

Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen
(Unternehmensgesetzbuch – UGB)

Drittes Buch
Rechnungslegung
Erster Abschnitt
Allgemeine Vorschriften
Erster Titel
Buchführung, Inventarerrichtung

Anwendungsbereich

§ 189.

(1) Soweit in der Folge nichts anderes bestimmt wird, ist das Dritte Buch anzuwenden auf:

1. Kapitalgesellschaften;

2. eingetragene Personengesellschaften, bei denen

a. alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil sie entweder Kapitalgesellschaften im Sinn des Anhangs I der Richtlinie 2013/34/EU 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, ABI. Nr. L 182 vom 29. 6. 2013 S. 19, in der Fassung der Richtlinie 2014/102/EU des Rates vom 7. November 2014, ABI. Nr. L 334 vom 21. 11. 2014, S. 86 (im Folgenden: Bilanz-Richtlinie), sind oder Gesellschaften sind, die nicht dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum unterliegen, aber über eine Rechtsform verfügen, die einer in Anhang I der Richtlinie 2013/34/EU genannten vergleichbar ist; als Kapitalgesellschaften im Sinn des Anhangs I der Bilanz-Richtlinie gelten auch solche, die mittels delegierter Rechtsakte der Kommission im Sinn des Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie als solche erklärt werden; oder

b. kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als unbeschränkt haftendem Gesellschafter ist oder bei denen sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt, und die unternehmerisch tätig sind;

3. alle anderen mit Ausnahme der in Abs. 4 genannten Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700 000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.

(2) Die Rechtsfolgen des Schwellenwertes (Abs. 1 Z 3) treten ein:

1. ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird;
sie entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr überschritten wird;

2. jedoch schon ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert um mindestens 300 000 Euro überschritten wird oder wenn bei Gesamt- oder bei

Einzelrechtsnachfolge in den Betrieb oder Teilbetrieb eines Unternehmens der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war, es sei denn, dass der Schwellenwert für den übernommenen Betrieb oder Teilbetrieb in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht erreicht wurde; sie entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er bei Aufgabe eines Teilbetriebs um mindestens die Hälfte unterschritten wird.

(3) Rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen gehen der Anwendung dieses Gesetzes vor.

(4) Das Dritte Buch ist nicht anzuwenden auf Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer, deren Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten liegen, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, dass es sich um eine Personengesellschaft im Sinn des Abs. 1 Z 2 handelt.

- ***ErIRV zu § 189 Abs 1***

Da die Beschränkung der Bestimmungen über die Rechnungslegung auf „unternehmerisch tätige“ Personengesellschaften der Richtlinie fremd ist, schlägt der Entwurf vor, die bisherige Z 1 in Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften (neue Z 2) aufzugliedern. Die kapitalistischen Personengesellschaften sollen wiederum in jene Personengesellschaften aufgliedert werden, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen (lit. a), und in jene, die – wie bisher – zusätzlich die Bestimmungen über die Kapitalgesellschaften anzuwenden haben (lit. b, siehe den Verweis in § 221 Abs. 5). Das betrifft unternehmerisch tätige Personengesellschaften, deren Komplementär etwa eine Genossenschaft oder ein Verein ist. Die Wortfolge „unmittelbar oder mittelbar“ ist aus der Richtlinie entlehnt und bedeutet, dass nicht alle an einer Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschafter Kapitalgesellschaften sein müssen; es können vielmehr auch Personengesellschaften sein, die wiederum letzten Endes nur von Kapitalgesellschaften beherrscht werden. Die stärkere Anlehnung an den Wortlaut der Richtlinie bewirkt damit, dass nur mehrstöckige Personengesellschaften umfasst werden, die letzten Endes wieder nur von Kapitalgesellschaften beherrscht werden (s. zur teleologischen Reduktion des bisherigen Wortlauts *Nowotny in Straube, UGB II/ RichtlinieG³, § 221 Rz 9*).

- ***ErIRV zum APRÄG 2016***

Zu Z 2 (§ 189 Abs. 1 Z 2):

Dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht unter diejenigen Personengesellschaften fallen kann, die nach § 189 Abs. 1 Z 1 ungeachtet ihrer Umsatzerlöse rechnungslegungspflichtig ist, wurde schon bisher aus ihrer mangelnden Rechtsfähigkeit abgeleitet. Da das Kriterium der unternehmerischen Tätigkeit aus der lit. a entfernt wurde und sich Anhang II der Bilanz-RL zudem ausdrücklich nur auf offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften bezieht, soll der Anwendungsbereich klarstellend auf „eingetragene Personengesellschaften“ beschränkt werden.

Zu Z 3 und 4 (§ 189 Abs. 1 Z 2 lit. a):

Um keine Zweifel aufkommen zu lassen, dass der Anhang I der Bilanz-RL auch die Rechtsformen der Republik Kroatien umfasst, soll die Änderung der Bilanz-RL durch die Richtlinie 2014/102/EU zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen aufgrund des Beitritts der Republik Kroatien, ABl. Nr. L 334 vom 21.11.2014 S. 86 ausdrücklich im Text verankert werden. Allfällige weitere Anpassungen erfolgen mit delegierten Rechtsakten der Kommission im Sinn des Art. 1 Abs. 2 der Bilanz-RL, die der Klarheit halber ebenfalls zu erwähnen sind.

Zu Z 5 (§ 189 Abs. 1 Z 2 lit. b):

Dem Wortlaut nach erfasst der Tatbestand der lit. b sogenannte „mehrstöckige“ offene Gesellschaften oder Kommanditgesellschaften, bei welchen nur weitere offene Gesellschaften oder Kommanditgesellschaften unbeschränkt haften, unabhängig davon, ob diese Personengesellschaften ihrerseits natürliche Personen als unbeschränkt haftende Gesellschafter aufweisen. Darin wird in der Literatur ein gesetzgeberisches Versehen geortet, wenn insgesamt gerade keine Haftungsbeschränkung auf das Vermögen einer juristischen Person vorliegt (*Schiebel/Six in Straube, UGB II/RLG³ § 189 Rz 26 mwN*). Es wird daher vorgeschlagen, nach dem Vorbild des § 264a dHGB klarzustellen, dass nur solche mehrstöckigen Personengesellschaften erfasst sind, bei denen ultimativ keine natürliche Person als unbeschränkt haftender Gesellschafter beteiligt ist. Andere Personengesellschaften sollen nur nach Maßgabe der Z 3 bilanzierungspflichtig sein.

Kommentierung

I. Übersicht, Änderungen im Vergleich zum bisherigen Recht

Nach § 189 Abs 1 Z 1 UGB idF vor dem RÄG 2014 waren Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, rechnungslegungspflichtig (vgl. *Marschner in Hirschler*, Bilanzrecht, § 189 Rz 7 ff). Im Rahmen des RÄG 2014 wurde die Rechnungslegungspflicht teilweise neu geregelt. Entsprechend der Z 1 sind Kapitalgesellschaften, wie auch schon bisher, von der Rechnungslegungspflicht unabhängig von einer unternehmerischen Tätigkeit erfasst. Z 2 regelt ausschließlich die Rechnungslegungspflicht von Personengesellschaften bei Vorliegen bestimmter Gesellschafterstrukturen und ist in zwei Literae unterteilt. Die Rechnungslegungspflicht in Abhängigkeit von der Umsatzgrenze iHv EUR 700.000 verschob sich von Z 2 in Z 3, erfuhr aber inhaltlich keine Änderung. Ebenso wurden die Verweisregelungen in Abs 2 und 4 angepasst. Auch hier ist es zu keiner inhaltlichen Änderung gekommen.

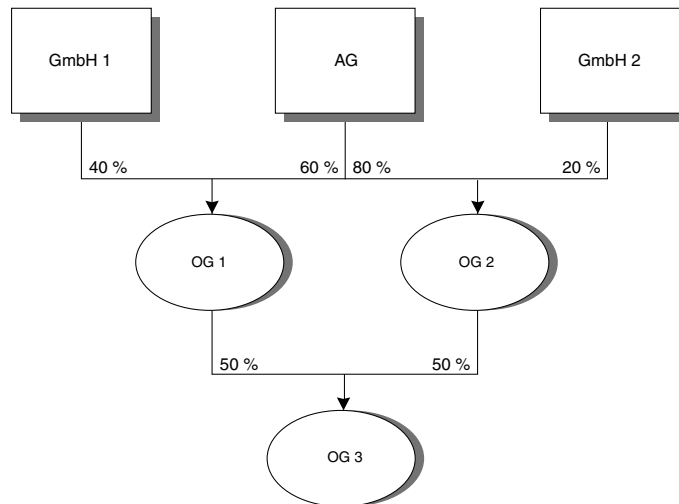
Im Zuge des APRÄG 2016 kommt es zu geringfügigen Änderungen sowie Anpassungen iZm der Rechnungslegungspflicht bei Personengesellschaften. So etwa in § 189 Abs 1 Z 2, welcher auf „eingetragene“ Personengesellschaften eingeschränkt wurde. Diese Regelung soll klarstellen, dass GesbR mangels Rechtsfähigkeit von der Rechnungslegungspflicht nicht umfasst sind. Dies gilt auch dann, wenn an der GesbR ausschließlich Kapitalgesellschaften beteiligt sind (vgl. *Haselsteiner/Reinold/Stückler*, SWK 2016, 577). Selbiges gilt auch für die ARGE (vgl. *Haselsteiner/Reinold/Stückler*, RWZ 2016, 235).

Da es zu Zweifeln hinsichtlich der Reichweite des Anhangs I der Bilanz-RL 2013/34/EU gekommen ist, konkret iZm den Rechtsformen der Republik Kroatien, wurde in § 189 Abs 1 Z 2 lit a klargestellt, dass auch solche Gesellschaften in den Anwendungsbereich fallen, die von der Europäischen Kommission mittels delegiertem Rechtsakt nach Art 1 Abs 2 iVm Art 49 der RL 2013/34/EU zu solchen Gesellschaften erklärt werden.

Die bedeutendste Änderung des § 189 durch das APRÄG 2016 erfolgte in Abs 1 Z 2 lit b. Bereits im Rahmen des RÄG 2014 wurde darauf hingewiesen, dass die Z 2 lit b dem Wortlaut nach auch doppelstöckige Personengesellschaften erfasst, selbst wenn an ihrer Spitze eine natürliche Person als Vollhafter steht. Diese Interpretation wurde mit dem APRÄG 2016 beseitigt.

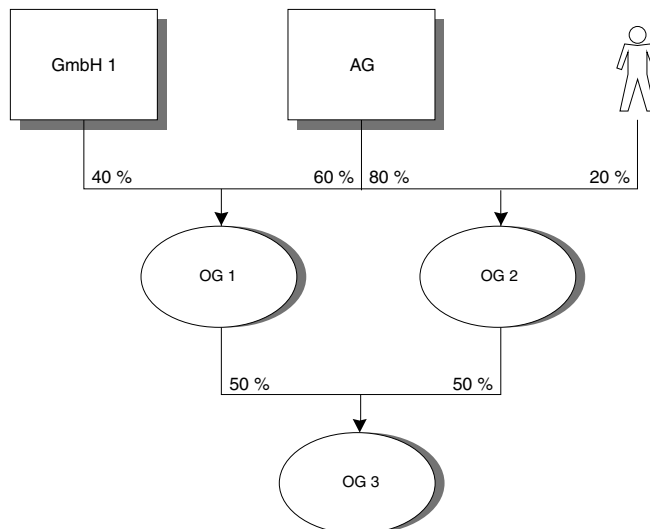
II. Rechnungslegungspflicht für kapitalistische Personengesellschaften (Z 2 lit a)

Der in der Bilanzrichtlinie geforderten Rechnungslegungspflicht für bestimmte Personengesellschaften wird Abs 1 Z 2 lit a gerecht. Für jene Personengesellschaften, die im Anhang II genannt werden (das sind für Österreich die OG und die KG), wird dann eine Rechnungslegungspflicht gefordert, wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter tatsächlich nur beschränkt haftbar sind. Hinsichtlich der Gesellschafter stellt die Richtlinie auf den Anhang I ab, in dem für Österreich die AG und die GmbH genannt sind. Die Regelung des Abs 1 Z 2 lit a umfasst entsprechend der Wortfolge „unmittelbar oder mittelbar“ sowohl doppelstöckige Personengesellschaften als auch („die klassische“) GmbH & Co KG. Sind an einer OG zB unmittelbar wieder nur (unbeschränkt haftende) OG beteiligt, sind jedoch deren Gesellschafter AG oder GmbH, unterliegen sowohl die unterste als auch alle dazwischen liegenden OG der Rechnungslegungspflicht.

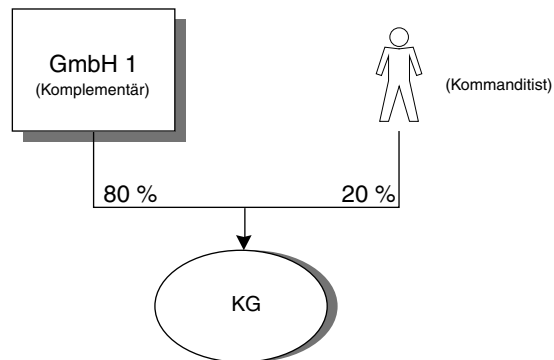


In diesem Fall ist sowohl die OG 1, die OG 2 als auch die OG 3 rechnungslegungspflichtig, weil jede dieser Gesellschaften nur unmittelbare oder mittelbare Gesellschafter hat, die beschränkt haften und eine Kapitalgesellschaft sind. Sollte es sich bei der GmbH 1 um eine zB deutsche GmbH handeln, ändert dies nichts an der Lösung, weil sämtliche in Anhang I der Bilanzrichtlinie genannten Gesellschaften, wozu zB auch die deutsche GmbH zählt, von Abs 1 Z 2 lit a erfasst werden. Darüber hinaus werden auch vergleichbare Gesellschaften in Drittstaaten von dieser Bestimmung erfasst.

Ist anstelle der GmbH 2 eine natürliche Person Gesellschafter der OG 2, besteht nur mehr für die OG 1 Rechnungslegungspflicht nach Abs 1 Z 2 lit a. Da sowohl die OG 2 unmittelbar und die OG 3 mittelbar einen Gesellschafter haben, der unbeschränkt haftet, kommt für diese beiden die Rechnungslegungspflicht nach Abs 1 Z 2 lit a nicht zu tragen und es wäre die Rechnungslegungspflicht nach Abs 1 Z 2 lit b oder 3 zu prüfen.



Die Regelung der unbeschränkten Haftung bezieht sich nur auf jene Gesellschafter, die grundsätzlich eine unbeschränkte Haftung haben. Das ist bei der OG jeder Gesellschafter, bei der KG hingegen nur der Komplementär. Da sich die Haftsumme des Kommanditisten ohnehin nur auf seine Einlage beschränkt, darf der Kommanditist nicht fälschlicherweise dem Prüfungsschema der lit a unterzogen werden. In diesem Fall würde nämlich die KG nie vom Anwendungsbereich der lit a erfasst sein. Da lit a nun nicht mehr zwischen unternehmerischen und nicht unternehmerischen Tätigkeit unterscheidet, ist jede GmbH & Co KG, bei der ausschließlich die GmbH Komplementär ist, von der Rechnungslegungspflicht erfasst.

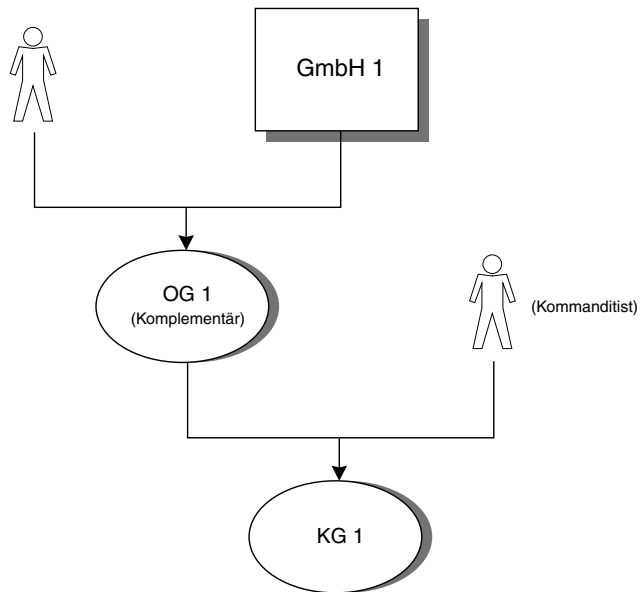


Wesentlich ist, dass es im Anwendungsbereich des Abs 1 Z 2 lit a nicht auf das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ankommt und es somit insoweit zum Gleichklang mit Z 1 kommt. Insoweit erübrigt sich daher auch die Judikatur des OGH (vgl insbesondere die Urteile OGH 24.10.2013, 6 Ob 110/13i und OGH 28.8.2013, 6 Ob 112/13h) zur Rechnungslegungspflicht einer GmbH & Co KG in Abhängigkeit vom Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit.

III. Rechnungslegungspflicht für sonstige Personengesellschaften (Z 2 lit b)

All jene Konstellationen, in denen am Ende der Gesellschafterkette keine AG oder GmbH steht, aber der Gesellschafter dennoch keine unbeschränkte Haftung hat, werden in der Richtlinie nicht geregelt. Lit b sieht in diesen Fällen nur dann eine Rechnungslegungspflicht vor, wenn die Personengesellschaft unternehmerisch tätig ist (insoweit kommt den oben genannten Urteilen des OGH daher unverändert Bedeutung zu). Darunter wird etwa die Verein & Co KG oder Genossenschaft & Co KG fallen. Diese Regelung geht über die Vorgaben der Richtlinie hinaus (vgl *Weber*, NZ 2014/2, 19).

Mit dem APRÄG 2016 wurde eine Klarstellung vorgenommen: Bisher war der Wortlaut der Bestimmung insoweit missglückt, als es ausreichend für die Anwendung des Abs 1 Z 2 lit b war, dass kein Vollhafter eine natürliche Person ist. Dies wäre aber bereits dann nicht der Fall, wenn an einer KG als Komplementär nur eine andere Personengesellschaft beteiligt ist, selbst wenn diese eine OG ist, an der eine natürliche Person beteiligt wäre.

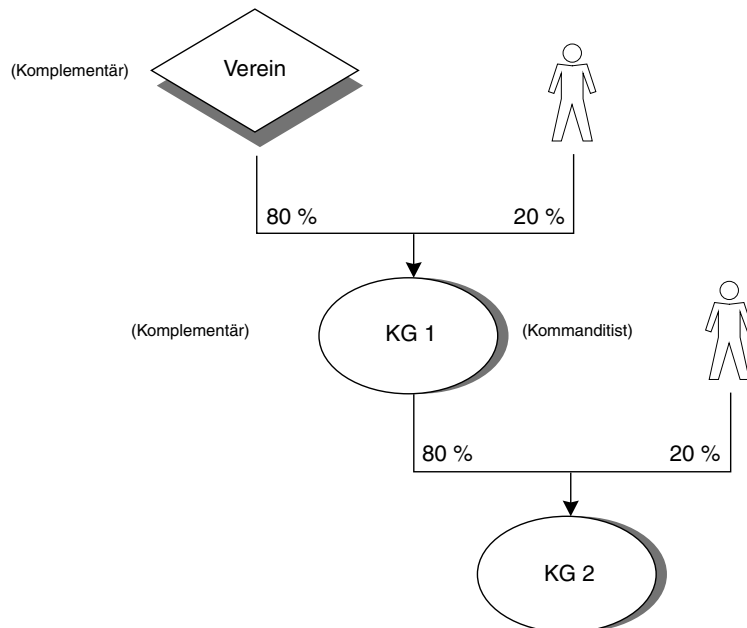


Mit dem APRÄG 2016 wurde klargestellt, dass weder unmittelbar noch mittelbar eine natürliche Person Vollhafter ist. Die Anwendungsvoraussetzungen des nunmehrigen § 189 Abs 2 lit b liegen bereits dann nicht vor, wenn entweder

- ein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist oder
- wenn der unbeschränkt haftende Gesellschafter zwar eine Personengesellschaft ist, aber deren unbeschränkt haftender Gesellschafter wiederum nur eine natürliche Person ist (doppelstöckige Personengesellschaft mit natürlicher Person als Vollhafter an der Spitze).

Die Wendung „oder wenn sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt“ stellt klar, dass auch drei-, vier- oder vielfachstöckige Personengesellschaften nicht schädlich sind, solange nur an der Spitze letztlich eine natürliche Person steht.

Es sollten daher letztlich nur Sachverhalte wie der vorliegende unter lit b fallen:



Abhängig von der unternehmerischen Tätigkeit werden die KG 1 und KG 2 rechnungslegungspflichtig oder eben nicht rechnungslegungspflichtig sein.

Begriffsbestimmungen

§ 189a.

Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. Unternehmen von öffentlichem Interesse:

- a. Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geordneten Markt eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 21 der Richtlinie 2014/65/EU über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 2002/92/EG und 2011/61/EU, ABI. Nr. L 173 vom 12. 6. 2014 S. 349, zugelassen sind;
- b. Kapitalgesellschaften, die Kreditinstitute im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012, ABI. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 1 – mit Ausnahme der in Artikel 2 Abs. 5 der Richtlinie 2013/36/EU über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG, ABI. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 338, genannten Kreditinstitute – sind;
- c. Kapitalgesellschaften, die Versicherungsunternehmen im Sinn des Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, ABI. Nr. L 374 vom 31. 12. 1991 S. 7, sind oder

gen mit dem einzigen Ziel, das Risiko der Investitionen zu verteilen und ihre Aktionäre oder Gesellschafter an dem Gewinn aus der Verwaltung ihres Vermögens zu beteiligen;

- b. Unternehmen, die mit Unternehmen nach lit. a mit festem Kapital verbunden sind, sofern der einzige Zweck dieser verbundenen Unternehmen darin besteht, voll eingezahlte Anteile, die von den Unternehmen nach lit. a ausgegeben worden sind, zu erwerben, unbeschadet des Artikels 22 Absatz 1 Buchstabe h der Richtlinie 2012/30/EU zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter für die Gründung der Aktiengesellschaft sowie für die Erhaltung und Änderung ihres Kapitals vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten, ABl. Nr. L 315 vom 14. 11. 2012 S. 74;**

12. Beteiligungsgesellschaft: Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, unbeschadet der Rechte, die ihnen in ihrer Eigenschaft als Anteilinhaber zustehen.

● ***ErIRV zu § 189a***

Es wird vorgeschlagen, nach dem Vorbild der Richtlinie jene Begriffsdefinitionen, die mehr als eine Bestimmung betreffen und einheitlich anzuwenden sind, in einen eigenen Paragraphen vorzuziehen. Als Folge entfallen die Begriffsbestimmungen an anderer Stelle (z. B. § 228, § 232 Abs. 1).

Zu Z 1: setzt Art. 2 Z 1 der Richtlinie um. Die lit. d entspricht im Wesentlichen dem Art. 2 Abs. 1 lit. d der Richtlinie und soll klarstellen, dass die Anführung eines „öffentlichen Interesses“ in anderen Bundesgesetzen nicht ausreicht, um ein Unternehmen als eines von öffentlichem Interesse zu behandeln, sondern dass zusätzlich ein expliziter Verweis auf die vorgeschlagene Bestimmung im UGB notwendig ist, um die spezifischen Rechtsfolgen nach dem dritten Buch eintreten zu lassen. Als Unternehmen von öffentlichem Interesse können nach der Richtlinie beispielsweise solche bestimmt werden, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Beschäftigten von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind.

Zu Z 2: setzt Art. 2 Z 2 der Richtlinie um und entspricht dem bisherigen § 228 Abs. 1 und 2.

Zu Z 3: Im UGB gab es bisher keine Definition des Begriffs „beizulegender Wert“. Der Begriff kommt – richtlinienrechtlich vorgegeben – in § 204 Abs. 2 und § 207 vor, wo es um die außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren Wert geht. In der Richtlinie (Art. 12 Abs. 6) werden diese Werte, ohne dass sie definiert werden, als „niedrigerer Wert, der (...) ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist“ (bzw. engl. „the lower figure ... attributed to them“) umschrieben, im Gegensatz zum „fair value“, der für Finanzinstrumente zur Anwendung kommt und als „beizulegender Zeitwert“ übersetzt wird. Schließlich wird der Begriff – ohne dass dies in der Richtlinie eine Entsprechung hätte – auch in § 202 Abs. 1 genannt. In der Literatur besteht Einigkeit, dass der „beizulegende Wert“ dem Begriff des „Teilwerts“ in § 6 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG entspricht (*Ludwig/Strimitzer* in *Hirschler* [Hrsg.], Bilanzrecht, § 202 Rz 12; *Bertl/Fraberger*, Der beizulegende Wert, RWZ 1999, 376). Er unterscheidet sich vom Verkehrswert durch die Berücksichtigung von persönlichen oder betriebsbezogenen Einflüssen (*Ludwig/Strimitzer* in *Hirschler* [Hrsg.], Bilanzrecht, § 202 Rz 12), wodurch auch auf die konkreten Nutzungsmöglichkeiten im Unternehmen Bedacht zu nehmen ist. Um einen Gleichlauf zwischen UGB- und Steuerbilanz herzustellen und die Unternehmen nicht vor Zweifelsfragen zu stellen, ob die steuerrechtliche Bewertung auch für das UGB zulässig ist, wird vorgeschlagen, die Definition des Teilwerts ins UGB zu übernehmen. Der beizulegende Wert kann zwar auch höher als der kostenbasierte Wert sein, die Formulierung der §§ 204 und 207 im Zusammenhang mit § 203 Abs. 1 bis 3 stellt aber sicher, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschritten werden dürfen. Schließlich wird der „beizulegende Wert“ auch in § 254 Abs. 1 Z 2 (Neubewertungsmethode bei der Kapitalkonsolidierung) verwendet und lautet in Art. 24 Abs. 3 lit. b der Richtlinie schlicht „Werte der feststellbaren Aktiva und Passiva“ („values“). Da damit eher der Verkehrswert („beizulegender Zeitwert“) gemeint ist, wird vorgeschlagen, sich in § 254 zukünftig auf diesen zu beziehen.

Zu Z 4: Die Definition des „beizulegenden Zeitwerts“ für Finanzinstrumente wurde aus Art. 8 Abs. 7 der Richtlinie übernommen. Sie hatte bisher nur für die Anhangangabe nach § 237a (§ 238 Abs. 1 Z 1 und 2 in der Fassung des Vorschlags) eine eigenständige Bedeutung. Allerdings nimmt auch der geltende § 207 auf einen Marktpreis oder Börsenkurs Bezug, sodass es sinnvoll erscheint, den beizulegenden Zeitwert generell als Verkehrswert, also als Börsenkurs oder Marktwert zu definieren, und für Finanzinstrumente die speziellen Regeln der Richtlinie zu übernehmen.

Zu Z 5: setzt Art. 2 Z 5 der Richtlinie um und ersetzt die bisherige Definition in § 232 Abs. 1. Anders als die Vierte Richtlinie nimmt die Bilanz-Richtlinie nicht mehr Bezug darauf, dass es sich bei den Umsatzerlösen um für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typische Erlöse handelt. In Zukunft werden daher auch solche Erlöse zu den Umsatzerlösen zu zählen sein, die nicht für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typisch sind.

Zu Z 6: setzt Art. 2 Z 9 der Richtlinie um. Wie bisher nach § 228 Abs. 3 kommt es darauf an, ob ein Beherrschungstatbestand des § 244 vorliegt, auch wenn die Aufstellung eines Konzernabschlusses unterbleibt. Ein Mutterunternehmen kann seinen Sitz auch im Ausland haben. Auch die „Großmutter“ ist ein Mutterunternehmen im Sinn der Bestimmung. Das „Beherrschen“ im Sinne dieser Definition (in der Richtlinie „kontrolliert“; im engl. Wortlaut „control“) beschränkt sich nicht allein auf das „Kontroll“-Konzept im engeren Sinn, sondern umfasst jede Art der Beziehung, die eine Einbeziehungspflicht nach § 244 auslöst, also auch die einheitliche Leitung nach § 244 Abs. 1.

Zu Z 7: setzt Art. 2 Z 10 der Richtlinie um. Als Tochterunternehmen gelten auch Enkelunternehmen, und zwar auch dann, wenn sie gem § 249 nicht einbezogen werden, sofern nur ein Beherrschungstatbestand des § 244 vorliegt.

Zu Z 8: setzt Art. 2 Z 12 der Richtlinie um und entspricht dem Inhalt des bisherigen § 228 Abs. 3.

Zu Z 9: setzt Art. 2 Z 13 der Richtlinie um und entspricht dem bisherigen § 263 Abs. 1. Nach der neuen Begriffsbestimmung wird auf die zusätzliche Anführung des Begriffs des „angeschlossenen“ Unternehmens verzichtet (siehe die Änderungen in den §§ 263 und 264).

Zu Z 10: setzt Art. 2 Z 16 der Richtlinie um. Der zweite Satz der Definition in der Richtlinie („Die Wesentlichkeit einzelner Posten wird im Zusammenhang mit anderen ähnlichen Posten bewertet“) ist etwas missverständlich, da angenommen werden könnte, dass nur die Zusammenschau mit „ähnlichen“ Posten zur Beurteilung eines Postens als „wesentlich“ den Ausschlag gibt. Gemeint ist aber vielmehr, dass selbst dann, wenn ein Posten für sich genommen unwesentlich erscheint, sich seine Wesentlichkeit aus dem Gesamtzusammenhang ergeben kann. Um dies besser auszudrücken, wird zunächst klargestellt, dass die Wesentlichkeit von der spezifischen Eigenschaft oder der Größe abhängig ist (siehe IAS-Rahmenkonzept Rz 30). Sodann wird der zweite Satz des Erwägungsgrundes 17 übernommen, der das Gemeinte anders und unmissverständlicher formuliert.

Zu Z 11 und 12: setzen Art. 2 Z 14 und 15 um. Diese beiden Definitionen haben nur Bedeutung für die vorgeschlagene Ausnahme von Kleinstgesellschaften (§ 221 Abs. 1a). Österreich hat zwar von der Option, dass so bezeichnete „Investmentgesellschaften“ mit fixem Kapital (vgl. Art. 17 Abs. 7 der Richtlinie 2012/30/EU) Ausschüttungen über Gewinnausschüttungen hinaus vornehmen und eigene Aktien erwerben können, nicht Gebrauch gemacht. Dem Wortlaut der Bilanz-Richtlinie nach müssen aber dennoch alle so definierten „Investmentgesellschaften“ von der Micro-Regelung ausgenommen werden. Es wird daher direkt auf die Bestimmung des Art. 22 Abs. 1 lit. h der Richtlinie 2012/30/EU verwiesen, obwohl dieser Verweis in Österreich ins Leere geht, da diese Bestimmung nicht umgesetzt wurde.

Kommentierung

I. Unternehmen von öffentlichem Interesse (Z 1)

Unternehmen, von denen übertragbare Wertpapiere zum Handel am geregelten Markt einer Börse der EU bzw EWR zugelassen sind (kapitalmarktorientierte Unternehmen, lit a) sowie Kapitalgesellschaften, die Kreditinstitute (lit b) und Versicherungsunternehmen (lit c) iSd der genannten Richtlinien sind sowie Unternehmen, die ungeachtet ihrer Rechtsform in einem Bundesgesetz als Unternehmen von öffentlichem Interesse bezeichnet werden (lit d), gelten als Unternehmen im öffentlichen Interesse. Daraus ergibt sich als Konsequenz, dass, sofern es sich um Kapitalgesellschaften iSd zweiten Abschnitts handelt, sie als **große Kapitalgesellschaften** gelten (§ 221 Abs 3 idF RÄG 2014). Damit besteht für diese Unternehmen vor allem auch die Verpflichtung zur Erstellung eines Anhangs entsprechend § 240 und die Verpflichtung, im Lagebericht entsprechend § 243 Abs 5 auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren in der Analyse des Geschäftsverlaufs zu berücksichtigen, einschließlich Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange. Ebenso gilt für Unternehmen im öffentlichen Interesse (allerdings nur für solche, die in den genannten Wirtschaftszweigen tätig sind) prinzipiell der neue § 243c über den Bericht von Zahlungen an staatliche Stellen. Eine größenabhängige Befreiung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses ist nach § 246 Abs 3 ausgeschlossen, wenn ein verbundenes Unternehmen (Mutter- oder Tochterunternehmen) ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist.

Neu im Vergleich zum bisherigen Recht (§ 221 Abs 3 aF) ist die Aufnahme von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen. Auf der anderen Seite werden Unternehmen, deren Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere an einem Wertpapiermarkt