# Redaktionsfehler im Dritten Buch des UGB

*Otto Altenburger*

**1. Problemstellung, Themenabgrenzung und Überblick**
**2. Uneinheitlich und daher missverständlich verwendete Begriffe**
2.1. „Beteiligung" (§§ 189a Z 2 fünfter Halbsatz, 243a Abs 1 Z 3)
2.2. „Bilanzierung" (§§ 243 Abs 3 Z 5 lit a, 267 Abs 3 Z 5 lit a)
2.3. „Einbeziehung" im Zusammenhang mit der Konzernrechnungslegung (§ 264 Abs 3 Satz 1)
2.4. „Abschlussprüfer" und „Abschlussprüfung"
**3. Fehler in der Gesetzessystematik**
3.1. Mischung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften unter falschen Überschriften (im Ersten Abschnitt)
3.2. Vorschriften für das Umlaufvermögen unter der Überschrift „Anlagevermögen" (§ 203 Abs 3 Satz 5 und Abs 4)
3.3. Angabepflichten ohne Anhangspflicht (§§ 203 Abs 4 Satz 2 erster Halbsatz, 203 Abs 5 Satz 4, 206 Abs 3)
3.4. Falsche Titelzuordnung am Ende des Zweiten Abschnitts
3.5. Unklare Regelung des konsolidierten Corporate Governance-Berichts (§ 244 Abs 1 Satz 3)
**4. Doppelregelungen**
4.1. Angabepflichten bei Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§§ 201 Abs 3 Satz 2, 237 Abs 1 Z 1, 265 Abs 1 Satz 2 Z 3)
4.2. Angabepflichten bei Änderungen der Konsolidierungsmethoden (§§ 250 Abs 3 Satz 3 zweiter Halbsatz, 265 Abs 1 Satz 2 Z 3)
4.3. Angabepflichten bei Nichteinbeziehung von Tochterunternehmen in einen Konzernabschluss (§§ 249 Abs 3, 265 Abs 2 Z 1 Satz 2)
4.4. Aufgaben und Verantwortung des Prüfers der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung (§ 269 Abs 2)
**5. Nicht gut gelungene „genaue" Richtlinienumsetzung**
5.1. Fehler bei der Festlegung der Herstellungskosten (§ 203 Abs 3 Satz 2)
5.2. Inkonsistente Behandlung nicht in den Konzernabschluss einbezogener Tochterunternehmen (§ 265 Abs 2 Z 1 bis 3)
**6. Zusammenfassende Schlussbemerkung**

Es war und ist immer ein Vergnügen, mit *Klaus Hirschler* zusammenzuarbeiten, sei es als Kollegen an der Universität Wien oder – wie in den letzten Jahren sehr häufig – im AFRAC und in Fachsenaten der KSW bzw deren Arbeitsgruppen. Fast immer geht es dabei um die Rechnungslegung nach dem UGB, ihre Präzisierung oder ihre Weiterentwicklung. Auch Klaus Hirschler ist es ein Anliegen, dass die erstellten Dokumente sorg-

fältig formuliert und nicht nur inhaltlich überzeugend, sondern auch redaktionell möglichst fehlerfrei sind. Hoffentlich macht es ihm daher Freude, wenn dieser Beitrag aufzeigt, wo der Gesetzgeber selbst diesen Anforderungen nicht gerecht wird.

## 1. Problemstellung, Themenabgrenzung und Überblick

Dargestellt werden sollen – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – Redaktionsfehler im Dritten Buch des UGB, die über bloße Schreib-[1] und kleine Sprachfehler[2] hinausgehen. Paragraphen des UGB werden ohne Nennung des Gesetzes zitiert. Nicht erörtert wird der Grenzfall „totes Recht"; es könnte als redaktionelles Problem angesehen werden, wenn eine gesetzliche Regelung an noch zu schaffende gesetzliche Voraussetzungen geknüpft wird (vgl § 268 Abs 4), statt sie erst gemeinsam mit diesen Voraussetzungen zu erlassen.

Die Themenstellung besitzt hohe Aktualität, weil die Fehlerhäufigkeit im Dritten Buch des UGB jüngst signifikant zugenommen hat, nämlich mit dessen Änderung durch das Nachhaltigkeitsberichtsgesetz (NaBeG).[3] Bezeichnenderweise betraf der bei dessen Behandlung im Justizausschuss des Nationalrates angenommene Abänderungsantrag[4] zur Regierungsvorlage überwiegend „redaktionelle Anpassungen", und der im Plenum des Nationalrates angenommene Abänderungsantrag[5] war mit folgender Begründung versehen: „Die Änderungen dienen der Korrektur von Redaktionsversehen."

1 Vgl § 242 Abs 4 („Coporate Governance"), § 268 Abs 1 Satz 2 Z 1 (Beistrich vor „und" am Ende fehlt), § 277 Abs 4 Satz 2 (falscher Beistrich), § 280 Abs 3 Satz 1 Z 1 (Beistrich nach dem ersten „und" fehlt), § 908 Abs 3 (falscher zweiter Beistrich) und Abs 4 („zu diesen Zeitpunkt") sowie die uneinheitliche Fett- oder Normalschreibung der Abschnitts- und Titelüberschriften im BGBl 1990/475, womit das Dritte Buch eingefügt worden ist. Ähnlich unbefriedigend sind Absatznummern mit Buchstaben in einem neuen Paragraphen (908), ein Verweis auf „§ 243b Abs. 1 erster Satz" (§ 243 Abs 2a), obwohl der Absatz nur aus einem Satz besteht, die unsystematische Zitierung des APAG (vgl §§ 270 Abs 1a sowie 271 Abs 2 Z 3 und Abs 4, schon die zweite Zitierung sollte in Kurzform erfolgen), „im Sinne" (§§ 189 Abs 4, 189a Z 11 lit b und Z 13, 225 Abs 1, 243 Abs 2a, 243a Abs 1 Z 1, 243b Abs 9, 243ba Abs 3 und 4, 267 Abs 3a, 267a Abs 10 und 908 Abs 6) statt des viel häufigeren „im Sinn" sowie der Wechsel zwischen „Kosten … des Vertriebes" (§ 203 Abs 3 Satz 5) und „Kosten … des Vertriebs" (§ 206 Abs 3 Satz 1, wo auf § 203 Abs 3 Satz 5 verwiesen wird). Der Schreibfehler in § 273 Abs 1 Satz 2 („Corporate-Governance Bericht") ist mit der Änderung durch das NaBeG verschwunden, wobei die Änderungsanordnung so formuliert worden ist, als wäre der bisherige Text richtig gewesen.

2 Vgl § 245 Abs 2 Z 2 zweiter Halbsatz („ausgenommen den" statt „ausgenommen die" wie im ersten Halbsatz), § 267a Abs 9 Z 4 („Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraum" statt „Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum", „in den Lagebericht … oder in der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung … aufgenommen"), § 270 Abs 3a Satz 1 (überzähliges „und" sowie fehlende Abstimmung „ob" – „dass", trotz Änderung der Bestimmung bei der Behandlung des NaBeG im Justizausschuss des Nationalrates nicht korrigiert), § 277 Abs 4 Satz 2 („im Namen der übrigen Vertreter" statt richtig „im Namen aller Vertreter") und Abs 6 Satz 3 („Unterschrift des Bestätigungs- oder Zusicherungsvermerks" statt richtig „Unterzeichnung des Bestätigungs- und gegebenenfalls des Zusicherungsvermerks"), § 280 Abs 3 Satz 1 („relevanten" und in Z 3 „ob es" gehören gestrichen, in Z 1 lit b muss es statt „ob und welcher Befreiungstatbestand von der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung" etwa „ob ein und welcher Befreiungstatbestand betreffend die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung" lauten) sowie § 908 Abs 11 (es gibt nur ein Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung). Nicht selten werden Nennform(grupp)en mit unterschiedlichen Subjektbezügen so aneinandergereiht, als wären sie sprachlich einheitlich konstruiert; vgl §§ 201 Abs 3 Satz 2, 250 Abs 3 Satz 3 zweiter Halbsatz und 260 Abs 2 Satz 4 zweiter Halbsatz (dagegen bis auf den fehlenden Beistrich korrekt § 265 Abs 1 Satz 2 Z 3 zweiter Halbsatz). Ein ähnliches Problem besteht in § 206 Abs 3 Satz 2 erster Halbsatz.

3 BGBl I 2026/6.

4 Vgl den Ausschussbericht 386 BlgNR 28. GP.

5 AA-49 28. GP.

Mit der gewählten Themenabgrenzung soll nicht zum Ausdruck gebracht werden, dass die anderen Bücher des UGB frei von Redaktionsfehlern sind; hingewiesen sei auf § 185 Abs 2 Satz 2: Er ordnet die sinngemäße Anwendung des § 136 an, obwohl dieser schon vor über einem Jahrzehnt (mit Ende des Jahres 2014) aufgehoben worden ist.

In den folgenden Abschnitten wird jeweils ein bestimmtes redaktionelles Problem behandelt: uneinheitlich und daher missverständlich verwendete Begriffe (Abschnitt 2.), Fehler in der Gesetzessystematik (Abschnitt 3.), Doppelregelungen (Abschnitt 4.) und eine nicht gut gelungene „genaue" Richtlinienumsetzung (Abschnitt 5.). Die Reihung der Abschnitte richtet sich nach der ansteigenden durchschnittlichen Komplexität, die Reihenfolge der jeweiligen Unterabschnitte nach jener der betroffenen Stellen im UGB.

Nicht näher eingegangen wird auf die bedeutungsgleichen Begriffe „Gruppe" und „Konzern", weil ihre unsystematische Verwendung zwar kritikwürdig, aber nicht missverständlich ist. Eine kurze zusammenfassende Schlussbemerkung (Abschnitt 6.) beendet den Beitrag.

## 2. Uneinheitlich und daher missverständlich verwendete Begriffe

### 2.1. „Beteiligung" (§§ 189a Z 2 fünfter Halbsatz, 243a Abs 1 Z 3)

Das Wort „Beteiligung" wird im Dritten Buch nicht nur im Sinne der Definition (§ 189a Z 2) verwendet, sondern auch mit zwei weiteren Bedeutungen. Während die Bedeutung „Mitwirkung" (vgl § 271c Abs 1a) unproblematisch ist, führt die Bedeutung „Halten von Anteilen" (vgl § 243a Abs 1 Z 3) zu missverständlichen Formulierungen, zumal wenn sie bei der Definition verwendet wird: „die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung" (§ 189a Z 2 fünfter Halbsatz). Angeknüpft wird dabei an das Zweite Buch, wo das Wort „Beteiligung" auch häufig verwendet wird, diese Definition aber nicht gilt. Wünschenswert wäre freilich eine konsistente Terminologie im ganzen Gesetz.

### 2.2. „Bilanzierung" (§§ 243 Abs 3 Z 5 lit a, 267 Abs 3 Z 5 lit a)

Zum Begriff „Bilanzierung" enthält das UGB keine Definition. In der Regel ist damit der Bilanzansatz, die Bilanzierung dem Grunde nach, gemeint. Besonders klar kommt dies zum Ausdruck, wenn der „Bilanzierung" die „Bewertung" an die Seite gestellt wird, wie dies in dem häufig verwendeten Begriffspaar „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden" geschieht; nur einmal heißt es „Ansatz und Bewertung" (Überschrift des Dritten Titels des Ersten Abschnitts des Dritten Buches).

Ist allein von „Bilanzierung" die Rede, muss das Wort manchmal, konkret bei der „Bilanzierung von Sicherungsgeschäften" (§§ 243 Abs 3 Z 5 lit a, 267 Abs 3 Z 5 lit a), in einem umfassenderen Sinn verstanden werden. Es bedeutet an diesen Stellen „Behandlung im (Jahres-/Konzern-)Abschluss", wobei aufgrund des Kontexts offenbleiben kann, ob die Darstellung mitgemeint ist. Im § 196a ist dies zweifellos nicht der Fall; dies ergibt sich aus der Wortfolge „zu bilanzieren und darzustellen".

Wünschenswert wären einerseits eine Definition bzw Klarstellung, dass (nur) der Bilanzansatz angesprochen wird, und andererseits eine Umformulierung jener (wenigen) Stellen, auf die diese Definition bzw Klarstellung nicht zutrifft.

## 2.3. „Einbeziehung" im Zusammenhang mit der Konzernrechnungslegung (§ 264 Abs 3 Satz 1)

Abgesehen von der Verwendung des „Einbeziehens" in anderen Zusammenhängen im Rahmen der Vorschriften zur Abschlussprüfung geht es bei diesem Begriff fast immer um die Einbeziehung in die Konzernrechnungslegung, insbesondere um die Vollkonsolidierung, also um Tochterunternehmen. So kann die Kapitalkonsolidierung gemäß § 254 Abs 2 Satz 1 „auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluß [sic!] oder, beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, durchgeführt" werden.

Verwirrenderweise spricht aber § 264 Abs 3 Satz 1 zur Equity-Methode in völligem Gleichklang dazu ebenfalls vom „Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des assoziierten Unternehmens in den Konzernabschluß [sic!] oder beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist". Richtig wäre statt einer Bezugnahme auf die „Einbeziehung des assoziierten Unternehmens" eine Bezugnahme auf die erstmalige Anwendung der Equity-Methode auf die Beteiligung an dem assoziierten Unternehmen, wie es auch die Bilanz-Richtlinie[6] im Art 27 vorsieht („Zeitpunkt …, zu dem die Methode erstmalig angewendet wird").

## 2.4. „Abschlussprüfer" und „Abschlussprüfung"

Diese Begriffe beziehen sich nach ihrem Wortsinn nur auf die Prüfung des Jahres- und des Konzernabschlusses, schließen aber traditionell die Prüfung des (Konzern-)Lageberichts ein. Diese Begriffsunschärfe steigert sich zur – freilich kaum missverständlichen – Widersprüchlichkeit, wenn „Gegenstand der Abschlussprüfung" auch „ist …, ob ein nach § 243c oder § 267b erforderlicher Corporate Governance-Bericht aufgestellt worden ist" (§ 269 Abs 3). Unklarheiten bewirkt allerdings der Umgang des Gesetzgebers mit diesen Begriffen im Zusammenhang mit der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

*Nachdem* § 268 Abs 1 Satz 2 normiert hat, dass der „Abschlussprüfer" außer dem Jahres- und dem Konzernabschluss „ferner" einerseits (Z 1 und 3) den Lagebericht bzw den Konzernlagebericht und andererseits (Z 2) gegebenenfalls die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu prüfen hat, führt § 268 Abs 3 Satz 2 den Begriff „Prüfer der Nachhaltigkeits-

6 Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl L 182/19.

berichterstattung“ ein: „Es ist zulässig, dass andere Wirtschaftsprüfer oder andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als diejenigen, die die Abschlussprüfung durchführen, das Urteil nach Abs. 1 Z 2 in einem Zusicherungsvermerk (§ 274a) abgeben (Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung).“

In der Folge wird dieser Begriff häufig, aber nicht systematisch, parallel zum Begriff „Abschlussprüfer“ verwendet. Dies geschieht jedoch nicht bei der für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zentralen Vorschrift über den Zusicherungsvermerk, § 274a. Dessen Abs 1 beginnt, als gäbe es die anderen Prüfer nicht, mit folgendem Satz: „Der Abschlussprüfer hat das Ergebnis der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem Zusicherungsvermerk zusammenzufassen.“ Gemeint ist aber nicht der Abschlussprüfer *im Gegensatz zum* Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung, sondern der Abschlussprüfer *als* Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Wie schillernd die Begriffe „Abschlussprüfer“ und „Abschlussprüfung“ benützt werden, zeigt § 270. Gemäß dessen Abs 1 Satz 1 wählen die Gesellschafter „den oder die Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und gegebenenfalls der Nachhaltigkeitsberichterstattung; die Gesellschafter des Mutterunternehmens wählen den oder die Abschlussprüfer des Konzernabschlusses und gegebenenfalls der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung“. In den nächsten Sätzen ist nur von Abschlussprüfern ohne Zusatz die Rede. Satz 6 lautet: „Der Aufsichtsrat hat unverzüglich nach der Wahl mit dem oder den gewählten Prüfer bzw. Prüfern den Vertrag über die Durchführung der Abschlussprüfung und gegebenenfalls der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung abzuschließen …“ In den weiteren Sätzen kommen lediglich „Prüfer“ ohne Zusatz vor. § 270 Abs 2 spricht einmal vom Abschlussprüfer und dann vom Prüfer ohne Zusatz, verweist aber auf „die Voraussetzungen gemäß § 268 Abs. 3“ (siehe oben), was insofern unverständlich ist, als es sich nur um Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften handeln kann, während Ausschlussgründe nicht angeführt werden. In den weiteren Absätzen kommen fast nur Abschlussprüfer und ausnahmsweise Prüfer, jeweils ohne Zusatz, vor, wobei lediglich die Abs 3 (durch die Erwähnung des Zusicherungsvermerks im Satz 7) und 3a erkennen lassen, dass auch an die Nachhaltigkeitsberichterstattung gedacht wird. Symptomatisch ist die Wortfolge in Abs 3a Satz 1 betreffend „einen Bericht über bestimmte Bestandteile der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ durch „eine akkreditierte dritte Partei, die nicht derselben Prüfungsgesellschaft oder demselben Netzwerk wie der Abschlussprüfer angehört, der die Abschlussprüfung vornimmt“.

Da außerdem in Abs 4 Satz 1 auf den „Sitz des Mutterunternehmens“ Bezug genommen wird, obwohl es in erster Linie um die Prüfung des Jahres- und nicht um die Prüfung eines Konzernabschlusses geht – die ohnehin gemäß Abs 2 im Notfall der Prüfung des Jahresabschlusses folgt –, sollte der gesamte § 270 sorgfältig überarbeitet werden, um Missverständnisse möglichst auszuschließen. Zu einer einfachen und übersichtlichen Lösung könnte eine Bereinigung um alle Doppelregelungen zu § 268 Abs 3 Satz 3, auch außerhalb des § 270 (vgl zu einer weiteren Gesetzesstelle den Abschnitt 4.4.), beitragen. Dieser Satz sieht, freilich ohne Klarstellung zum Begriff „Abschlussprüfer“, vor: „Für die Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten … die Bestimmungen dieses Titels für Abschlussprüfer mit Ausnahme von …“

# 3. Fehler in der Gesetzessystematik

## 3.1. Mischung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften unter falschen Überschriften (im Ersten Abschnitt)

Im Ersten Abschnitt des Dritten Buches waren ursprünglich fast alle Ansatz- und die Gliederungsvorschriften dem Zweiten Titel („Eröffnungsbilanz, Jahresabschluß", sic!) zugeordnet, die Bewertungsvorschriften dem Dritten Titel („Bewertungsvorschriften"). Dieser enthielt – seiner Überschrift entsprechend – fast ausschließlich Bewertungsvorschriften; die Ansatz- und Ausweisvorschrift § 205 („Unversteuerte Rücklagen") existiert seit dem RÄG 2014 nicht mehr. Der erste Paragraph (201) trug die Überschrift „Allgemeine Grundsätze der Bewertung"; sein Abs 1 begann wie folgt: „Die Bewertung hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Insbesondere gilt folgendes:" Von den anschließend angeführten vier Einzelgrundsätzen reichte nur der Grundsatz der Vorsicht (noch ohne lit c) über das Thema Bewertung hinaus.

Entgegen dieser systematischen Ordnung wurde mit dem RÄG 2014 die Ansatzstetigkeit – anders als in Deutschland – in die Bewertungsvorschriften eingebaut, indem die Stetigkeitsanordnung betreffend die „Bewertungsmethoden" auf „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden" ausgedehnt wurde. Wohl um den sonst entstehenden Widerspruch zu verhindern, wurden zugleich die Überschrift des Dritten Titels auf „Ansatz und Bewertung" geändert und die Überschrift des § 201 von „Allgemeine Grundsätze der Bewertung" auf „Allgemeine Grundsätze" verkürzt.

Widersprüchlich wirkt aber dessen ungeachtet, dass die Stetigkeitsanordnung unmittelbar auf die allerersten Sätze dieses Titels folgt, als wäre auch die Ansatzstetigkeit ein Bewertungsgrundsatz. Der Widerspruch besteht nicht, wenn man berücksichtigt, dass der Satz „Insbesondere gilt folgendes:" nicht mehr zum Abs 1 gehört und nicht nur auf den vorangehenden Satz (Abs 1), sondern auch auf die neuen Überschriften des Titels und des Paragraphen bezogen werden kann. Diese Interpretation besitzt den Vorteil, dass sie auch für die anderen Grundsätze in der Liste des Abs 2 passt, die über Bewertungsgrundsätze hinausgehen. Dieses Hinausgehen war freilich nicht der Grund für die Änderung der Absatzgliederung (Beschränkung des Abs 1 auf den ersten Satz, Beginn des Abs 2 bereits mit dem Satz „Insbesondere gilt folgendes:") anlässlich der Verlängerung der Liste der Grundsätze 1996 durch das EU-GesRÄG bis einschließlich Z 6; alle Grundsätze wurden vielmehr in den zugehörigen ErlRV[7] im Sinne der umzusetzenden Bilanz-Richtlinie ausdrücklich als „Bewertungsgrundsätze" bezeichnet.

Dass argumentativ Widerspruchsfreiheit hergestellt werden kann, beseitigt die gravierenden Mängel der Gesetzessystematik nicht. Die Titelbezeichnung „Ansatz und Bewertung" wirkt gut, sie weckt aber beim Lesen nur des Inhaltsverzeichnisses falsche Hoffnungen, weil der Titel kaum Ansatzvorschriften enthält, und führt beim fortlaufenden Lesen des Gesetzestextes zu Verwirrung, weil man beim Erreichen des Titels den Großteil der Ansatzvorschriften schon hinter sich hat.

7 Vgl 32 BlgNR 20. GP, Zu Art I Z 4.

## 3.2. Vorschriften für das Umlaufvermögen unter der Überschrift „Anlagevermögen" (§ 203 Abs 3 Satz 5 und Abs 4)

§ 203 trägt die Überschrift „Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens; Anschaffungs- und Herstellungskosten". § 206 („Wertansätze für Gegenstände des Umlaufvermögens") enthält folgenden Abs 2: „Auf die Feststellung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist § 203 Abs. 2 bis 4 sinngemäß anzuwenden."

Entgegen dieser Systematik regelt § 203 Abs 4 den Ansatz von „Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens verwendet wird, … im Rahmen der Herstellungskosten". Stimmig wäre eine Angleichung an die Abs 2 und 3 des § 203, die nur allgemein von einem „Vermögensgegenstand" sprechen, ohne das Anlage- und das Umlaufvermögen zu erwähnen.

Aufgrund dieser Nichterwähnung kann man argumentieren: Auch die Abs 2 und 3 beziehen sich sowohl auf das Anlage- als auch auf das Umlaufvermögen; im Gegensatz zum ersten Teil der Überschrift des § 203 betrifft deren zweiter Teil („Anschaffungs- und Herstellungskosten") auch das Umlaufvermögen; unterstützt werden diese Schlussfolgerungen insbesondere dadurch, dass der letzte Satz (5) des Abs 3 auch die Einbeziehung von Vertriebskosten in die Herstellungskosten verbietet, obwohl es solche bei Gegenständen des Anlagevermögens grundsätzlich nicht gibt. Folgt man dieser Argumentation, müsste § 206 Abs 2 gestrichen werden, weil die Abs 2 bis 4 des § 203 nicht „sinngemäß anzuwenden" sind, sondern unmittelbar gelten. Um dies klarzustellen, sollte in diesem Fall auch in den Abs 2 und 3 – wie im unverändert bleibenden Abs 4 – ausdrücklich auf „Gegenstände des Anlage- oder des Umlaufvermögens" Bezug genommen werden.

## 3.3. Angabepflichten ohne Anhangspflicht (§§ 203 Abs 4 Satz 2 erster Halbsatz, 203 Abs 5 Satz 4, 206 Abs 3)

Einen verpflichtenden Anhang gemäß dem Zweiten Abschnitt des Dritten Buches gibt es nur bei Jahresabschlüssen von Kapitalgesellschaften – mit Ausnahme von Kleinstkapitalgesellschaften (vgl § 242 Abs 1) – und ihnen gleichgestellten Personengesellschaften sowie bei Konzernabschlüssen. Im Ersten Abschnitt des Dritten Buches, der rechtsformunabhängig gilt, sollte daher der Anhang nicht vorkommen.

Werden dort entgegen der Gesetzessystematik dennoch Anhangangaben angeordnet, müssen diese Angabepflichten auf Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personengesellschaften eingeschränkt werden. Dies geschieht korrekt in § 201 Abs 3 Satz 2 betreffend Abweichungen von den Grundsätzen des § 201 Abs 2: „Die angeführten Gesellschaften haben … im Anhang anzugeben" (im letzten Teil des Satzes davor angeführt werden „Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2"). Ebenso richtig ist die Erwähnung des Anhangs in § 198 Abs 9 Satz 2 im Zusammenhang mit der Aktivierung latenter Steuern, weil nur „Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2" betroffen sind; die im anschließenden Satz angesprochene „Angabe nach § 238 Abs. 1 Z 3" ist nur mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften und gleichgestellten Personengesellschaften vorgeschrieben.

Keine analoge Einschränkung enthalten hingegen die Angabepflichten betreffend

- die „Anwendung" des Wahlrechts zum Ansatz von Fremdkapitalzinsen im Rahmen der Herstellungskosten (§ 203 Abs 4 Satz 2 erster Halbsatz; der anschließende zweite Halbsatz richtet sich nur an mittelgroße und große Kapitalgesellschaften und gleichgestellte Personengesellschaften),
- die Erläuterung des Zeitraums, „über den der Geschäfts(Firmen)wert abgeschrieben wird" (§ 203 Abs 5 Satz 4), und
- die „Anwendung" des Wahlrechts zum Ansatz angemessener Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten „über die Herstellungskosten hinaus" gemäß § 206 Abs 3 bei Einhaltung der dort angeführten Bedingungen sowie weitere Angaben dazu.

Da für das letztgenannte Wahlrecht als erste Voraussetzung normiert ist, dass sonst „ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auch mit zusätzlichen Anhangangaben (§ 222 Abs. 2) nicht vermittelt werden kann", und § 222 Abs 2 nur für Kapitalgesellschaften und gleichgestellte Personengesellschaften gilt, könnte argumentiert werden, nur diese Gesellschaften seien angesprochen. Damit einher ginge aber konsistenzhalber eine Beschränkung des Wahlrechts auf diese Gesellschaften im Wege der Auslegung, die offensichtlich dem Willen des Gesetzgebers widerspräche, denn sowohl diese Voraussetzung als auch die Angabepflichten wurden erst durch das RÄG 2014 eingeführt, und die – sehr kurzen – zugehörigen ErlRV[8] äußern sich nicht zum Anwendungsbereich der Bestimmung; es gibt daher keinen Anhaltspunkt für die Annahme, dieser solle gegenüber der vorherigen Rechtslage und entgegen der Einordnung der Bestimmung in den Ersten Abschnitt des Dritten Buches eingeschränkt werden.

Wenn einzelne Angabepflichten auch für freiwillig aufgestellte Anhänge normiert werden, tritt ein Wertungswiderspruch zutage, denn in freiwillig aufgestellten Anhängen erwartet man ausschließlich freiwillige Angaben. Diesbezüglich unproblematisch wäre eine Anordnung im Ersten Abschnitt des Dritten Buches etwa wie folgt: Wird der Jahresabschluss freiwillig um einen Anhang erweitert, gelten für diesen alle Angabepflichten mit Ausnahme jener, die sich auf die Finanzlage des Unternehmens beziehen. Diese oder eine ähnliche Ausnahmeregelung wäre erforderlich, um die freiwillige Aufstellung eines Anhangs auch dann zu ermöglichen, wenn nicht freiwillig der gesamte Zweite Abschnitt („Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften") zur Anwendung gelangt.

## 3.4. Falsche Titelzuordnung am Ende des Zweiten Abschnitts

Nach den ersten beiden (Größenklassen, Allgemeine Vorschriften …) und den nächsten beiden Titeln, die Bestandteile des Jahresabschlusses betreffen (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung), wären ein fünfter Titel „Anhang" zum dritten Bestandteil des Jahresabschlusses und anschließend ein weiterer oder mehrere Titel zu den zusätzlich zum Jahresabschluss vorgeschriebenen Berichten zu erwarten – analog zum Dritten Abschnitt, den die Titel „Konzernanhang", „Konzernlagebericht, konsolidierter Corporate Governance-Bericht" und „Konsolidierter Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen" abschließen.

8 Vgl 367 BlgNR 25. GP, Zu Art 1 Z 20.

Demgegenüber gibt es im Zweiten Abschnitt nach den angeführten ersten vier Titeln nur noch *einen* Titel mit der Überschrift „Anhang und Lagebericht". Dies ist nicht nur wegen des Außerachtlassens der Grenze zwischen Jahresabschluss und Lagebericht unbefriedigend, sondern vor allem wegen der Behandlung des Corporate Governance-Berichts und des Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen unter der Überschrift „Lagebericht", als wären diese Berichte Bestandteile des Lageberichts. Wünschenswert wäre daher eine Neuordnung der Titel des Zweiten Abschnitts ab dem fünften Titel.

## 3.5. Unklare Regelung des konsolidierten Corporate Governance-Berichts (§ 244 Abs 1 Satz 3)

Schon im ersten Satz der Vorschriften zur Konzernrechnungslegung (§ 244 Abs 1 Satz 1) steht auch die Verpflichtung, „gegebenenfalls einen konsolidierten Corporate Governance-Bericht aufzustellen"; konkret geregelt wird sie im § 267b. Der übernächste Satz (§ 244 Abs 1 Satz 3) lautet: „Soweit in den folgenden Bestimmungen der Konzernlagebericht erwähnt wird, erfasst dieser Begriff gegebenenfalls auch den konsolidierten Corporate Governance-Bericht."

Dieser Satz wirft einige Fragen auf. Am einfachsten zu beantworten ist wohl jene, was „gegebenenfalls" bedeutet; offenbar ist gemeint „wenn es einen konsolidierten Corporate Governance-Bericht gibt" oder „wenn ein konsolidierter Corporate Governance-Bericht aufgestellt werden muss". Unmittelbar die Gesetzessystematik betrifft die Frage, wie weit die „folgenden Bestimmungen" reichen.

Da der konsolidierte Corporate Governance-Bericht in den Vorschriften zur Prüfung in § 269 Abs 3 und § 273 Abs 1 Satz 2 sowie in jenen zur Offenlegung in § 280 Abs 1 Satz 1 Z 3 zusätzlich zum Konzernlagebericht genannt wird, muss es sich um den Dritten Abschnitt des Dritten Buches handeln. Dafür spricht auch, dass der auszulegende Satz im ersten Absatz dieses Abschnitts steht und dass in den zugehörigen ErlRV, die nur aus einem Satz bestehen, lediglich Beispiele aus diesem Abschnitt angeführt werden: „Damit wird vermieden, dass an allen Stellen (z. B. §§ 245, 245a, 246, 247, 249) auch ein Verweis auf den konsolidierten Corporate Governance-Bericht aufgenommen werden muss."[9]

Gerade die Mehrzahl dieser Gesetzesstellen – abgesehen von § 245a, der das Wort „Konzernlagebericht" nicht mehr enthält, obwohl er auch dessen Inhalt regelt – zeigt aber die Problematik dieser Regelungstechnik auf. Während § 244 Abs 2 betreffend die Aufstellungspflicht keine Auslegungsfragen aufwirft, weil § 267b als lex specialis vorgeht, ist unklar, wie die Befreiungsbestimmungen §§ 245, 246 und 249 Abs 2 Satz 3 im Hinblick auf den konsolidierten Corporate Governance-Bericht gelesen werden sollen; an den meisten betroffenen Stellen des § 245 ist dies gar nicht sinnvoll möglich. Nur in § 247 Abs 3 (betreffend Pflichten der Tochterunternehmen gegenüber dem Mutterunternehmen) kann der Begriff „Konzernlagebericht" problemlos auf den konsolidierten Corporate Governance-Bericht erstreckt werden – ebenso wie in § 244 Abs 7 (betreffend Meinungsverschiedenheiten über das Vorliegen einer Aufstellungspflicht).

9 Ebenda, Zu Art 1 Z 124 und 127, Zu § 267a.

Da der Begriff „Konzernlagebericht" sonst im Dritten Abschnitt des Dritten Buches lediglich noch in den unmittelbar einschlägigen §§ 267 und 267a vorkommt, wo er entgegen der Anordnung in § 244 Abs 1 Satz 3 offensichtlich nicht erweitert verstanden werden darf, ist die Ersparniswirkung dieser Anordnung so bescheiden, dass sie die aufgezeigten zahlreichen Auslegungsprobleme nicht rechtfertigen kann. § 244 Abs 1 Satz 3 sollte daher durch klare Regelungen zum konsolidierten Corporate Governance-Bericht ersetzt werden, die keine Widersprüche zu anderen Bestimmungen enthalten.

# 4. Doppelregelungen

## 4.1. Angabepflichten bei Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§§ 201 Abs 3 Satz 2, 237 Abs 1 Z 1, 265 Abs 1 Satz 2 Z 3)

Wie im Abschnitt 3.3. erwähnt, haben „Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2" gemäß § 201 Abs 3 Satz 2 Abweichungen von den Grundsätzen des § 201 Abs 2 „im Anhang anzugeben, zu begründen und ihren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darzulegen". Der erste dieser Grundsätze ist das Stetigkeitsgebot für Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Unabhängig von dieser Angabepflicht ordnet § 237 Abs 1 an: „Jede Gesellschaft hat im Anhang … folgende Angaben zu machen: 1. die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese umfassen insbesondere … und wesentliche Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; 2. …"

Damit besteht eine Doppelregelung zur *Angabe* wesentlicher Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, gemäß § 201 Abs 3 Satz 2 ergänzt um die jeweilige Begründung und den Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Genau genommen geht es um den Einfluss auf die *Darstellung* (das vermittelte Bild) der Lage des Unternehmens, denn diese Lage besteht weitgehend unabhängig von ihrer Abbildung im Jahresabschluss. § 201 Abs 3 Satz 2 nimmt *unwesentliche* Änderungen nicht aus, eine Verpflichtung zu Detailinformationen zu solchen Änderungen würde aber einen Wertungswiderspruch zu § 237 Abs 1 Z 1 bedeuten, wonach solche Änderungen nicht einmal angegeben werden müssen; jegliche Berichterstattung dazu darf deshalb wohl unterbleiben. Wünschenswert wäre freilich eine diesbezüglich klare Regelung an *einer* Stelle statt der widersprüchlichen Doppelregelung.

Die aufgezeigte Problematik setzt sich für den Konzernabschluss fort: Auf diesen ist gemäß § 251 Abs 1 auch § 201 Abs 3 Satz 2 „entsprechend anzuwenden". Dessen ungeachtet enthält § 265 Abs 1 Satz 2 folgende Regelung für den Konzernanhang: „Insbesondere sind anstelle der Angabe nach § 237 Abs. 1 Z 1 anzugeben: … 3. Änderungen der Bilanzierungs-, Bewertungs- …methoden; diese sind zu begründen und ihr Einfluß [sic!] auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns ist gesondert darzustellen." Wörtlich genommen hebt diese Bestimmung die Wesentlichkeitseinschränkung in § 237 Abs 1 Z 1 für den Konzernabschluss auf. Der Sinn der Wiederholung der Vorschriften für den Jahresabschluss erschließt sich nicht; für die gebotene *Ergänzung* betreffend Änderungen der Konsolidierungsmethoden – vgl dazu den anschließenden Abschnitt – ist sie nicht notwendig.