Machenschaften der Verwaltung und der Mehrheit, gegen Schikanen des Einzelaktionärs und Gläubigers und unlautere Einmischungen der dieser Personen sich vielleicht bedienenden Konkurrenz zu schützen. Der Verwaltung und Mehrheit ist genügend Macht zu geben, damit sie die als richtig erkannten Ziele auch tatsächlich durchführen kann. Der Einzelaktionär ist zu sichern gegen ein Verhalten der Verwaltung und Mehrheit, das den Kapitalwert seiner Beteiligung mindert, aber auch seine berechtigten Erwartungen auf laufende Erträgnisse ungebührlich verkürzt. Die Gläubiger endlich sind infolge Fehlens einer persönlichen unbeschränkten Haftung mehr als bei irgend einer anderen Unternehmungsform, auf die Erhaltung des Vermögens der Gesellschaft und auf die Verwendung der hiezu dienenden Mittel im Geschäftsbetrieb angewiesen.

Alle diese Umstände führen dazu, dass bei der A.-G. das Buchführungs- und Bilanzrecht nicht nur ein ausführlicheres, präziseres sein muss, sondern namentlich auch ein strengeres, sowohl in den Pflichten, die es aufstellt, als auch in den Sanktionen, die es diesen Pflichten zur Seite stellt. Früher überwog in der Gesetzgebung die eigentlich nicht so unerklärliche Tendenz, dass vor allem die Interessen der schwächeren Teile, der Einzelaktionäre und Gläubiger, ausdrücklich zu schützen seien, weil die Stärkeren sich schon von selber durchsetzen. Diese Auffassung ist verlassen. Man mag darüber denken wie man will, und eine statistische Feststellung würde vielleicht

tatsächlich zeigen, dass durch pflichtvergessene Verwaltungen und brutale Majoritäten die A.-G. weit häufiger geschädigt worden sind als durch unvernünftige Minderheiten oder durch Schikanen von Einzelaktionären oder Gläubigern, die etwa im Dienst der Konkurrenz stehen. Tatsache ist, dass diese neue Tendenz auch im E. II, und zwar auch in dessen Buchführungs- und Bilanzbestimmungen sich einigermassen bemerkbar macht.

Infolge der Ausführlichkeit der speziellen Vorschriften des Aktienrechtes tritt die Bedeutung der Bestimmungen des allgemeinen Buchführungstitels für die A.-G. stark zurück. Letzterer enthält nur noch einige unbedeutende, fast selbstverständliche Ergänzungen zu dem, was in den Spezialnormen viel ausführlicher geregelt ist. Darum spielt auch die Frage der Eintragungspflicht nicht mehr die Rolle, wie etwa beim Einzelkaufmann oder auch noch bei den Personalgesellschaften. Vor der Eintragung ist die A.-G. nicht als juristische Person anerkannt. Die Durchführung der Eintragung ist zum mindesten eine Pflicht der Verwaltung nach innen. Nach Durchführung der Eintragung ist aber die A.-G. den speziellen Bestimmungen des Aktienrechtes und den unentbehrlichen Ergänzungen dazu, die der allgemeine Titel über die Buchführung enthält, unterworfen, gleichgültig, welches der Zweck und Umfang des Unternehmens ist. Fehlt auch in unserer Gesetzgebung eine ausdrückliche darauf hinzielende Bestimmung, so entspricht es doch dem Geiste derselben, alle A.-G. ohne weiteres als Kaufleute anzusehen. Denn die Form der Organisation an sich schliesst den Grad von Kompliziertheit des Betriebes in sich, der gerade als das wesentliche Merkmal des kaufmännischen Betriebes zu betrachten ist. Die Anwendung der einzelnen Bestimmungen gestaltet sich dann freilich je nach dem Zweck der Unternehmung sehr verschieden. Wenn z. B. ausnahmsweise eine A.-G. nicht auf Gewinn ausgeht, so sind verschiedene Bestimmungen gerade auch des Buchführungs- und Bilanzrechtes für sie tatsächlich ziemlich

gegenstandslos. Auch der Umfang des Betriebes hat seine notwendige Rückwirkung, wenn es auch nicht nötig ist, im Gesetz selber, etwa nach Art des E. I, ziffernmässige Grenzen zu ziehen und absolute Unterscheidungen zu treffen.

2. Die Buchführung der A.-G.

„Die Verwaltung hat dafür zu sorgen, dass die erforderlichen Geschäftsbücher geführt werden," bestimmt Art. 655 OR. Im E. II, der ja die Funktionen der Verwaltung viel eingehender ordnet (Art. 734/37), wird diese Pflicht natürlich auch genannt: „Er (d. h. der Verwaltungsrat) ist dafür verantwortlich, dass . . . die notwendigen Geschäftsbücher regelrecht geführt werden" (Art. 737 II). Es ist damit zum Ausdruck gebracht, dass die Kontrolle über diese Dinge unter allen Umständen eine Funktion des Gesamtverwaltungsrates bleibt und dass durch die statutengemässe Gliederung der Verwaltungsaufgaben der Gesamtverwaltungsrat jedenfalls die Verantwortung für diese Verhältnisse nicht abwälzen kann. Die Verantwortung ist aber natürlich auch in diesem Punkte nach den allgemeinen für die Organe geltenden Regeln zu beurteilen. Darum wäre es aber auch meines Erachtens richtiger, die Regel, wie bisher im OR, als eine Pflicht zu formulieren und sie nicht unter dem Gesichtspunkte der Nichterfüllung und der sich daraus ergebenden Haftung zu betrachten.

Über den Charakter der Buchführung im einzelnen lässt sich angesichts der Verschiedenartigkeit der tatsächlichen Verhältnisse nichts Bestimmteres sagen. Es kann höchstens betont werden, dass hier an die Ordnungsmässigkeit der Buchführung, an den Grad der Vollkommenheit und Vollständigkeit, in der sie die Vermögenslage der Unternehmung ersichtlich macht, selbst bei kleineren A.-G. höhere Anforderungen gestellt werden dürfen, als etwa bei anders organisierten Betrieben gleicher Art und Grösse. Das verlangen nicht nur die schon vorher erwähn-

ten allgemeinen Gründe, sondern auch der unpersönliche Charakter der Gesellschaft und die daraus sich ergebende grössere Möglichkeit eines Wechsels in der Leitung und Verwaltung.

Die Verwaltung ist zur Wahrung des Geschäftsgeheimnisses verpflichtet, darf also, wo kein gesetzlicher Zwang vorliegt, die Bücher nicht Unberufenen zum Nachteil der Gesellschaft zeigen. Konnte darüber eigentlich schon jetzt nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen kein Zweifel bestehen, so kommt das im E. II noch deutlicher zum Ausdruck durch die Betonung der Pflicht der Verwaltungsorgane, „das Unternehmen mit aller Sorgfalt zu leiten und zu fördern" (Art. 735).

Ein volles Einsichtsrecht in die Bücher besitzt die Kontrollstelle (OR 660), deren Aufgabe im E. II (Art. 742) gerade dahin präzisiert wird, sie habe zu prüfen, „ob die Geschäftsbücher ordnungsgemäss geführt sind". Der Umfang dieser Einsicht bemisst sich aber nach dem allgemeinen Kontrollzweck, den die Kontrollstelle zu erfüllen hat. Es besteht jedenfalls nicht eine Pflicht, ständig über die Ordnungsmässigkeit der Buchführung zu wachen. Das Einsichtsrecht ist mehr ein Mittel zur Erfüllung der Hauptaufgabe der Kontrollstelle, die Richtigkeit der Bilanz zu überprüfen. Da aber eine zu starke Betonung der Rechte im Gesetz leicht in der Praxis auch dazu führt, die Pflichten der Kontrollstelle zu überspannen, ist es mit Recht in der Exp.Kom. (Prot. S. 400) abgelehnt worden, die Befugnisse der Kontrollstelle noch stärker hervorzuheben, also z. B. ausdrücklich zu bemerken, dass die Vorlegung der Bücher „jederzeit" verlangt werden könne. Der mehr sekundäre Charakter der Untersuchung der Bücher auf ihre Ordnungsmässigkeit soll dann auch nach Beschluss der Exp.Kom. dadurch zum Ausdruck gebracht werden, dass entgegen der Fassung in E. II Art. 742 die Prüfung der Bilanz zuerst und die Prüfung der Bücher auf ihre Ordnungsmässigkeit an zweiter Stelle genannt werden soll. Die schon in der Organstellung der

Revisoren begründete Pflicht zur Verschwiegenheit ist im E. II ausdrücklich ausgesprochen (Art. 744).

Äusserst beschränkt ist das Einsichtsrecht der Aktionäre. E. II Art. 713 wiederholt die Regel des geltenden Rechtes (OR 641 IV). Die Ermächtigung zur Einsicht durch Beschluss der G.-V. oder der Verwaltung bedeutet kein Minderheitsrecht, weil die Ermächtigung ganz in das Ermessen dieser Organe gestellt ist. Der Schwerpunkt der ganzen Ordnung liegt also offenbar in dem dritten durch die Gesetzgebung genannten Fall, in der Ermächtigung durch den Richter. Die Befürchtung, dass der Richter mangels irgendwelcher positiver gesetzlicher Einschränkung allzu leicht die Einsicht gewähren könnte oder dass bei der Durchführung derselben die Wahrung des Geschäftsgeheimnisses praktisch unmöglich sei, hat die Exp.Kom. (Prot. 313) veranlasst, in Abänderung des E. II das Einsichtsrecht des Aktionärs nach drei Richtungen noch enger zu umschreiben: Der Gegenstand ist genau abzugrenzen, nur über bestimmte streitige Tatsachen kann die Auskunft eventuell erzwungen werden. Sie wird nicht durch eine direkte Einsicht in die Bücher erteilt, sondern nur durch Verschaffung einer beglaubigten Abschrift aus denselben. Endlich kann selbst diese nicht verlangt werden, sofern dadurch die Interessen der Gesellschaft gefährdet werden. Die Durchführung des letzteren Vorbehaltes führt freilich auch zu bedeutenden Schwierigkeiten, auf die der Referent hingewiesen hat. Ich glaube aber nicht, dass die von ihm vorgeschlagene Formel ein wesentlich anderes Resultat schafft. Es wird nur die Schwierigkeit etwas verschoben. Gegebenenfalls hätte eben doch der Richter zu entscheiden, ob die Abweisung des vom Einzelaktionär gestellten Auskunftsbegehrens durch die G.-V. willkürlich sei oder gegen die guten Sitten verstosse. Und auch die Lösung dieser Frage verlangt eine Abwägung der beidseitigen Interessen.

Über die Aufbewahrung der Geschäftsbücher nach Auflösung der Gesellschaft und die an diesen Büchern

bestehenden Rechtsverhältnisse enthält der E. II nichts wesentliches Neues. Es ist nur in Gegensatz zu OR 668 die Kompetenz der Liquidatoren zur Bezeichnung des Aufbewahrungsortes und erst im Falle der Nichteinigung die Kompetenz der Registerbehörden vorgesehen (E. II 757).

3. Die Bilanzen der A.-G.

Über die Eingangsbilanz der A.-G. sind im E. II keine besonderen Bestimmungen enthalten. Der Posten, der wirklich erhöhtes Interesse aufweist, die Art der Sacheinlagen und ihre Bewertung, muss ja sowieso schon durch die Statuten den Interessenten bekannt gegeben werden.

Auch die Liquidationsbilanz, deren Aufstellung bei Beginn der Liquidation und eventuell nachher jährlich ebenfalls zur Pflicht gemacht ist (E. II 752 I, 753 IV) bietet keine Schwierigkeiten. Die Aufstellung einer Liquidationsbilanz kommt ferner, wie noch später darzulegen sein wird, auch in Betracht, zur Feststellung, ob das halbe oder das ganze Grundkapital verloren und infolgedessen die G.-V. einzuberufen bezw. der Konkurs anzumelden sei.

Seltener als bei den Personalgesellschaften wird bei den A.-G. eine Liquidationsbilanz nur als Grundlage für die Ausrechnung eines Abfindungsbetrages aufzustellen sein. Doch kann auch dies vorkommen, etwa bei einer Fusion, und zwar sowohl für die an der Ausarbeitung der Fusionsbedingungen Beteiligten, als auch für den Richter, der vielleicht vom Aktionär angerufen wird, weil sein wohlerworbenes Recht auf Anteil am Liquidationsergebnis (E. II 661 III, 676 II, 755 I) durch die mehrheitlich angenommenen Bedingungen ungebührlich verletzt sei. In diesem letzten Falle hat der Richter, im Gegensatz zu dem, was von dem ähnlichen Fall bei der Kollektivgesellschaft gesagt wurde, bei der Ausrechnung stets von einer eigentlichen Liquidation auszugehen. Denn über die Auflösung der Gesellschaft bestimmt die Mehrheit absolut frei; ein Recht des Einzelnen auf Fortsetzung der Gesellschaft und auf Erhaltung der damit verbundenen Werte

besteht nicht.[14]) Eine absolute Gleichwertigkeit des rechnerischen Liquidationsbetreffnisses mit der angebotenen Abfindung braucht auch nicht gegeben zu sein, wenn nur wenigstens nicht ein allzu grosses wirtschaftliches Missverhältnis besteht. Eine andere Auffassung scheint der Redaktor des E. II zu haben bezüglich der Abfindung, die gemäss Art. 828 bei Umwandlung einer A.-G. in eine G.m.b.H. den dabei sich nicht beteiligenden Aktionären zu entrichten ist. Sie soll auf Grundlage der Fortsetzung des Geschäftes ausgerechnet werden. Angesichts der besonderen Bedeutung dieses Falles für die Übergangszeit dürfte eine solche Lösung wohl wünschenswert sein, aber durch die vom E. II vorgesehene Fassung wird sie jedenfalls nicht garantiert (Prot. 546).

So konzentriert sich also das Interesse hauptsächlich auf die Jahresbilanz der A.-G., von der im folgenden einzig noch die Rede sein soll.

a) Das Zustandekommen der Jahresbilanz. Die Aufstellung von Vorschlägen zur Jahresbilanz ist nach E. II 737 III eine Funktion, für deren Vornahme unter allen Umständen der Gesamtverwaltungsrat besorgt sein muss. Die Vorarbeiten der Ausschüsse oder Direktoren nach dieser Richtung werden in E. II 729 nur als ein „Berichterstatten" bezeichnet. Um der Kontrollstelle die Prüfung zu erleichtern und deren Wert zu erhöhen, hat E. II 742 II vorgesehen, dass die Kontrollstelle verlangen könne, zu der die Bilanz vorbereitenden Inventur beigezogen zu werden. Diese Bestimmung kann aber der Kontrollstelle nur gefährlich werden, da sie damit eine Befugnis zugewiesen erhält, von der sie bei grösseren Betrieben keinen richtigen Gebrauch machen kann, ein Recht, dessen Gebrauch in einem irgendwie bedeutenden Umfang ihr auch gar nicht zugemutet werden kann. Um die event. Verantwortlichkeit der Kontrollstelle nicht zu erhöhen, hat darum mit Recht die Exp.Kom. eine Abschwächung in dem Sinne durchgeführt, dass diese Zu-

[14]) Zollikofer, Fusion der A.-G., S. 85.

ziehung zur Inventur nur „soweit möglich" in Betracht kommen soll (Prot. 403).

In formeller Beziehung ist vorgesehen, dass die Bilanz und das Inventar von sämtlichen zur Geschäftsführung und Vertretung berufenen Organen der A.-G. zu unterzeichnen sei (E. II 945, Prot. 742). Wenn sich daraus ergeben soll, dass nur die mit der unmittelbaren Ausarbeitung der Bilanz beschäftigten Instanzen zu unterzeichnen haben, nicht aber der Verwaltungsrat, sofern er die Geschäftsführung und Vertretung delegiert hat (E. II 730), so würde dies zu einer unberechtigten Diskrepanz zwischen der formellen und der materiellen Seite in diesem Verhältnis führen. Im Gegensatz zu dem, was in der Exp.Kom. darüber ausgeführt wurde, ist es also geboten, in allen Fällen die Unterschrift derjenigen zu verlangen, welche die direkte und erste Verantwortlichkeit für die Bilanz gegenüber den Aktionären und den Gläubigern tragen, also die Unterschrift des Verwaltungsrates (E. II 737 II).

Bei der Ausarbeitung von Bilanzvorschlägen hat die Verwaltung die gesetzlichen und statutarischen Vorschriften hinsichtlich der Ausführlichkeit der Angaben, wie hinsichtlich der Bewertungen zu befolgen. Jedenfalls sind also Überbewertungen nicht erlaubt. Es ist natürlich, dass im konkreten Fall, namentlich zur Beurteilung der Verantwortlichkeit, die Gründe eine bedeutende Rolle spielen, um derentwillen die Verwaltung bis an den äussersten Rand der auch im Aktienrecht noch elastischen Bewertungsgrenzen geht oder dieselben gar überschreitet. Wie dies der Referent ausführlich dargelegt hat, ist es nicht das gleiche, ob die Verwaltung Überbewertungen vorgenommen hat, um selbstverschuldete Verluste zu verbergen, oder ob sie es getan hat, um bei unverschuldeten Verlusten eine Panik und damit eine noch grössere Schädigung des Unternehmens zu verhindern.

Eine andere Frage ist es, ob die Verwaltung in ihren Bilanzvorschlägen auch Bewertungen vornehmen darf, die unter dem stehen, was etwa als gesetzliche Normal-

bewertung zu denken ist. Mit diesem Problem der stillen Reserven hat sich der Referent so eingehend befasst, dass es genügt, auf seine Schlussfolgerungen kurz einzutreten. Die stillen Reserven sind in manchen Fällen nur nach der Richtung still, dass sie nicht in der Bilanz offen ausgewiesen sind, während ihre Existenz, vielleicht auch ihre genaue (Wertschriftenverzeichnis mit genauen Bewertungskursen) oder ungefähre Höhe aus der Bilanz selber, aus Beilagen oder gegebenen Aufschlüssen erkennbar ist. Solche stille Reserven sind offenbar unbedenklich, soweit sie nicht übermässig hoch gehalten werden. In noch höherem Masse besitzen aber den Vorteil der leichten Bildung und unauffälligen Auflösung die absolut stillen, heimlichen Reserven. Bei ihnen ist dann aber die Gefahr des Missbrauches viel grösser. Diese Möglichkeit für sich allein bietet aber keinen genügenden Grund, um sie schlechterdings abzulehnen auch für jene zahlreichen Fälle, wo sie wirklich dem Wohl des Unternehmens dienen. Das rein theoretische Bedenken, dass sie der Bilanzwahrheit widersprechen, darf nicht überschätzt werden. Denn dieses Prinzip ist nicht absolut und nicht Selbstzweck, sondern nur Mittel, um die Interessen der Aktionäre zu schützen. Die Verwaltung darf also wohl in guten Treuen auch unerkennbare stille Reserven in Vorschlag bringen, ohne irgendwie die G.-V. darauf aufmerksam zu machen, solange sie nicht gefragt wird. Dagegen gehe ich mit dem Referenten darin einig, dass man zu einem offenen Widerspruch mit den auch im E. II ausgesprochenen Grundprinzipien des Aktienrechtes gelangt, wenn man annimmt, der Wille der Verwaltung in dieser Richtung sei absolut entscheidend. Zu einem Konflikt wird es also nur dann kommen, wenn die G.-V. Auskunft verlangt über eventuelle stille Reserven, ihre Existenz, ihre Höhe, ihre Auflösung. Diese Kontrollrechte der Mehrheit und noch mehr das Auskunftsrecht des Einzelnen sind nun aber, wie der Referent an anderer Stelle es eingehend darstellt, sehr unbestimmt in ihrer Abgrenzung und sehr problematisch

in ihrer Verwertung. Darum scheint es mir eine zu einseitige Stellungnahme in diesem möglichen Konflikt, wenn die Befugnis der Verwaltung so ausdrücklich, nur mit einem sehr dehnbaren Vorbehalt, genannt wird, während das Recht der anderen Seite in dem ihm notwendig anhaftenden Dunkel belassen wird. Es ist zu befürchten, dass durch eine ausdrückliche Regel nur der Missbrauch gefördert wird, während auch bei Schweigen des Gesetzes die gesunde Entwicklung durchaus möglich war, wie die Erfahrung es zeigt. Auf jeden Fall wäre die vom Referenten vorgeschlagene Fassung des Artikels derjenigen des E. II vorzuziehen.

Die Verwaltung hat dafür zu sorgen, dass ihre Bilanzvorschläge durch die Kontrollstelle geprüft werden. Nach der neuen, durch die Beschlüsse der Exp.Kom. bereinigten, Fassung bezieht sich die Prüfungspflicht auf „die Übereinstimmung der Bilanz mit der Buchführung" und auf die Frage, ob „die Darstellung der Vermögenslage und des Geschäftsergebnisses durch die zu beobachtenden Bewertungsgrundsätze sachlich gerechtfertigt sei" (E. II 742, Prot. 402). Neu ist auch die Pflicht der Kontrollstelle zur Anwesenheit in der G.-V. (Prot. 404).

In welchem Umfang und in welcher Weise die Publizität der Bilanz und der weiteren dazukommenden Dokumente gegenüber dem Aktionär im E. II vermehrt wurde, hat der Referent ausführlich besprochen. Zuzustimmen ist ihm auch in der Ablehnung einer allgemeinen Pflicht zur Veröffentlichung der Bilanzen nach aussen. Um der wenigen Fälle willen, in denen die Veröffentlichung wirklich einem Bedürfnis entspricht und doch nicht freiwillig durchgeführt wird, dürfen nicht alle A.-G. oder doch ein grösserer Teil derselben zu einer ihnen vielleicht doch lästigen Massregel gezwungen werden. Es entspricht diese Auffassung ganz den Grundgedanken, die im ersten Teil dieses Korreferates ausgesprochen wurden.

Rechtskräftig wird die Bilanz mit ihrer Genehmigung durch die G.-V. Mit den verschiedenen Komplikationen

materieller und formeller Natur, die im Falle der Ablehnung eintreten können, hat sich der E. II angesichts der Seltenheit dieser Fälle mit Recht nicht befasst. Häufiger wird eine nachherige Anfechtung sein. Die Anfechtung durch die Verwaltung als Organ (E. II 721 I) kommt wiederum wenig in Betracht, da eine Abänderung der Bilanz durch die G.-V. gegen den Willen der Verwaltung kaum praktisch wird. Die Anfechtung durch den Einzelaktionär, die der E. II (im Gegensatz zu E. I) unter gewissen Kautelen gegen Schikanen wieder eingeführt hat, kann sich gegen Überbewertungen, wie auch gegen sachlich nicht mehr gerechtfertigte Unterbewertungen richten, wobei aber der Anfechtende die Beweislast trägt (Prot. 255, E. II 721 II u. III). Die Befristung der Anfechtungsklage — nach Beschluss der Exp.Kom. auf drei Monate — wird uns in der Praxis die bisher bedeutungslose Unterscheidung zwischen Anfechtbarkeit und Nichtigkeit der Beschlüsse bringen. Bei Überbewertungen, durch welche Gesetzesvorschriften verletzt werden, die im Interesse der Gläubiger zwingend aufgestellt sind, ist Nichtigkeit anzunehmen, nicht aber bei Unterbewertungen, welche bloss die Gewinnansprüche der Aktionäre ungebührlich verkürzen (Prot. 335).

b) Die tatsächlichen Angaben in der Jahresbilanz der A.-G. Die Jahresbilanz richtet sich in erster Linie immer an die Aktionäre. Ihnen hat sie also zusammen mit den anderen zur Verüfung stehenden Mitteln der Aufklärung den nach E. II 942 verlangten möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes zu verschaffen. Inwieweit in der Fassung der Bilanz auch das Interesse an Aufklärung anderer Personen zu berücksichtigen ist, hängt auch hier ganz von den Umständen ab, namentlich also von der Publizität der Bilanz, welche von der Gesellschaft freiwillig über den Kreis der Aktionäre hinaus durchgeführt wird, und den Gründen, um derentwillen sie durchgeführt wird. Wenn aber die Gesetzgebung einen Zwang zur äusseren Publizität der Bilanz aufstellt,

so weist das auch auf den Willen des Gesetzes hin, dass die Bilanz soviel an Aufklärung biete, als zum Schutze derjenigen Drittinteressen notwendig ist, um derentwillen die Pflicht zur Publizität überhaupt aufgestellt ist. Es genügt dann nicht mehr, dass die Aktionäre sich mit der aufgestellten Bilanz begnügen. Denn sonst wäre ja gerade der Weg vorgezeichnet, durch welchen der Zweck der Publizität vereitelt werden könnte: Aufstellung und Publizierung einer möglichst nichtssagenden Bilanz im Einverständnis der auf andere Weise genügend aufgeklärten Aktionäre. Dass aber dieser Weg tatsächlich in der Praxis doch beschritten würde, ohne dass dies wirksam verhindert werden könnte, daran ist nicht zu zweifeln.

Wenn man aber auch festgestellt hat, zu wessen Aufklärung die Bilanz zu dienen hat, so bleibt das Mass der schuldigen Aufklärung und die Frage der zu verwendenden formellen und technischen Mittel trotzdem natürlich etwas sehr Unbestimmtes, durch die Gesetzgebung in den Einzelheiten kaum Fassbares. Indirekt kann aus den Bewertungsregeln des Gesetzes in dem Sinne auf ein gewisses Mindestmass von Spezialisierung geschlossen werden, dass Gegenstände, für welche eine verschiedene Bewertungsmethode gilt, nicht zusammengeworfen werden sollen. Gewisse direkte Anleitungen will E. II 679 I geben. Die eine davon, die von der Exp.Kom. gestrichene Liquiditätsbestimmung, bedeutete tatsächlich, wie der Referent es eingehend dargelegt hat, eine viel zu weit gehende Spezialisierung. Die andere Anleitung, dass die Bilanz das Verhältnis zwischen den eigenen Mitteln und den Verbindlichkeiten zum Ausdruck bringen soll, ist ebenfalls entbehrlich, weil dieses Ziel bei richtiger Beobachtung der nachher im Gesetz folgenden einzelnen Bilanzgrundsätze sowieso verwirklicht wird.

c) Die Bewertungen in der Jahresbilanz der A.-G. Da sich der Referent ziemlich ausführlich über diese Frage ausgesprochen hat und zudem die materiellen Neuerungen im E. II gegenüber dem OR nicht sehr bedeutende sind,

so kann hier von einer vollzähligen Aufzählung aller in Betracht kommenden Posten abgesehen und die Betrachtung auf gewisse Einzelfragen beschränkt werden.

Wenn auch im Aktienrecht ohne Zweifel eine eingehendere Ordnung der Bewertung am Platze ist als bei anderen Unternehmungen, so hat der E. II die Spezialisierung doch auch hier zu weit getrieben. Die lange kasuistische Aufzählung der Gegenstände, die dauernd zum Betriebe dienen können, ist jedenfalls nicht nötig. Es werden da in E. II 681 genannt: „Anlagen (wie Grundstücke, Gebäude, Kraftanlagen, Maschinen, Transportmittel, Werkzeuge und Mobiliar), Rechte, Konzessionen, Patente, Verfahren, Lizenzen, Firmen, Marken und sonstige Vermögenswerte.“ Viele dieser Gegenstände sind solche, mit deren Aufnahme in die Bilanz erfahrungsgemäss viel Missbrauch getrieben wird und deren rasche Abschreibung sich ganz besonders empfiehlt. Besser ist es darum, sie nicht ausdrücklich zu nennen. Dass deswegen ihre Bilanzierung auch dort, wo sie berechtigt ist, auf Widerstand stossen könnte, ist ja nicht zu befürchten (Prot. 750).

Das gleiche gilt von der Definition des Kostenpreises der Veräusserungsgegenstände in E. II 682. Dass zu den Anschaffungskosten noch Zinsen und Aufwendungen hinzugerechnet werden dürfen, kommt den Interessenten schon in den Sinn. Dies nehme ich aber auch bezüglich der Hinzurechnung eines Teiles der Abschreibungen und Generalunkosten an. Die vom Referenten in dieser Beziehung vorgeschlagene ausdrückliche Bestimmung scheint mir darum ebenfalls entbehrlich. Was sie tatsächlich besagt, ist selbstverständlich: Wenn die Verwaltungskosten und Abschreibungen als Bestandteil der Anschaffungskosten angesehen werden können, so erhöhen sie den Kostenpreis. Das eigentlich ausschlaggebende Problem bleibt aber doch ungelöst und lässt sich im Gesetze auch gar nicht lösen, nämlich: Wann diese Prämisse zutrifft und nach pflichtgemässem Ermessen die Unkosten und Abschreibungen als Bestandteil angesehen werden können.

Die Bestimmung über die technische Form, in der die Abschreibungen durchgeführt werden können, E. II 681 II, kann auch füglich gestrichen werden. Eine übermässige Breite entfaltet der E. II auch in der Ordnung der Anleihensobligationen (E. II 685). Die dem deutschen HGB entlehnte Bestimmung über die Saldoziehung (E. II 687) enthält selbst in der neuen, ihr durch die Exp.-Kom. gegebenen Fassung (Prot. 269) nichts, was nicht schon aus dem Wesen und dem Zweck der Bilanz mit Sicherheit abgeleitet werden kann.

Auch der vom Referenten abgelehnte Art. 686 E. II über die stummen Verpflichtungen gehört hierher. Durch eine in der Exp.Kom. vorgeschlagene Änderung wäre die Bestimmung materiell zwar annehmbarer geworden. Es geht aber aus dem Protokoll (S. 268) nicht hervor, ob diese Fassung angenommen worden ist. Ich hege nun freilich nicht die Befürchtungen des Referenten, dass nach diesem Artikel bereits realisierte Verluste einfach in einer Beilage zur Bilanz angeführt werden könnten. Der Artikel spricht deutlich nur von den aus dem Haftungsverhältnis möglichen künftigen Einbussen. Richtig ist jedoch, dass über solche Dinge zwar eine gewisse Aufklärungspflicht gegenüber den Aktionären besteht, eine absolute Offenkundigkeit, namentlich nach aussen, aber nicht zumutbar ist. Ferner ersetzt die grösste Offenkundigkeit die „Berücksichtigung" in der Bilanz durch Schaffung offener oder stiller Reserven nicht. Allein es ist dies nur ein besonders typischer Einzelfall unter vielen anderen, in denen eine Vorsorge gegen erwartete Rückschläge in der Zukunft bei der gesamten Bewertung Pflicht ist.

Im gleichen Sinne kann auch bei Bürgschaften, die der Artikel weiter nennt, eine Berücksichtigung zur Pflicht werden, wenn die Gefahrsmomente sich steigern. Die Offenkundigkeit der eigentlichen Bürgschaften (auf beiden Seiten in der Bilanz oder in einer Vorspalte) wäre zwar keine übermässige Zumutung, aber doch eine viel weniger notwendige Massregel als die Berücksichtigung. Abzu-

lehnen wäre aber mit dem Referenten die Pflicht zur Offenkundigkeit bürgschaftsähnlicher Verhältnisse, wie Wechsel-Regresspflichten, in denen die Haftungsbedingungen nach verschiedenen Richtungen (Betrag, Dauer, Charakter des eigenen Regressrechtes, Verteilung des Risikos) in der Regel etwas anders geartet sind als bei der eigentlichen Bürgschaft.

Die Pfandbestellungen für eigene Schulden brauchen nicht „berücksichtigt" zu werden, wie E. II 686 alternativ es vorsieht. Bei ihnen kommt nur die Offenkundigkeit in Betracht. Als allgemeine Pflicht ist sie jedoch abzulehnen, ganz abgesehen vom Geschäftsgeheimnis schon aus dem Grund, weil eine allgemeine Pflicht zur Aufklärung nur gegenüber dem Aktionär besteht, dieser aber an der Kenntnis der Pfandbestellungen kein besonderes Interesse hat.

Mit diesen vorgeschlagenen Kürzungen würden dann auch verschiedene vom Referenten gerügte Mängel in der Terminologie verschwinden: So die Parallelstellung der wirklichen Reservefonds mit blossen Bewertungsposten (E. II 684), der eigenen Gelder mit den wirklichen Passiven (E. II 687). Sobald das Gesetz sehr in Einzelheiten eingeht, wird es natürlicherweise dahin gedrängt, auf den Sprachgebrauch des Verkehrs abzustellen, dieser aber weist nicht immer die Genauigkeit und Folgerichtigkeit auf, die man in einem Gesetze gern sehen möchte.

Der Inhalt der Bewertungsregeln entspricht im einzelnen den Grundsätzen, von denen im allgemeinen Teile dieses Referates als den geeigneten zur möglichst richtigen Ermittlung des nachhaltigen Erfolges die Rede war. Zu begrüssen ist es, dass der E. II den hauptsächlich bedeutungsvollen Gegensatz zwischen den dauernd zum Betriebe dienlichen Gegenständen und den zur Veräusserung bestimmten Vermögensstücken deutlich im Text, wie in den Marginalien zum Ausdruck bringt, was das OR, indem es nur bestimmte Sachen nennt (OR 656 Ziff. 2 u. 4), nicht tut.

Über die Abweichungen von den früher entwickelten strengsten Grundsätzen, die selbst das Aktienrecht innerhalb genau bestimmter Grenzen vorsieht, kann man natürlich verschiedener Meinung sein. Über die eine derselben, die nicht neu ist, nämlich die Verteilung der Organisationskosten über fünf Jahre, hat der Referent eingehend gesprochen.

Eine andere Abweichung, das Fallenlassen des Marktpreises als zweite Höchstgrenze neben dem Kostenpreis für die Veräusserungsgegenstände, wurde nur in Betracht gezogen, ist aber nicht durchgedrungen (Prot. 262). Richtig ist, dass die Umschreibung dieser zweiten Höchstgrenze im E. II 682 allzu kompliziert ist und dass ihre strikte Innehaltung in gewissen Fällen die Gewinnausschüttungen an die Aktionäre vorübergehend stark beeinträchtigen kann. Eine vollständige Beseitigung wäre aber doch zu gefährlich.

Eine weitere für uns auch nicht neue, aber sehr umstrittene Abweichung von den strengeren Grundsätzen der Erfolgsermittlung betrifft den Ansatz der kurshabenden Wertpapiere über den Kostenpreis hinaus zu dem höheren Durchschnittskurswert des letzten Monats vor dem Bilanztag (E. II 683 I). Ganz zu befriedigen vermag diese Ausnahme nicht. Wenn die leichte Realisierbarkeit dieser Werte als genügender Grund angesehen wird, um die Überschreitung des Kostenpreises zu rechtfertigen, so ist damit nicht gesagt, dass die sofortige volle Ausnützung jeder Kurserhöhung unbedenklich ist. Das Richtige liegt in einer schwer umschreibbaren Mitte: Teilweise Ausnützung von Kurserhöhung, deren Aussicht auf Dauer erwiesen ist. Nicht angebracht erscheint es mir darum, dass der Kostenpreis bei den kurshabenden Papieren überhaupt gar nicht genannt ist. Er sollte als der regelmässige Ansatz ausdrücklich bezeichnet sein, in dem Sinne, dass seine Beibehaltung auf keinen Fall als eine stille Reserve erscheint, deren Zulässigkeit etwa angefochten werden könnte. Vielmehr sollte von der Ausnützung der

Kurserhöhung verlangt werden, dass sie durch die Umstände gerechtfertigt sein müsse (Prot. 265).

Aber auch die volle Berücksichtigung der Kurssenkung wird in Frage gezogen, nämlich bei solchen Wertpapieren, die eine dauernde Anlage bilden. Entgegen der Behauptung des Referenten scheint mir aber aus dem Protokoll hervorzugehen, dass die Exp.Kom. die Aufstellung einer Sonderregel nach dieser Richtung abgelehnt hat (Prot. 761). Grund war die Schwierigkeit der richtigen Abgrenzung. In Betracht gezogen wurden: die Grösse der Beteiligung, die betriebliche Affinität zwischen der bilanzierenden Gesellschaft und derjenigen Gesellschaft, deren Titel sie besitzt und einfach die bisherige Dauer des Besitzes. Ich würde keine übermässige Gefahr darin erblicken, wenn man von jedem äusseren Merkmal absehen und einfach auf die innere Absicht der Unternehmung abstellen würde. In vielen anderen Richtungen sind bei der Aufstellung der Bilanz ebenso unsichere Faktoren ausschlaggebend. Die Hauptsache ist ja doch, dass Kurssenkungen, die einer wirklichen dauernden Wertverminderung Ausdruck geben, durch genügende Abschreibungen berücksichtigt werden, was ja natürlich Pflicht bleibt. Auf einfachem Wege ohne besondere Bestimmung könnte das hier Vorgeschlagene dadurch verwirklicht werden, dass die Bewertungsregel für die Wertpapiere systematisch auch unter das Marginale: „Zur Veräusserung bestimmte Vermögensgegenstände" gestellt würde. Daraus ergäbe sich ohne weiteres, dass Wertpapiere als Daueranlagen dem vorangehenden Art. 681 unterstellt wären.

Der Bilanz der A.-G. eigentümlich ist die fest bleibende Ziffer des Aktienkapitals auf der Passivseite. Richtig scheint mir die Einsetzung des vollen Aktienkapitals. Nach OR und der jetzigen Gerichtspraxis könnte man noch einige Bedenken dagegen haben, dass der eventuell nicht einbezahlte Teil des Aktienkapitals als Forderung auf die Aktivseite gesetzt wird, da die Eintreibbarkeit

dieser Forderung unter Umständen doch sehr problematisch ist. Mit dem Beschluss der Exp.Kom. (Prot. 288), die Ausgabe von Inhaberaktien erst nach der Volleinzahlung zu gestatten, fällt dieses Bedenken. Die Einzahlungspflicht muss aber natürlich als separater Posten auf der Aktivseite bezw. in einer Vorspalte auf der Passivseite aufgeführt werden.

Der Grundsatz der Integrität des Aktienkapitals hat etwas an Boden verloren. Zur Sanierung der Gesellschaft kann nach den Beschlüssen der Exp.Kom. (Prot. 426, 656) eine Herabsetzung des Aktienkapitals durchgeführt werden, ohne dass die Gläubiger wie bisher Bezahlung oder Sicherstellung verlangen können oder dann ihre Zustimmung zur Herabsetzung (event. durch Mehrheitsbeschluss in der Obligationärenversammlung) zu geben haben. Das Interesse des Aktionärs, dass die Dividendenzahlungen nicht übermässig lang unterbrochen werden, wird also höher eingeschätzt als das Interesse der Gläubiger an der Erhaltung des ihnen ursprünglich zugesicherten Garantiekapitals. Und doch haben sich eigentlich bei den in den letzten Jahren so zahlreich durchgeführten Sanierungen die Gläubiger im allgemeinen nicht als so einsichtslos und starrsinnig erwiesen, dass dieser Bruch mit einem Grundprinzip des Aktienrechts gerechtfertigt wäre.

Bei Amortisation von Aktien oder teilweiser Rückzahlung an alle Aktionäre (Prot. 431) kann, wenn die Leistungen aus dem Reingewinn gemacht werden, die Herabsetzung der Grundkapitalsziffer in der Bilanz ebenfalls ohne Beobachtung der Gläubigerschutzbestimmungen erfolgen, doch ist ein der Herabsetzung entsprechender Betrag in die Passiven der Bilanz aufzunehmen (E. II 764 III, Prot. 426). Es ist anzunehmen, dass diese Sperrziffer nicht verschwinden darf, bis alle befriedigt sind, die noch unter der höheren Grundkapitalsziffer Gläubiger geworden sind.

Bezüglich der übrigen eigenen Gelder, der verschiedenen Fonds, kann auf die Ausführungen des Referenten

verwiesen werden. Nicht berechtigt scheint mir aber seine Kritik an den Bestimmungen über die Wohlfahrtsfonds (E. II 690). Ich erblicke den Zweck dieser Bestimmung nur darin, die Verselbständigung solcher Einrichtungen zu erleichtern, indem die sonst für Errichtung einer Stiftung verlangten Förmlichkeiten auf ein Minimum reduziert werden und eine Vermutung für den Willen der Verselbständigung aufgestellt wird. Nichts hindert aber die Gesellschaft, eine Wohlfahrtseinrichtung ohne Stiftungscharakter zu schaffen. Sie muss nur diesen Willen ausdrücklich kundgeben oder er muss sich aus den Umständen ergeben, z. B. aus einer Bestimmung, wonach der Fonds Eigentum der Gesellschaft und Haftungsobjekt der Gläubiger verbleibt. Diese Interpretation scheint mir ohne weiteres daraus hervorzugehen, dass in E. II 684 die Wohlfahrtsfonds ausdrücklich als eventuelle Passivposten genannt werden. Sind nämlich die Einrichtungen verselbständigt, so gehören sie überhaupt nicht mehr in die Bilanz der Gesellschaft, wenn die Vermögenswerte körperlich ausgeschieden sind, oder dann nur mehr im Sinn einer wirklichen Schuld der Gesellschaft an die Stiftung, wenn die Ausscheidung nicht so weit durchgeführt wurde.

4. Wirkungen der Buchführung und Bilanz bei der A.-G.

Die Buchführung hat bei der A.-G. keine anderen rechtlichen Wirkungen als bei den anderen Unternehmungsformen.

Die bedeutsamste Wirkung der Bilanz ist die, dass sie die Grundlage der Verteilung des von ihr ausgewiesenen Gewinnes bildet. Auf die grössere Freiheit, die der E. II der Mehrheit in der Verfügung über den Gewinn gibt (z. B. bezüglich freiwilliger Reservestellungen, soziale Verwendungen), über Einschränkungen, die andererseits über das bisher gegebene hinaus aufgestellt sind (z. B. bezüglich des gesetzlichen Reservefonds) hat der Referent bereits hingewiesen.

Wenn die Ausschüttungen der verschiedensten Art eine Bilanz zur Grundlage haben, welche zwingende gesetzliche Vorschriften verletzt, so kann die Frage der Rückzahlung aktuell werden. Sie hat sich eventuell auf die Regeln über die ungerechtfertigte Bereicherung zu stützen. Die schon im OR 632 vorgesehene Ausnahme bezüglich des gutgläubigen Empfängers von Dividenden und Bauzinsen ist im E. II 695 mit einer Formulierung bestätigt, welche die Vermutung des guten Glaubens stärker zum Ausdruck bringt. Jedenfalls ist die Stellung des Aktionärs eine günstigere als die des Kommanditärs, indem für ihn die formelle „Ordnungsmässigkeit der Bilanz" nicht zum absoluten Erfordernis des Schutzes erhoben wird.

Vorschläge in der Exp.Kom. (Prot. 280/81), den Schutz des guten Glaubens auf andere Fälle auszudehnen (in Betracht kämen: Tantièmen, Liquidationsbetreffnisse, unberechtigte Rückzahlungen des Aktienkapitals in direkter oder verschleierter Form) oder umgekehrt positiv die Rückzahlungspflicht für diese Fälle ausdrücklich zu betonen, wurden abgelehnt. Letzteres könnte sich empfehlen, wenn eine besondere Verjährungsregel damit verbunden würde. Denn die Bestimmungen über die Verjährung des Anspruches aus ungerechtfertigter Bereicherung passen auf diese Fälle absolut nicht, wenn die Gesellschaft und die Gläubiger wirksam geschützt werden sollen. Tatsächlich hat der E. II eine besondere Verjährung von fünf Jahren nur für die Rückzahlungspflicht des bösgläubigen Empfängers von Dividenden und Bauzinsen vorgesehen, nicht aber für die weit gefährlicheren Kapitalrückzahlungen.

Weist die Bilanz statt eines Gewinnes einen grösseren Verlust auf, so treten schon nach OR die bekannten Rechtsfolgen ein: Pflicht zur Einberufung der G.-V. bei Verlust des halben Grundkapitals, Anmeldung des Konkurses bei Verlust des ganzen Grundkapitals. Die Einberufung der G.-V. hat nach E. II 738 nur zu erfolgen,

wenn ausser der Betriebsbilanz eine aufgestellte Liquidationsbilanz den Verlust des halben Aktienkapitals nachweist. Diese neue Bedingung scheint mir unberechtigt. Denn die Massregel dient doch in erster Linie dem Schutze der Aktionäre, damit diese rechtzeitig das Nötige anordnen können. Für diese ist aber die Sachlage schon bedenklich genug, wenn auch nur die Betriebsbilanz den genannten Verlust nachweist. Die Konkursanmeldung dagegen, die ja im Interesse der Gläubiger erfolgt, darf füglich von dem Resultat einer Liquidationsbilanz abhängig gemacht werden. Merkwürdigerweise ist nun das aber im E. II nicht gesagt.

5. Die Sanktion der Buchführungs- und Bilanzpflichten in der A.-G.

Die Ordnungsbusse des E. II, gerichtet gegen die Gesellschaft selber, ist hier eine ganz ungenügende Sanktion, die strafrechtliche Verfolgbarkeit der fehlbaren Organe unter gewissen Umständen unentbehrlich. Ich stimme aber durchaus mit dem Referenten darin überein, dass solche Bestimmungen nicht ins OR aufgenommen werden sollen (Prot. 454). Dieses hat seine Aufgabe erfüllt, wenn es die zivilrechtliche Verantwortlichkeit in zweckmässiger Weise regelt. Da dies nun im Aktienrecht in sehr eingehender Weise geschehen ist (E. II 767 ff.), hat auch für die A.-G. die schon früher erwähnte Verantwortlichkeitsbestimmung des allgemeinen Buchführungstitels (E. II 942) absolut keinen Wert (Prot. 742). Die Schadensersatzansprüche gegen die Organe werden sich in sehr vielen Fällen auf die Verletzung von Buchführungs- und Bilanzpflichten stützen. Hinsichtlich der Verantwortlichkeit gegenüber der Gesellschaft — in einzelnen Richtungen sogar gegenüber dem Aktionär (E. II 772) — ist der Umstand, was aus der Bilanz und den weiteren Aufklärungen ersichtlich war und wie weit die Erkennbarkeit der Verhältnisse für die Kontrollstelle reichte, von grosser Wichtigkeit. Denn innerhalb dieser Schranken hält sich

auch die Wirkung der Décharge. Die Aufnahme einer besonderen Bestimmung dieses Inhaltes in das Gesetz wurde aber abgelehnt (Prot. 405).

VI. Buchführung und Bilanz bei der G.m.b.H.

Im allgemeinen gilt für die G.m.b.H. die gleiche Ordnung wie für die A.-G., was zum Teil aus ausdrücklichen Verweisungen, zum Teil aus der Analogie der Verhältnisse sich ergibt. Besonderheiten sind etwa nach folgenden Richtungen hervorzuheben:

1. Die Buchführung bei der G.m.b.H.

Das Recht der von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter zur Einsicht in die Geschäftsbücher kann verschieden geordnet sein. Entweder müssen sie ein uneingeschränktes Recht zur Einsicht besitzen, wie die Kollektivgesellschafter, oder dann sind ihre Rechte nicht ausgedehnter als die des Aktionärs, wobei dann aber eine Kontrollstelle mit freiem Einsichtsrecht geschaffen sein muss. Diese Freiheit ist wohl berechtigt, nur sollte der E. II in Art. 787 dann auch verlangen, dass die Statuten sich notwendig über diesen Punkt auszusprechen haben. Oder, was noch besser wäre, es sollte eine Vermutung für die eine oder die andere Lösung im Gesetz aufgestellt sein. Mit Rücksicht auf das erhöhte Risiko der Beteiligten empfiehlt sich meines Erachtens als Vermutung die Lösung, die sie stärker schützt, die ihnen ein freies Recht der Einsicht in die Bücher gibt. Das hier Vorgeschlagene ist einigermassen, wenn auch nicht deutlich genug, schon durch den Beschluss der Exp.Kom. verwirklicht, der von der Kontrollstelle mit dem Vorbehalt spricht: „sofern eine solche in den Statuten vorgesehen" (Prot. 543).

2. Die Bilanzen der G.m.b.H.

Die Aufstellung der Jahresbilanz erfolgt nach den gleichen Grundsätzen wie bei der A.-G. An Stelle des Aktienkapitals steht in der Bilanz als Garantieposten

das Stammkapital, das wohl nach oben (5 Millionen Franken), nicht aber nach unten (E. II 788, Prot. 487, 657) gesetzlich begrenzt ist und von dem mindestens 50% einbezahlt sein müssen. Wenn das direkte Kontrollrecht der Gesellschafter ausgeschaltet ist, so sind wohl ihnen gegenüber auch die gleichen Mittel der Publizität der Bilanz und der weiteren Aufklärung am Platze, wie gegenüber den Aktionären (A.M. Prot. 525). Dagegen ist jede Pflicht der Publizität nach aussen abzulehnen. Auch in den meisten anderen Beziehungen wird die Stellung des einzelnen Gesellschafters zur Bilanz je nach der Organisation bald mehr derjenigen eines Aktionärs, bald mehr derjenigen eines Mitgliedes einer dem Mehrheitsprinzip huldigenden Kollektivgesellschaft sich nähern, und es kann darum auf das bei diesen beiden Unternehmungsformen Gesagte verwiesen werden.

Die Ordnung, die bei ungerechtfertigten Leistungen an die Gesellschafter gilt, hat für sie bei der G.m.b.H. höhere Bedeutung als bei der A.-G. Während dort höchstens für den Empfänger selber eine Pflicht zur Rückzahlung des von ihm selber Empfangenen an die Gesellschaft oder deren Masse in Betracht kommen kann, ist hier, wegen der solidarischen Haftung jedes Gesellschafters bis zur Höhe des gesamten Stammkapitals, jeder auch einigermassen an den Empfängen der anderen mitinteressiert. Um so wichtiger ist es für jeden, dass nicht unrichtige Bilanzen zur Grundlage von Ausschüttungen an die Gesellschafter genommen werden.

Es kann nach dieser Richtung vorkommen, dass gleich von Anfang an durch Überbewertung der Sacheinlagen das Stammkapital geschwächt wird. Sind dann der Sacheinleger und mit ihm alle Mitgesellschafter für den Ausfall ohne weiteres verantwortlich? Der Redaktor des E. II scheint dies anzunehmen und zwar mit Beweislast beim Gesellschafter (Prot. 520). Doch geht dies jedenfalls nicht deutlich aus dem E. II hervor. Bei der Kommanditgesellschaft, wo die Frage doch nur für den Kommanditär allein

eine Rolle spielt, hat der E. II, wie dargelegt wurde, die Haftung im Umfang der Überbewertung ausdrücklich hervorgehoben, bei Publizität der Sacheinlage aber den Kommanditär von der Beweislast befreit. Soll nun hier die Folge der Überbewertung sogar auch die anderen Gesellschafter treffen, ohne Befreiung von der Beweislast trotz Publizität, so müsste das doch auch ausdrücklich gesagt sein. Tatsächlich scheint mir aber diese Wirkung zu weit zu gehen, wenn ein vollkommen unbeteiligter Gesellschafter eventuell für die Überbewertung büssen muss. Es scheint mir zu genügen, wenn die Verantwortlichkeit für die Schuldigen besteht. Das deutsche Recht sieht ja sogar für den Sacheinleger selber Befreiung vor, wenn die Sacheinlage in formell richtiger Weise durchgeführt wurde.

Bei unberechtigtem Bezug von Gewinn wird der gutgläubige Empfänger wie bei der A.-G. geschützt, und somit werden natürlich auch die Mitgesellschafter für die Rückerstattung zuhanden der Gläubiger nicht verantwortlich, sondern nur die fehlbare Verwaltung. Bei bösgläubigem Bezug von Gewinnanteilen jedoch, sowie bei jeglichem Bezug von Bauzinsen (E. II 817), bei gesetzwidrig erfolgten Kapitalrückzahlungen ist nicht nur der Empfänger der Gesellschaft und den Gläubigern gegenüber zur Rückerstattung verpflichtet (Prot. 521), sondern auch die Mitgesellschafter sind den Gläubigern gegenüber im Umfang dieser Reduktion des Stammkapitals verantwortlich.

Ein eventueller Passivsaldo kann auch hier durch Herabsetzung des Stammkapitals ausgeglichen werden. Die Herabsetzung kann aber — im Gegensatz zu der für die A.-G. beschlossenen Neuerung — nur unter Beobachtung der Gläubigerschutzbestimmungen durchgeführt werden (Prot. 531). Daneben kann aber eventuell zur Deckung auch die hier (im Gegensatz zur A.-G., vgl. Prot. 177, 228) zulässige statutarische Nachschusspflicht dienen (E. II 816, Prot. 519). Da die Nachschüsse nur zu dem genannten Zweck, Deckung von Bilanzverlusten, erzwingbar sind, bildet der Anspruch der Gesellschaft auf diese Nachschüsse

nie einen dauernden Posten der Bilanz, wie etwa die nicht einbezahlten Beträge der Stammeinlagen.

VII. Buchführung und Bilanz bei der Genossenschaft.

1. Allgemeines.

Die Genossenschaft ist diejenige Form der Personenverbindungen, die im E. II am stärksten ihre Gestalt verändert hat. Von einem vielleicht allzu freiheitlich ausgestalteten Gebilde, das eigentlich alle Unternehmungen aufnehmen konnte, die in keine andere Kategorie passten, ist die Genossenschaft zu einer positiv sehr genau und eng umschriebenen Verbandsform umgewandelt worden. Nirgends tritt die Bevormundung durch den Gesetzgeber so stark hervor wie hier. Gelegentlich hat man den Eindruck, dass in übermässiger Verfolgung des blossen Zweckes der „Abgrenzung" von anderen Gesellschaften und der Ausschaltung jeder kapitalistischen Note die Freiheit auch dort eingeschränkt ist, wo weder ein wesentliches Interesse der Genossenschaft, noch ein solches der Gläubiger, noch auch ein solches der Volkswirtschaft im allgemeinen eine solche Einschränkung als notwendig erscheinen liessen. Nur den Bank-, Kredit- und Spargenossenschaften ist auf Grund einer Menge von Ausnahmebestimmungen eine etwas grössere Freiheit gelassen worden. Die Erfahrungen werden erst zeigen, ob nicht mit dieser Neuerung eine Lücke geschaffen wird, die durch die A.-G. und die G.m.b.H. nicht ganz ausgefüllt wird.[15])

Trotz der begrifflichen Einschränkungen ist im einzelnen noch eine grosse Mannigfaltigkeit der Verhältnisse möglich, die eine bedeutende tatsächliche Rückwirkung auf das Buchführungs- und Bilanzwesen ausübt: Genossenschaften ohne Gewerbebetriebe und solche, die ein Geschäft führen; Genossenschaften, die ausschliesslich auf die direkte Förderung oder Sicherung wirtschaftlicher In-

[15]) Vgl. Hummler, Die Gesellschaft mit veränderlichem Kapital, S. 84.

teressen der Verbandsmitglieder oder auf die Äufnung eines genossenschaftlichen Vermögens ausgehen und solche, die eine Verteilung des Reinertrages unter die Mitglieder beabsichtigen; Genossenschaften, welche die Haftung der Mitglieder ausschliessen, bei denen die Gläubiger also mehr schutzbedürftig sind, und solche, welche in verschiedener Gestalt ein grösseres Risiko für die Genossenschafter vorsehen. Wie immer sich das aber verhalten mag, sobald eine Genossenschaft eingetragen ist, unterliegt sie den besonderen Regeln des Spezialtitels und den zur Ergänzung notwendigen Regeln des allgemeinen Buchführungstitels. Die besonderen Regeln sind zum Teil mit denjenigen des Aktienrechtes identisch, zum grösseren Teil dann aber doch viel weniger ausführlich.

2. Die Buchführung der Genossenschaft.

Mit Hinsicht auf die Pflicht der Verwaltung zur Buchführung, des Einsichtsrechtes der Kontrollstelle und der Genossenschafter, des Schicksals der Bücher nach Auflösung der Genossenschaft gelten die gleichen Regeln wie für die A.-G. (E. II 893, 898, 854, 904). Ganz verschieden, je nach der Art der Genossenschaft, ist dann aber der Grad von Vollkommenheit in der Buchführung, der von der Genossenschaft erwartet werden kann, ohne dass darüber Genaueres gesagt werden könnte.

3. Die Bilanzen der Genossenschaften.

a) Die Eingangsbilanz. Der Schätzungswert eventueller Sacheinlagen ist ebenfalls schon in den Statuten anzugeben, aber ohne dass im übrigen die für die A.-G. vorgesehenen Schutzvorschriften beobachtet werden müssen (E. II 835).

b) Die Jahresbilanz. Die Massregeln der Publizität gegenüber den Mitgliedern sind ungefähr die gleichen, aber doch nicht ganz so weitgehend wie bei der A.-G. (E. II 853, 899), eine Publizität der Bilanz nach aussen ist jedoch trotz einer dahingehenden Anregung nicht vorgesehen

worden (Prot. 589). Die Genehmigung der von der Verwaltung vorgeschlagenen Bilanz steht zwar auch hier der Mitgliederversammlung zu. Doch hat diese Kompetenzregel nicht den gleichen zwingenden Charakter wie bei der A.-G. Durch die Statuten kann die Kompetenz auch einer die G.-V. vertretenden Einrichtung, der Delegiertenversammlung zugestanden werden oder sogar einem anderen Organ (E. II 874 Ziff. 2, Prot. 622/24, B. II 114). Bei der geringen Bedeutung, welche die Bilanz gelegentlich für die Genossenschaft hat, ist dies wohl unbedenklich. Doch sollte für solche Fälle die Stellung der Mitglieder und der Kontrollstelle im E. II etwas besser abgeklärt werden, da bei der Ordnung derselben der E. II immer nur an den normalen Fall der Genehmigung durch eine G.-V. denkt.

In der Bilanz selber ergibt sich jedenfalls eine formelle Verschiedenheit gegenüber der A.-G. aus dem Fehlen eines festen Grundkapitals, an dessen Stelle höchstens ein veränderliches Stammkapital stehen kann. Im übrigen sind die Bilanznormen je nach der Natur der Genossenschaft verschieden: Bei Spar-, Kredit- und Bankgenossenschaften (Prot. 599, 644) gelten die aktienrechtlichen Normen (E. II 894). Die übrigen Genossenschaften sind nur den Bilanzvorschriften des allgemeinen Buchführungstitels unterstellt, die auf Grund ihres sehr dehnbaren Charakters besser geeignet sind, der grossen Mannigfaltigkeit der Verhältnisse sich anzupassen. So wenn die Genossenschaft überhaupt keinen Gewinn beabsichtigt, so hat ihre Bilanz auch nicht den Charakter einer Erfolgsermittlungsbilanz, die Bewertungsweise ist für die Mitglieder ziemlich gleichgültig. Die Einschätzung der in solchen Fällen meistens ja nicht sehr bedeutenden Vermögenswerte wird hier mehr nach dem Verkehrswert hin tendieren. Nicht ganz gleich, aber doch ähnlich ist die Sachlage, wenn der eventuell gegebene Reinertrag nur zur Äufnung des Reinvermögens verwendet werden soll.

Anders nun aber, wenn die Verteilung des Reinerträg-

nisses unter die Genossenschafter vorgesehen ist. Dann haben die am Reinertrag Berechtigten einen Anspruch darauf, dass derselbe richtig ermittelt werde, wenn auch nicht gerade nach den ganz gleich strengen Regeln wie bei der A.-G. Eine solche Bilanz kann eine ähnliche Gliederung aufweisen wie die der A.-G., indem neben einem Stammvermögen oder einem sonstwie ähnlich bezeichneten Vermögenskomplex ein gesetzlicher Reservefonds und andere Fonds figurieren können. Die Dotierung der gesetzlichen Reserve bietet hier gewisse Schwierigkeiten. Die Abgrenzung nach unten lässt sich zwar leicht feststellen durch Hinweis auf eine Quote des Reinerträgnisses selber, die im E. II 856 nach Beschluss der Exp.Kom. (Prot. 594) auf $^1/_{20}$ festgesetzt wurde. Schwieriger ist dagegen die obere Abgrenzung, weil hier ein festes Grundkapital, zu dem die Höchstgrenze ins Verhältnis gesetzt werden könnte, fehlt. Drei Lösungen wurden ins Auge gefasst: Den gesetzlichen Reservefonds ins Verhältnis zu setzen zu dem wechselnden übrigen Reinvermögen, zu den ebenfalls wechselnden Schulden der Genossenschaft und endlich zu der Zahl der Mitglieder unter Nennung einer festen Ziffer pro Mitglied (vorgeschlagen wurde Fr. 50.—). Die Exp.Kom. (Prot. 594 ff.) hat sich für das Erstere entschieden und eine Äufnung der gesetzlichen Reserve verlangt, bis sie wenigstens $^1/_{10}$ des sonstigen Reinvermögens der Genossenschaft erreicht. Wenn also die Genossenschaft überhaupt kein Reinvermögen hat, so besteht für sie eine Pflicht zur Reservestellung nicht. Das ist ganz richtig, wenn sie nach ihrem Zweck überhaupt kein Reinvermögen braucht, nicht aber, wenn sie ein vorhandenes Reinvermögen durch Verluste eingebüsst hat. Denn es ist doch merkwürdig, dass in dem Moment, in welchem die Reservestellung ganz besonders geboten wäre, die gesetzliche Pflicht dazu aufhört.

Die Schaffung freiwilliger Fonds verschiedener Art ist in gleicher Weise erleichtert wie bei der A.-G. (E. II 859/59, Prot. 594). Ein Antrag, die besondere Anlage und

getrennte Verwaltung der Reservefonds zur Pflicht zu machen, wurde mit Recht abgelehnt (Prot. 641, 645).

Die Verteilung des Reinerträgnisses ist bei den Genossenschaften, ausgenommen den Spar-, Kredit- und Bankgenossenschaften, insofern in einer von den A.-G. verschiedenen Weise geregelt, als die kapitalistische Beteiligung, die Genossenschaftsanteile, nicht mehr als den landesüblichen Zinsfuss für Darlehen ohne besondere Sicherheit beanspruchen kann (E. II 855 III, Prot. 592). Anstatt das Maximum so kompliziert zu umschreiben, könnte man einen festen Zinsfuss von etwa 6 % nennen, ohne dass der genossenschaftliche Gedanke dadurch erschüttert würde.

Wird das Reinvermögen durch Verluste gemindert, so besteht jedenfalls keine gesetzliche, sondern höchstens eine statutarische Pflicht, es durch spätere Reinerträgnisse wieder zu ergänzen. Wenn die Passiven durch die Aktiven nicht mehr gedeckt sind — und hier wird nun ausdrücklich gesagt, dass dies auch durch eine Liquidationsbilanz festzustellen sei —, besteht die Pflicht zur Anmeldung des Konkurses (E. II 895). Die Anmeldung kann unterbleiben, wenn eine genügende Nachschusspflicht der Genossenschafter besteht und innerhalb Monatsfrist durch Einziehung genügender Beträge die Überschuldung wieder beseitigt wird (Prot. 641). Bei den Spar-, Kredit- und Bankgenossenschaften besteht wie bei der A.-G. die Pflicht zur Einberufung der G.-V., wenn die Hälfte des Stammkapitals verloren ist (Prot. 642).

c) Die Liquidationsbilanz weist inhaltlich keine Besonderheiten auf, wohl aber steht die Verteilung des Überschusses unter besonderen Regeln (E. II 904). Es ist sogar die Vermutung dafür aufgestellt, dass nur die Anteilscheine (auch die Nachschüsse sollten genannt werden) zurückbezahlt werden, der bleibende Liquidationserlös zu anderweitigen genossenschaftlichen Zwecken verwendet wird (Prot. 650).

Die Freiheit des Austrittes aus der Genossenschaft führt häufiger, als bei Körperschaften mit fester Mitglied-

schaft, zur Frage der Abfindung ausscheidender Mitglieder. Sie löst sich aber viel einfacher, weil grundsätzlich der Abfindungsanspruch verneint wird (E. II 861 II). Die Statuten können ihn aber innerhalb gewisser Schranken vorsehen. Wo Stammanteile bestehen, kann im Maximum Rückzahlung des Geleisteten verlangt werden, so dass also keine besondere Bilanz aufgestellt werden muss (E. II 860 II). Auch in den anderen Fällen soll mangels abweichender Statutenvorschriften bei der Berechnung der Abfindung nur das Reinvermögen unter Ausschluss aller als Reserven bezeichneter Vermögenskomplexe zugrunde gelegt werden. Nach der durch die Exp.Kom. (Prot. 600) bereinigten Fassung ist also die Beschränkung im ersten Fall eine zwingende, im zweiten nur eine dispositive, ein Unterschied, der in keiner Weise gerechtfertigt ist.

4. Wirkungen der Buchführung und Bilanz bei der Genossenschaft.

Wenn Zahlungen irgendwelcher Art an die Mitglieder auf Grund unrichtiger Rechnungen und Bilanzen erfolgen, so bestehen für die daraus sich ergebenden Folgen keine besonderen Normen. Soweit nicht eine analoge Anwendung der aktienrechtlichen Bestimmungen sich rechtfertigt, ist also in solchen Fällen die Stellung der Genossenschaft, der Mitglieder, der Gläubiger nach den allgemeinen Grundsätzen über die ungerechtfertigte Bereicherung und unerlaubte Handlung zu beurteilen.

5. Sanktion.

Für die aus dem allgemeinen Buchführungstitel sich ergebende Sanktion gilt das gleiche wie bei der A.-G. Die speziell im Genossenschaftsrecht vorgesehene Verantwortlichkeit der Organe ist dagegen eine viel mildere und materiell im E. II gegenüber dem OR nicht wesentlich geändert. Spar-, Kredit- und Bankgenossenschaften sind jedoch auch hier den A.-G. gleichgestellt (E. II 906/7, Prot. 653).

Zusammenfassung.

Aus diesem Korreferat ergeben sich folgende allgemeine Richtlinien:

1. Das Gesetz soll im Buchführungs- und Bilanzwesen nicht einen engherzigen Geist der Bevormundung des Kaufmanns walten lassen, sondern nur dort eingreifen und Pflichten aufstellen, wo es berechtigte Dritt-Interessen zu schützen gilt.

2. Diese Dritt-Interessen werden aber im allgemeinen genügend geschützt, wenn man den Kaufmann zu dem anhält, was er in seinem eigenen Interesse zur Erhaltung und Förderung des Unternehmens sowieso tun sollte. Es sind dem Kaufmann keine lästigen, ihm vielleicht sogar nachteiligen Massregeln zuzumuten, wenn sie nur durch ein ganz entferntes Gläubigerinteresse gerechtfertigt werden können.

3. Durch eine geeignete Abstufung der Pflichten und der ihnen zur Seite gestellten Sanktionen ist Rechnung zu tragen der Abstufung, die auch bezüglich der Schutzbedürftigkeit der Interessen bei den einzelnen Unternehmungsformen besteht. Von jeder unnötigen Gleichmacherei ist abzusehen.

4. Nirgends soll das Gesetz in eine zu weit gehende Spezialisierung verfallen. Technische Regeln sind möglichst auszuschalten. Von materiellen Normen ist dort abzusehen, wo eine gesunde Entwicklung auch ohne solche Normen möglich war, während der Versuch, die dieser Entwicklung zugrunde liegenden Gedanken gesetzgeberisch zu erfassen, nur geeignet sein könnte, Missbräuche zu begünstigen.

5. Die Ordnung soll, soweit sie im OR Aufnahme findet, möglichst auf dem Boden des Privatrechtes bleiben, sowohl in den Erwägungen, von denen sie sich leiten lässt, als auch in den Mitteln, die sie verwendet. Steuerrechtliche Erwägungen sind nicht zu beachten, die prozessrechtliche Bedeutung der Bücher nur sekundär zu berücksichtigen und die strafrechtlichen Sanktionen in andere Zusammenhänge zu verweisen.