

1. Österreichische und internationale Grundlagen des Jahresabschlusses

1.1. Funktionen des Jahresabschlusses

Die Funktionen des Jahresabschlusses werden grundsätzlich aus den ihn bestimmenden gesetzlichen Vorschriften abgeleitet. So ergeben sich aus den unternehmens- und steuerrechtlichen Bestimmungen für den Einzelabschluss Funktionen, die die Rechtsverhältnisse zwischen Unternehmen einerseits und Gesellschafter bzw Fiskus andererseits bestimmen. Zu diesen Funktionen gehören vor allem die **Ausschüttungsbemessungsfunktion** (Gewinnverteilung und -ausschüttung) und die **Steuerbemessungsfunktion** (Grundlage für die Feststellung der ertragsabhängigen Steuern).

Als wesentliche betriebswirtschaftliche Funktionen des Jahresabschlusses gelten die **Erhaltungs- und Informationsfunktion**. Während Erstere in engem Zusammenhang mit der Ausschüttungsbemessungs- und Steuerbemessungsfunktion steht, hat Letztere vor allem die Aufgabe der Information der Investoren, der Gläubiger und Arbeitnehmer sowie je nach Bedeutung des Unternehmens der Umwelt.

Zu den Jahresabschlüssen, die ausschließlich **Informationsfunktion** besitzen, gehören grundsätzlich **Konzernabschlüsse**. Nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufgestellte Abschlüsse, gleichgültig ob Einzel- oder Konzernabschluss, dienen ausschließlich der Information der Jahresabschlussadressaten, das sind in besonderem Maße bestehende oder potentielle Investoren.

1.1.1. Erhaltungsfunktion des Jahresabschlusses

Sinn der **Erhaltungsfunktion** ist die Aufrechterhaltung des Unternehmensbestandes einerseits durch die Verhinderung eines zu hohen Mittelabflusses an die Gesellschafter (Entnahmen, Gewinnausschüttung) und andererseits durch die Vermeidung des Ausweises einer zu hohen Steuerbemessungsgrundlage. Die **Erhaltungsfunktion** wird vor allem durch die allgemeinen Bewertungsgrundsätze des § 201 und die Bewertungsvorschriften der §§ 202–211 repräsentiert, die einerseits auf dem **Grundsatz der Bilanzvorsicht**, unterstützt durch das **Niederstwertprinzip** und das **imparitätische Realisationsprinzip**, und andererseits auf dem grundsätzlichen **Verbot der Unterbewertung** basieren.

Das **Verbot der Unterbewertung** soll die Bildung **willkürlicher stiller Reserven** verhindern. Während eine willkürliche Unterbewertung bei guter Ertragslage des Unternehmens außer der Verhinderung einer Gewinnausschüttung bzw Steuerverschiebung kaum Vorteile bringt, kann sie bei Verschlechterung der Ertragslage zu gefährlichen Verhaltensweisen des Unternehmers führen, die dahin zielen, das Erscheinungsbild der Krise hinauszuzögern. Dies geschieht beispielsweise

- durch die dem Leser nicht sichtbare **Auflösung stiller Reserven** mit der Wirkung der
- **Verschleierung** einer bestehenden **Verlustsituation**,
- durch die **Rückführung von Rückstellungen** auf ein geringeres Ausmaß,

- durch die Änderung der Bewertung der fertigen und unfertigen Erzeugnisse durch **Erhöhung der Gemeinkostenzuschläge**,
- durch **Senkung der Abschreibungssätze**,
- durch **Umreihung von Wertpapieren** vom Umlaufvermögen in das Anlagevermögen,
- durch **Gewinnschöpfung** innerhalb des Konzerns.

Obwohl diese Maßnahmen, abgesehen von der zuletzt angeführten, im Sinne der Bewertungsvorschriften noch kein falsches Bild der Vermögenslage des Unternehmens zeigen, täuschen sie eine zu günstige Ertragslage vor.

Die mögliche Folge derartiger Maßnahmen besteht in der **Ausschüttung von Gewinnen**, die nur auf bilanzpolitische Maßnahmen zurückzuführen sind, in der **Durchführung von Investitionen**, die bei Kenntnis der tatsächlichen Lage nicht mehr eingeleitet worden wären, in der **Zahlung von Ertragsteuern**, die bei richtiger Bewertung nicht entstanden wären. Der daraus resultierende **Substanz- und Liquiditätsverzehr** kann das Unternehmen in erhebliche Schwierigkeiten bringen bzw das Ende desselben herbeiführen.

Ausdruck der Erhaltungsfunktion in der Kapitalgesellschaft sind auch die Dotierung gesetzlich vorgeschriebener gebundener Rücklagen (gebundene Kapitalrücklage, gesetzliche Gewinnrücklage, Rücklage für eigene Aktien) sowie gesetzliche Ausschüttungssperren, wie dies etwa in § 235 vorgeschrieben ist.

1.1.2. Informationsfunktion des Jahresabschlusses

Durch die **Informationsfunktion** des Jahresabschlusses soll sowohl die Selbstinformation des Bilanzierenden als auch die Information des externen Bilanzadressaten sichergestellt werden.

Die **Selbstinformation** soll nicht nur über Entnahme- und Ausschüttungsmöglichkeiten informieren. Der Jahresabschluss ist darüber hinaus in all jenen Fällen, in denen Budgets erstellt werden, ein Kontrollinstrument. Werden keine Budgets erstellt, ist der Jahresabschluss zumindest die letzte Möglichkeit des Unternehmers, sich über die Lage seines Unternehmens zu informieren.

Die Bedeutung der **Information der externen Bilanzadressaten** liegt unter anderem in der Senkung des Risikos der potentiellen **Kapitalanleger**, gleichgültig, ob als Gläubiger oder als Anteilserwerber. Eine verbesserte Information stärkt die Stellung der Informationsadressaten gegenüber dem Management und gibt dem Arbeitnehmer, aber auch der interessierten Öffentlichkeit die Möglichkeit, die Entwicklung des Unternehmens früher zu erkennen.

Der **Informationsfunktion** wird bei Personengesellschaften vor allem durch die gesetzliche Fixierung des Grundsatzes der Vermittlung eines **möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Ertragslage (Generalnorm)** und bei Kapitalgesellschaften durch den Grundsatz der Vermittlung eines **möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** sowie durch die **Offenlegungsvorschriften**, die in eingeschränktem Umfang auch für kleine GmbHs gelten, Rechnung getragen.

1.2. Entwicklung der handelsrechtlichen (unternehmensrechtlichen) Rechnungslegungsnormen seit der großen Rechnungslegungsreform im Jahre 1990

8.6.1990: Rechnungslegungsgesetz (RLG 1990)

Die Bestimmungen über die Rechnungslegung in Österreich finden sich im Unternehmensgesetzbuch, welches mit 1.1.2006 paragrafengleich an die Stelle des Handelsgesetzbuches getreten ist.

Mit 1.1.1995 wurde Österreich Mitglied der Europäischen Gemeinschaft (EG), der Vorgängerorganisation der Europäischen Union (EU). Mit dem Beitritt zur Gemeinschaft gingen eine Reihe österreichischer Souveränitätsrechte, darunter auch **die Belange des Rechnungswesens von Kapitalgesellschaften** auf die Gemeinschaft über. Um sich auf den Übergang vorzubereiten, wurde das Rechnungswesen in Österreich mit dem **Rechnungslegungsgesetz vom 28.6.1990** tiefgreifend reformiert. Wesentliche Grundlage für die Rechnungslegungsreform waren die 4., 7. und 8. Richtlinie.

Am 25.7.1978 wurde vom Rat der Europäischen Gemeinschaften die **Bilanzrichtlinie** (4. EG-Richtlinie) mit dem Zweck der Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften über die Gliederung und den Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichtes sowie über die Bewertungsmethoden und die Offenlegung dieser Unterlagen insbesondere bei Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung erlassen.

Am 13.6.1983 wurde die **Konzernrichtlinie** (7. EG-Richtlinie) mit dem Zweck der Koordinierung der nationalen Vorschriften über den konsolidierten Abschluss von Unternehmenszusammenschlüssen (Konzernen) erlassen.

Am 10.4.1984 wurde die **Bilanzprüferrichtlinie** (8. EG-Richtlinie) mit dem Zweck der Harmonisierung der Anforderungen in Bezug auf die Befähigung der zur Durchführung der Pflichtprüfung der Rechnungslegung von zu prüfenden Unternehmen befugten Personen erlassen, wobei gleichzeitig sichergestellt werden sollte, dass diese Personen unabhängig sind und einen guten Leumund besitzen.

Exkurs bezüglich der Rechtsfolgen von Aussagen des EU-Parlaments und des Rates

Richtlinien sind für jeden Mitgliedstaat der EG (nunmehr EU), an den sie gerichtet sind, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich; die jeweiligen Mitgliedstaaten haben jedoch ein eigenständiges Wahlrecht der Umsetzung der geforderten Ziele.

Verordnungen sind in allen ihren Teilen verbindlich und gelten unmittelbar in jedem Mitgliedstaat. Sie haben somit Durchgriffswirkung und müssen nicht von den einzelnen Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt werden. Bei einer Diskrepanz zwischen Verordnung und nationaler Vorschrift hat die Verordnung stets Vorrang vor der nationalen Regelung.

Überlassung von Wahlrechten auf Basis einer Verordnung

Eine **Verordnung** kann den einzelnen EU-Mitgliedstaaten auch Wahlrechte überlassen, wie die Verordnung EU 537/2014 zur Abschlussprüfung beweist. In dieser Verordnung wurde zwecks Kompromissfindung eine große Zahl von Mitgliedstaatenwahlrechten verankert. Diese betreffen zB die mögliche Maximaldauer von Mandatslaufzeiten, die Zulässigkeit der Durchführung bestimmter Nicht-Prüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer und Vorgaben zu Prüfungsausschüssen.

Umsetzung der Richtlinien seit 1995 und sonstige wesentliche Änderungen

23.5.1996: EG-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz (EG-GesRÄG)

Mit dem Beitritt zur EG war es notwendig geworden, alle Rechnungslegungsvorschriften des HGB, soweit sie noch nicht zur Gänze den oben genannten Richtlinien entsprachen, durch richtlinienkonforme Bestimmungen zu ersetzen. Dies geschah mit Art 1 EG-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1996.

16.12.2003: Fair-Value-Bewertungsgesetz (FVBG)

Diese Änderung des HGB erfolgte auf der Grundlage der Fair-Value-Richtlinie vom 27.9.2001 und betrifft Anhangangaben.

30.12.2004: Rechnungslegungsänderungsgesetz (ReLÄG) 2004

Mit diesem Gesetz wurde neben der Schwellenwertrichtlinie 2003 und der Modernisierungsrichtlinie 2004 vor allem die IAS-Verordnung 1602/2002 in österreichisches Recht umgesetzt (§ 245a).

27.10.2005: Handelsrechtsänderungsgesetz 2005 (Unternehmensgesetzbuch)

Mit dem Handelsrechtsänderungsgesetz wurde das **Handelsgesetzbuch** in **Unternehmensgesetzbuch** umbenannt, womit es ab dem 1.1.2006 kein Handelsgesetz mehr gibt. Die Umbenennung erfolgte vor allem deswegen, weil das Gesetz für alle Unternehmen und nicht nur für Handelsunternehmen gilt.

25.4.2008: Unternehmensrechtsänderungsgesetz (URÄG) 2008

Mit diesem Gesetz wurde die Abschlussprüfungsrichtlinie vom 17.5.2006 umgesetzt. Es erfolgten einschneidende Änderungen bei der Abschlussprüfung. Ebenso wurde die Änderungsrichtlinie vom 14.6.2006 mit dem URÄG 2008 in österreichisches Recht umgesetzt.

30.12.2009: Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz (RÄG) 2010

Mit dem RÄG 2010 wurden ua die verpflichtende Aktivierung des Firmenwertes sowie das Verbot der Aktivierung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen kodifiziert.

11.12.2014: Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG) 2014

Diese gesetzliche Änderung des UGB war auf Grund der Richtlinie 34/2013/EU notwendig geworden. Zu dieser Richtlinie vgl ausführlich Abschnitt 1.4. Diese Richtlinie ist die Zusammenfassung und Modernisierung der 4. und 7. Richtlinie. Mit dem RÄG 2014 wurden nicht nur die neu gefassten Bestimmungen der Richtlinie 2013/34/EU in österreichisches Recht umgesetzt, sondern auch verschiedene Änderungen in Bezug auf die Angleichung an internationale Vorschriften und an die fortentwickelten GOB vorgenommen.

Die Anwendung der Bestimmungen des RÄG 2014 erfolgt mit jenem Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2015 beginnt.

19.5.2016: Abschlussprüfungsrechtsänderungsgesetz (APRÄG) 2016

Mit diesem Gesetz wurden mehrere Bestimmungen des RÄG 2014 klargestellt bzw präzisiert und die Abschlussprüfungsrichtlinie RL 2014/56/EU in österreichisches Recht

umgesetzt. In Hinsicht auf die unmittelbar anwendbare Abschlussprüfungsverordnung (EU 537/2014) wurden entsprechende Ausführungsbestimmungen getroffen.

19.5.2016: Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG)

Es soll die Qualitätssicherung in Wirtschaftsprüferbetrieben gewährleisten.

15.12.2016: Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz (NaDiVeG)

Mit dieser gesetzlichen Änderung des UGB wurde die Richtlinie 2014/95/EU über die nichtfinanzielle Berichterstattung (NFI-Richtlinie) in nationales Recht umgesetzt. Die Anwendung der Bestimmungen erfolgte erstmals mit jenem Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2016 begann.

20.11.2018: Override-Verordnung

Die Override-Verordnung wurde gem § 222 Abs 3 veröffentlicht. Sie ist mit Ihrer Veröffentlichung am 20.11.2018 in Kraft getreten und ist Grundlage für die Verteilung des Unterschiedsbeitrags, welcher sich aus der erstmaligen Anwendung der Sterbetafeln ergibt. Die Verordnung ist anwendbar auf Jahresabschlüsse von Geschäftsjahren, welche nach dem 31.12.2017 enden.

1.7.2019: Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019

Mit dieser Sammelnovelle wurden Regelungen, welche über die unionsrechtlichen Mindestvorgaben hinausgingen, zurückgenommen. Ziel war, nicht notwendige Belastungen für bestimmte Normadressaten zu reduzieren. Neben der Beseitigung von unnötigen Belastungen im Zusammenhang mit Mitteilungs-, Melde-, Zulassungs- und Prüfpflichten, umfassen die Änderungen des UGB folgende Punkte:

Durch das RÄG 2014 wurden in § 189a die Wertbegriffe „beizulegender Wert“ und „beizulegender Zeitwert“ definiert und fanden seither bei der Folgebewertung des Anlage- und Umlaufvermögens Anwendung. Dies hat in der Praxis allerdings zu Auslegungsschwierigkeiten geführt, weswegen der Gesetzgeber den Gesetzeswortlaut zur Folgebewertung des Anlage- und Umlaufvermögens in den §§ 204 und 207 an die Rechtslage vor dem RÄG 2014 angepasst hat. Für die Folgebewertung des Anlagevermögens ist nunmehr ausschließlich der beizulegende Wert und bei der Bewertung des Umlaufvermögens der Börsenkurs oder Marktpreis bzw, sofern diese nicht festzustellen sind, der beizulegende Wert heranzuziehen.

Darüber hinaus wurde der durch das RÄG 2014 eingeführte § 196a Abs 2, der den Wesentlichkeitsgrundsatz auf die Darstellung und Offenlegung beschränkt hatte, gestrichen, wodurch nunmehr wieder klargestellt ist, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz für Ansatz, Bewertung, Darstellung, Konsolidierung und Offenlegung gilt.

In § 211 Abs 1 wurde ergänzend klargestellt, dass die Ermittlung von Abfertigungsverpflichtungen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen nicht nur mittels versicherungsmathematischer, sondern auch anhand finanzmathematischen Berechnung erfolgen kann, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.

Die Änderungen traten mit 1.7.2019 in Kraft und waren erstmalig auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2018 begannen, anzuwenden.

23.7.2019: Aktienrechts-Änderungsgesetz (AktRÄG) 2019

Mit dieser Novelle wurde die Richtlinie (EU) 2017/828 in nationales Recht umgesetzt. Hierbei wurde vor allem die Vergütung des Aufsichtsrats („Say on Pay“) in den §§ 78a ff AktG neu geregelt. Dieses Gesetz trat mit 10.6.2019 rückwirkend in Kraft.

22.3.2020: 2. COVID-19-Gesetz, BGBl I 2020/16

Dieses Gesetz trat mit 22.3.2020 in Kraft und mit Ablauf des 31.12.2020 wieder außer Kraft. Dieses beinhaltet das 1. COVID Justiz-Begleitgesetz (siehe Art 21f). Diese und die beiden folgenden COVID-19-Novellen sehen größtenteils diverse Fristverlängerungen vor. So wurde durch dieses Gesetz unter anderem eine Unterbrechung der verfahrensrechtlichen Fristen normiert. Dies hat zur Folge, dass alle Fristen um 40 Tage verlängert wurden. Darunter fällt unter anderem die neunmonatige Offenlegungsverpflichtung als auch die zweimonatige Frist für die Verhängung von wiederholten Zwangsstrafen.

4.4.2020: 3. COVID-19-Gesetz, BGBl I 2020/23

Dieses Gesetz trat mit 4.4.2020 in Kraft und mit Ablauf des 31.12.2020 wieder außer Kraft. Hierbei wurde die FMA ermächtigt, Fristverlängerungen vorzusehen.

4.4.2020: 4. COVID-19-Gesetz, BGBl I 2020/24

Dieses Gesetz trat mit 4.4.2020 in Kraft und mit Ablauf des 31.12.2020 wieder außer Kraft. Es sieht Fristverlängerungen von 12 Monaten für die Offenlegung von Jahresabschlüssen vor, die am 16.3.2020 noch nicht aufgestellt sein mussten und deren Stichtag vor dem 1.1.2021 liegt.

1.7.2021 : Gesamtreform des Exekutionsrechts – GREx, BGBl I 2021/86

Mit dieser Gesamtreform des Exekutionsrechts strebte man vor allem eine Steigerung der Effizienz des Exekutionsverfahrens an. Auch für die Gläubiger gibt es Besserungen. Diese müssen fortan eine geringere Anzahl von Anträgen für eine Exekution einbringen.

1.12.2022: Gesellschaftliches Digitalisierungsgesetz 2022 – GesDigG 2022, BGBl 2022/186

Mit dem Gesellschaftlichen Digitalisierungsgesetz 2022 wurde die Richtlinie (EU) 2019/1151 mit mehr als einem Jahr Verspätung umgesetzt. Inhaltlich kam es zu Anpassungen im Einsatz digitaler Werkzeuge sowie beim gesellschaftsrechtlichen Verfahren. Von den Änderungen im UGB sind vorzugsweise die Veröffentlichungen im Firmenbuch betroffen.

1.8.2023: Gesellschaftsrechtliches Mobilitätsgesetz – GesMobG, BGBl I 2023/78

Dieses Gesetz trat mit 1.8.2023 in Kraft. Mit dem Gesellschaftsrechtlichen Mobilitätsgesetz wurde die EU-Richtlinie 2019/2121 über grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen (Mobilitäts-Richtlinie) im nationalen Recht umgesetzt.

31.12.2023: Mindestbesteuerungsreformgesetz – MinBestRefG, BGBl I 2023/187

Mit dem Mindestbesteuerungsreformgesetz gelangte die Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Umsetzung. Inhalt ist die Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union. Diese RL wurde basierend auf den GloBE-Mustervorschriften der OECD erarbeitet.

1.1.2024: Gesellschaftsrechtliches Digitalisierungsgesetz 2023 – GesDigG 2023, BGBl I 2023/178

Dieses Gesetz trat mit 1.1.2024 in Kraft. Mit dem Gesellschaftsrechtlichen-Digitalisierungsgesetz 2023 wurde Artikel 13i der Gesellschaftsrechtlichen Digitalisierungs-Richtlinie 2019/1151 umgesetzt. Nach dieser Bestimmung müssen die Mitgliedstaaten vorsehen, dass eine Person wegen bestimmter Handlungen in der Vergangenheit (zB gerichtliche Verurteilung wegen eines Wirtschaftsdelikts) eine gewisse Zeit lang nicht als vertretungsbefugtes Organ einer Kapitalgesellschaft im jeweiligen nationalen Register eingetragen werden kann („Disqualifikation“).

1.1.2024: Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2023, GesRÄG 2023, BGBl I 2023/179)

Dieses Gesetz trat mit 1.1.2024 in Kraft. Mit diesem Gesetz wurde unter anderem die neue Rechtsform der Flexiblen Kapitalgesellschaft (FlexKapG oder FlexCo) eingeführt und das gesetzliche Mindeststammkapital für Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) von € 35.000 auf € 10.000 gesenkt.

21.11.2024: UGB-Schwellenwerte-Verordnung, BGBl II 2024/218

Diese Verordnung trat mit 21.11.2024 in Kraft. Mit dieser Verordnung kommt es zu einer inflationsbedingten Anhebung der Schwellenwerte für die Einteilung von Unternehmensgrößen. Die geänderten Schwellenwerte sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2024 beginnen.

1.1.2025: Genossenschaftsrechts-Änderungsgesetz 2024 – GenRÄG 2024, BGBl I 2024/133

Mit dieser Novelle soll das Genossenschaftsrecht auf den heutigen Stand gebracht werden und die Genossenschaft als Rechtsform interessanter gemacht werden. Konkret gibt es beispielsweise Erleichterungen in Bezug auf die Nachschusspflicht. So können auch bestehende Genossenschaften nunmehr die Nachschusspflicht heruntersetzen.

1.3. Einflussgrößen, die neben den Richtlinien und Verordnungen der Europäischen Union auf den österreichischen Gesetzgeber einwirken

Zu diesen Einflussgrößen gehören:

- **Internationale Regelungen**, vor allem US-GAAP und IFRS,
- **österreichische Organisationen** und
- **die eigenständige Entwicklung der GoB.**

1.3.1. Internationale Regelungen der Erstellung und Präsentation von Jahresabschlüssen und ihr Einfluss auf das UGB

1.3.1.1. US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)

Die US-GAAP in ihrer heutigen Form als verbindliche Rechnungslegungsregeln haben ihren Ursprung im Börsenkrach 1929, der im Jahre 1934 zur Gründung der **Securities**

Exchange Commission, einer unabhängigen Bundesaufsichtsbehörde für das Wertpapier- und Börsenwesen, führte, deren Aufgabe es ist, die Zulassung von Kapitalgesellschaften zur Notierung an amerikanischen Börsen zu regeln und zu administrieren. Da die SEC für sich nicht in der Lage war, jene GAAP zu entwickeln, die in der Folge den Jahresabschlüssen der zur Notierung zugelassenen Unternehmen verbindlich zugrunde gelegt werden sollten, hat das **AICPA** (American Institute of Certified Public Accountants) im Jahre 1939 ein Committee on Accounting Procedures geschaffen, das insgesamt 51 Accounting Research Bulletins herausgegeben hat.

1959 erfolgte die Gründung des AICPA Accounting Principles Board (**APB**), welches insgesamt 31 APB Opinions erlassen hat.

Im Jahre 1973 hat die SEC die Agenden der Ausarbeitung der Accounting Principles auf den neu gegründeten Financial Accounting Standards Board (**FASB**) übertragen, eine Institution, die über ihre Dachorganisation FAF (Financial Accounting Foundation) hauptsächlich von der SEC, dem AICPA sowie der US-amerikanischen Wirtschaft getragen wird. Der FASB hat bis heute über 150 Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) herausgegeben, wovon sich ca 100 in Kraft befinden. Sie sind auch die Grundlage der US-GAAP. Sie sind zwar nur für börsennotierte Unternehmen verpflichtend anzuwenden, haben aber für andere Unternehmen Vorbildwirkung.

Eine Zulassung zur Notierung an einer US-amerikanischen Börse erfolgt nur dann, wenn ein amerikanisches oder ausländisches Unternehmen unter anderem seinen Jahresabschluss nach den US-GAAP erstellt oder im Falle ausländischer Unternehmen zumindest eine Überleitungsrechnung auf die US-GAAP durchgeführt hat.

1.3.1.2. International Financial Reporting Standards (IFRS) des International Accounting Standards Board (IASB)

Der stärkste Einfluss ergibt sich aus der Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Anwendung von internationalen Rechnungslegungsstandards (Verordnung Nr 1606/2002 = IAS-Verordnung, deren Auswirkungen sich in § 245a finden).

Die **IAS-Verordnung** bestimmt, dass spätestens ab dem Geschäftsjahr, das am oder nach dem 1.1.2005 beginnt, die Konzernabschlüsse von Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel auf einem regulierten Markt im Sinne von Art 1 (13) der Richtlinie 93/22/EEC zugelassen sind, nach den International Accounting Standards bzw International Financial Reporting Standards aufzustellen sind, die nach dem in der Verordnung festgelegten Verfahren in der Europäischen Union zugelassen wurden (Art 4 der Verordnung).

Da es sich hier um eine Verordnung und nicht um eine Richtlinie handelt, sind diese Bestimmungen von den Mitgliedstaaten direkt anzuwenden.

Art 4 wurde durch § 245a in nationales Recht umgesetzt.

Art 5 der Verordnung sieht vor, dass die Mitgliedstaaten entweder gestatten oder anordnen können, dass auch die Einzelabschlüsse börsennotierter Unternehmen und die Einzelabschlüsse und konsolidierten Abschlüsse nicht börsennotierter Unternehmen nach den von der EU zugelassenen International Accounting Standards aufgestellt werden können.

Österreich hat von diesem Wahlrecht im Hinblick auf Einzelabschlüsse keinen Gebrauch gemacht. Damit ergeben sich aus der Anpassung des UGB an die IAS-Verordnung keine Auswirkungen auf die Bestimmungen für den Einzelabschluss.

1.3.1.2.1. Übernahme der IFRS in den Einzelabschluss österreichischer Kapitalgesellschaften?

Die IAS-Verordnung erlaubt dem nationalen Gesetzgeber, auch für Einzelabschlüsse die Anwendung von IFRS zuzulassen. Diese Möglichkeit wird in der Mehrzahl der europäischen Mitgliedsländer nicht in Anspruch genommen. Ein wesentliches Problem für die Anwendung von IFRS ist der mit IFRS-Abschlüssen verbundene höhere Erstellung- und Berichtsaufwand.

Das IASB hat im Juli 2009 einen internationalen Rechnungslegungsstandard für kleine und mittelgroße Unternehmungen vorgelegt (IFRS for small and medium sized entities). Der Vorschlag des IASB wurde insbesondere im deutschsprachigen Raum sehr kontroversiell diskutiert. Als Folge dieser Diskussion hat das deutsche Rechnungslegungsstandard Committee (DRSC) eine Erhebung durchgeführt, ob nach Auffassung deutscher nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen die Konzeption und der Inhalt des Standardentwurfes geeignet sind, die Anforderungen der Anwender an die externe Rechnungslegung zu erfüllen. Zwei Drittel der befragten Unternehmungen sehen keinen oder nur einen geringen Bedarf nach vergleichbaren internationalen Rechnungslegungsinformationen und die Mehrzahl der Befragten lehnen IFRS für SMEs vollständig ab. Von diesen sind wiederum 83 % für HGB-Abschlüsse und 10 % bevorzugen die Full IFRS. Neben diesen Befragungsergebnissen zeigt die Studie den zumindest zweifelhaften Nutzen von IFRS für SMEs auf.

Hinzu kommt, dass eine verpflichtende Übernahme der IFRS für die Erstellung der Einzelabschlüsse in Österreich auf unüberwindliche legistische Schwierigkeiten stoßen würde. Voraussetzung für die Verwendung der IFRS für die Erstellung der Einzelabschlüsse wäre die Übernahme derselben in das österreichische Unternehmensbilanzrecht. Die IFRS sind ein überaus kompliziertes Regelwerk mit einer teilweisen unsystematischen und missverständlichen Gliederung und Sprache. Sämtliche Standards müssten samt den Interpretationen systematisiert einzeln in österreichisches Recht übernommen werden – eine Aufgabe, die wegen des großen Umfanges dieser Standards und ihrer Interpretationen einer Sisyphusarbeit gleichkommt. Kommt es in der Folge zu einer (der häufigen) Änderungen in den IFRS, dürften diese erst nach einer entsprechenden Anpassung des UGB in Österreich angewendet werden. Jede Abweichung vom Text der IAS/IFRS würde nach der Auffassung des IASB dazu führen, dass der daraus abgeleitete Jahresabschluss nicht mehr als IFRS-Abschluss bezeichnet werden dürfte.

Keinesfalls könnte die Einbindung der IFRS in das österreichische Recht in Form einer Gesamtübernahme mit einem einzigen Paragraphen, wie dem § 245a, erfolgen.

Der Einwand, dass die **IFRS-Konzernrechnungslegung** auch in einem einzigen Paragraphen des UGB durch einen Pauschalverweis auf die IAS-Verordnung geregelt sei, kann nicht geltend gemacht werden, weil hiervon einerseits eine sehr kleine Gruppe von Unternehmen betroffen ist, die in der Regel an einer europäischen Börse notiert und über-

dies die erforderlichen organisatorischen Grundlagen besitzt, die Bilanzierungsregeln direkt den IFRS zu entnehmen. Andererseits, und dies war für den Gesetzgeber ein wesentlicher Grund der einfachen Übernahme, haben Konzernabschlüsse lediglich Informationsaufgaben. Alle rechtlichen Konsequenzen, wie beispielsweise Ausschüttungsbeurteilung, Steuerbeurteilung, Insolvenzfragen und Auseinandersetzungen unter den Gesellschaftern, ergeben sich aus den Einzelabschlüssen der Konzerngesellschaften, die nach wie vor nach den Bestimmungen des UGB erstellt werden müssen.

Würde der Gesetzgeber auch für den Einzelabschluss auf eine Einzelübernahme verzichten, würde er die Mehrheit der bilanzierungspflichtigen Unternehmer mit all den rechtlich und wirtschaftlich mit einem Einzelabschluss verbundenen Folgen vor ein unlösbares Problem stellen. Nachdem der Einzelabschluss – im Unterschied zum Konzernabschluss – neben der Informationsfunktion auch eine Gläubigerschutz- und Ausschüttungsbeurteilungsfunktion erfüllen muss, führt eine Gesamtübernahme zu erheblichen Bedenken im Hinblick auf das Verfassungsrecht und das Insolvenzrecht, aber auch das Kapitalerhaltungsrecht. Auch würde die Zusammenführung von UGB und IFRS die bisherigen Bestrebungen zur Schaffung einer Einheitsbilanz zwischen UGB und EStG zunichtemachen (vgl. Bertl/Hirschler, IFRS im (österreichischen) Jahresabschluss, RWZ 7-8/2020, 257; Egger, IFRS und Unternehmensbesteuerung, RWZ 9/2008, 264).

Es ist daher zu erwarten, dass das Projekt IFRS als Ganzes und eingeschränkt für SMEs im deutschsprachigen Raum nicht weiter verfolgt wird.

1.3.1.3. Zusammenstellung der internationalen Regelungen

