

## Erläuterungen

### I. Allgemeiner Teil

A. Die 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 182/55, (in der Folge kurz: Bilanz-Richtlinie oder nur Richtlinie) ist bis 20. Juli 2015 umzusetzen. Diese Richtlinie übernimmt in weiten Teilen den Text der bisherigen Vierten Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1987 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 78/660/EWG (in der Folge kurz: Vierte Richtlinie), und der Siebenten Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1983 über den konsolidierten Abschluss, 83/349/EWG (in der Folge kurz: Siebente Richtlinie), ändert und ergänzt diese Vorschriften aber in folgenden Bereichen:

1. Eines der Kernstücke der Richtlinie ist die Vollharmonisierung der Angaben für kleine Unternehmen. Anstelle des bisher gewählten „top-down“-Ansatzes mit Anhangbestimmungen für große Unternehmen und partielle Ausnahmen für mittlere und kleine Unternehmen werden die Anhangangaben nunmehr nach einen „bottom-up“-Ansatz kodifiziert, sodass Ausgangspunkt die Regelung für alle Unternehmen ist (§ 237 UGB idF des Vorschlags), die um zusätzliche Anhangangaben für mittlere und große Unternehmen ergänzt werden (§§ 238 ff). Insgesamt werden die Anhangangaben für kleine Unternehmen von bisher rund 24 (nach der Formblatt-VO) auf zukünftig rund 14 reduziert. Außerdem ist eine Erhöhung der Schwellenwerte für kleine Unternehmen, aber auch für kleine Gruppen vorgesehen.

2. Die Neukodifikation der Bilanz-Richtlinie bringt es mit sich, dass viele auf der Vierten und Siebenten Richtlinie beruhenden Stellen des UGB an die neue Terminologie der Richtlinie angepasst werden müssen. So wird vorgeschlagen, die Begriffsbestimmungen, die mehrere nachfolgende Anordnungen betreffen, nach dem Vorbild der Richtlinie an einer zentralen Stelle zu regeln (§ 189a UGB idF des Vorschlags). Auch sollen die bisher nicht explizit im Gesetz geregelten Rechnungslegungsgrundsätze des wirtschaftlichen Gehalts und der Wesentlichkeit im UGB verankert werden.

3. Eine stärkere Vereinheitlichung bei den Wahlrechten soll eine bessere internationale Vergleichbarkeit gewährleisten. Das erfordert eine Umstellung der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), etwa durch Entfall der außerordentlichen Posten. Auch die bisherigen Wahlrechte bei der Langfristfertigung (§ 206 Abs. 3 UGB) oder bei der Zuschreibung (bisher § 208 Abs. 2 UGB) sind richtlinienkonform auszugestalten bzw. aufzuheben.

4. Eine weitere richtlinienbedingte Neuerung ist die Einführung eines Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen für große Unternehmen, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind.

B. Die Umsetzung der Richtlinie wird zum Anlass genommen, das Bilanzrecht insgesamt zu modernisieren, etwa durch Beseitigung international nicht üblicher Posten und Bilanzierungsmethoden wie der un versteuerten Rücklagen oder der Buchwertmethode bei der Kapitalkonsolidierung. Auch der Ausweis latenter Steuern und eigener Aktien wird modernisiert. Schließlich soll in der Konsolidierung das Beteiligungserfordernis bei der Beherrschung aufgrund einheitlicher Leitung aufgegeben werden.

C. Der Entwurf soll insgesamt ein weiterer Schritt in Richtung „Einheitsbilanz“ sein, die auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sein soll. Unterschiede in der Bewertung zwischen Unternehmensbilanz und Steuerbilanz sollen angeglichen werden (zB beim Herstellungskostenbegriff, § 203 Abs. 3, oder bei der Rückstellungsbewertung, § 211), sodass die entsprechenden steuerrechtlichen Sondervorschriften in einem weiteren Schritt reduziert werden können. Diese Vorschläge würden bereits ohne steuerliche Begleitmaßnahmen zu einer Reduktion der Angaben in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung führen, nicht aber zu steuerlichen Be- oder Entlastungen. In weiteren Punkten ist jedoch geplant, im UGB die Basis dafür zu legen, dass die Bewertungen in der Unternehmensbilanz auch als maßgeblich für das Steuerrecht anerkannt werden können. Dazu wird vorgeschlagen, einen Grundsatz der verlässlichen Schätzung einzuführen (§ 201 Abs. 2 Z 7 idF des Vorschlags), der in weiterer Folge dazu führen soll, dass insbesondere Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen steuerlich anerkannt werden können. Auch die Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs. 8 Z 2) sollen auf solche Fälle reduziert werden, in denen auch eine steuerliche Anerkennung möglich wäre. Die steuerliche Anerkennung dieser Fälle wäre aber einer weiteren Novelle des Einkommensteuergesetzes vorbehalten.

D. Schließlich schlägt der Entwurf weitere Erleichterungen für Kleinunternehmen und eine Entschärfung des Verfahrens zur Erlassung von Zwangsstrafen bei nicht zeitgerechter Offenlegung der Rechnungslegungsunterlagen vor.

In jenen Teilen, die über die Umsetzung der Richtlinie hinausgehen, stellt dieser Gesetzesentwurf den Abschluss der mit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2010 (RÄG 2010, BGBl. I Nr. 140/2009) begonnenen Arbeiten zur Deregulierung und Verbesserung der Aussagekraft des UGB-Abschlusses dar. Viele Vorschläge der Arbeitsgruppe des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) zur Modernisierung der Rechnungslegung aus dem Jahr 2008 wurden in mehreren Arbeitsgruppensitzungen im Bundesministerium für Justiz unter Einbindung aller interessierten Kreise und in enger Abstimmung mit dem Bundesministerium für Finanzen diskutiert, wie dies in der Regierungsvorlage (484 BlgNR XXIV. GP, 1) angekündigt wurde. Dieser Begutachtungsentwurf ist das Ergebnis dieser Besprechungen.

**Kompetenzgrundlage:**

Der vorliegende Entwurf stützt sich auf Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG (Zivilrechtswesen einschließlich des wirtschaftlichen Assoziationswesens).

**Besonderheiten des Normerzeugungsverfahrens:**

Keine.

## Besonderer Teil

### Zu Artikel 1 (Änderung des UGB)

#### Zu Z 1, 2, 33, 81 und 84 (§ 189 Abs. 1, § 222 Abs. 5, § 244 Abs. 3 und 7):

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 aufgegliedert 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/RichtlinieG<sup>3</sup>, § 221 Rz 9*).

#### Zu Z 3, 49, 65, 101, 102 und 106 (§ 189a, § 228, § 232 Abs. 1, § 263 und § 264):

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 (zB § 228, § 232 Abs. 1).

Zu Z 1: setzt Art. 2 Z 1 der Richtlinie um.

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 idF 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. Da eine inhaltliche Änderung im Vergleich zur Vierten Richtlinie aber in den Beratungsprotokollen nie thematisiert wurde und es auch sonst keinen Anhaltspunkt für eine gewollte Änderung gibt, kann wohl die bisherige Einschränkung auf aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielte Erlöse aufrecht erhalten werden.

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 iES, 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 gemäß § 249 nicht einbezogen werden, sofern nur ein Beherrschungstatbestand des § 244 vorliegt.

Zu Z 8: setzt Art. 2 Z 12 der Richtlinie um und entspricht exakt 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 viel eher, 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 EG 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.

**Zu Z 4, 7, 23a, 89, 93 bis 96, 98, 103, 109, 111 (§ 196a, § 198 Abs. 3 Z 3, § 209 Abs. 1, § 249 Abs. 2, § 255 Abs. 2, § 256 Abs. 2 Z 2, § 257 Abs. 2, § 258, § 260 Abs. 2, § 263 Abs. 2, § 265 Abs. 2 Z 4, § 267 Abs. 3 Z 4):**

Zu § 196a Abs. 1: Die Richtlinie sieht in Art. 6 lit. h den Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts vor. Nach hM ist dieser Grundsatz schon bisher als nicht gesetzlich kodifizierter GoB anerkannt (vgl. *Nowotny in Straube*, UGB II/RichtlinieG<sup>3</sup>, § 221 Rz 9; *Lüdenbach/Christian in Hirschler* [Hrsg.], Bilanzrecht, § 169 Rz 23), sodass eine explizite Verankerung dieses Prinzips vorgeschlagen wird.

Zu § 196a Abs. 2 und den übrigen Bestimmungen: Gemäß Art. 6 lit. j der Richtlinie ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zumindest für Darstellung und Offenlegung umzusetzen (Art. 6 Abs. 4 der Richtlinie). Der Entwurf schlägt vor, nach den Richtlinienvorgaben (Art. 6 Abs. 1 lit. j in Verbindung mit Abs. 4) jedenfalls mit Blick auf Darstellung und Offenlegung den Wesentlichkeitsgrundsatz als allgemeinen Grundsatz zu postulieren. Als Ausfluss des Wesentlichkeitsgrundsatzes bei der Darstellung kann zB die Angabe der Vorjahresbeträge in vollen 1.000 Euro (§ 223 Abs. 2) angesehen werden. Im Bereich des Ansatzes, der Bewertung und der Konsolidierung soll es dabei bleiben, dass die Möglichkeiten der Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes einzelfallbezogen im Gesetz geregelt werden: das ist im Bereich des Ansatzes beispielsweise § 198 Abs. 8 Z 3 für Rückstellungen, im Bereich der Bewertung § 209 Abs. 1 und im Bereich der Konsolidierung § 249 Abs. 2, § 255 Abs. 2, § 256 Abs. 2 Z 2, § 257 Abs. 2, § 258, § 260 Abs. 2, § 263 Abs. 2, § 265 Abs. 2 Z 4, § 267 Abs. 3 Z 4 ua. In diesen Bestimmungen soll jeweils die Begrifflichkeit an die neue Definition angepasst werden.

**Zu Z 5 (§ 198 Abs. 7):**

Es hat nach dem bisherigen Wortlaut des Art. 41 der Vierten Richtlinie Zweifel gegeben, ob die Aktivierung des Disagios ins Ermessen der Unternehmen gestellt werden muss. Art. 12 Abs. 10 der

Bilanz-Richtlinie stellt nun klar, dass die Aktivierung verpflichtend gestaltet werden kann. Weiterhin bleibt es dabei, dass die Abschreibung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens sowohl linear als auch nach der Effektivzinsmethode erfolgen kann.

§ 906 Abs. 31 sieht vor, dass für bestehende Verbindlichkeiten, für die das Disagio nicht als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten bilanziert wurde (sondern etwa bereits als Aufwand im Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit gebucht wurde), nicht nachträglich ein Disagio zu bilden ist.

#### **Zu Z 6 (§ 198 Abs. 8):**

Aufwandsrückstellungen werden schon derzeit steuerrechtlich nicht anerkannt. Es wird vorgeschlagen, in der UGB-Bilanz die Bildung von Aufwandsrückstellungen nach dem Vorbild des § 249 Abs. 1 Z 1 dHGB einzuschränken, dafür aber verpflichtend zu gestalten. Dies soll eine steuerliche Anerkennung in Zukunft ermöglichen. Rückstellungen für Gewährleistungen, denen sich das Unternehmen aus faktischen Gründen nicht entziehen kann, werden in der neuen Z 2 nicht erwähnt, da es sich hierbei um eine Verbindlichkeitsrückstellung nach Abs. 8 Z 1 handelt.

Wesentlich sind die Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden. Für einen Maschinenschaden, der im Dezember 200x auftritt, kann somit in der Bilanz für das Geschäftsjahr 200x eine Rückstellung gebildet werden, wenn der Schaden im Jahr 200x+1 bis März behoben wird. Eine Aufwandsrückstellung soll außerdem für innerhalb eines Jahres nachgeholte Umweltaufwendungen gebildet werden können. Der Begriff der Umweltaufwendungen umfasst nach der einschlägigen Empfehlung der Kommission (vom 30. Mai 2001 zur Berücksichtigung von Umweltaspekten in Jahresabschluss und Lagebericht von Unternehmen: Ausweis, Bewertung und Offenlegung, 2001/453/EG) *"Kosten der Maßnahmen, die das Unternehmen oder andere in seinem Auftrag durchführen, um Umweltschäden zu vermeiden, zu begrenzen oder zu beheben, die sich aus seiner Geschäftstätigkeit ergeben. Zu diesen Kosten gehören unter anderem die Kosten für Abfallbeseitigung und -vermeidung, Boden-, Gewässer- und Grundwasserschutz, Luftreinhaltung und Klimaschutz, Lärmbekämpfung sowie Arten- und Landschaftsschutz (...)"* Geldbußen, Strafen oder Entschädigungszahlungen fallen nicht unter diese Definition. Der Begriff soll auch die Abraumbeseitigung (vgl. § 249 Abs. 1 Z 2 dHGB) umfassen, die vor allem im Bergbau relevant ist; Abraum bezeichnet jenes Gestein, das beseitigt („abgeräumt“) werden muss, um an das zu fördernde Erz oder Mineral heranzukommen.

Eine Übergangsregel erscheint nicht erforderlich: eine Rückstellung für im Geschäftsjahr 2016 unterlassene Aufwendungen ist erstmals in der Bilanz 2016 auszuweisen. Andere Aufwandsrückstellungen, die bisher gebildet wurden, sind aufzulösen. Wurden in der Bilanz für das Geschäftsjahr 2015 umfangreiche Aufwandsrückstellungen bilanziert, die im Geschäftsjahr 2016 aufgelöst wurden, so sind die diesbezüglich nicht vergleichbaren Beträge gemäß § 223 Abs. 2 im Anhang zu erläutern.

#### **Zu Z 8 und 96 (§ 198 Abs. 9 und 10 und § 258):**

Die Bildung von latenten Steuern soll nach dem Vorbild des § 274 dHGB an das bilanzorientierte „temporary concept“ angepasst werden (statt wie bisher am GuV-orientierten „timing concept“ festzuhalten). Demnach sind „temporary differences“, also Unterschiede zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen zu berücksichtigen, die sich zu einem späteren Zeitpunkt ausgleichen, wobei es in Zukunft keine Rolle spielen soll, ob diese ergebniswirksam entstanden sind oder nicht.

Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sind darüber hinaus verpflichtet, auch aktive Steuerlatenzen zu berücksichtigen, wobei diese (wie bisher) mit den passiven Steuerlatenzen zu verrechnen sind, um die Bilanz nicht unnötig zu verlängern. Auch Art. 17 Abs. 1 lit. f der Bilanz-Richtlinie spricht für eine Saldierung dieser Beträge. Eine Saldierung soll aber in Anlehnung an IAS 12.17 nur dann möglich sein, wenn die latenten Steuern in Verbindung mit Ertragssteuern stehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden. Die unterschiedliche Fristigkeit soll hingegen einer Saldierung nicht entgegenstehen. Für einen verbleibenden aktiven Saldo wird eine Ausschüttungssperre vorgeschlagen, um dem Vorsichtsprinzip Genüge zu tun (§ 235 Abs. 2).

Bei der Berücksichtigung steuerlicher Verlustvorträge soll hingegen ein Ansatzwahlrecht bestehen. Die Kriterien für die Bilanzierung latenter Steueransprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen sind im Prinzip die gleichen wie für die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen aus abzugsfähigen temporären Differenzen. Allerdings spricht das Vorhandensein noch nicht genutzter steuerlicher Verluste deutlich dafür, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis möglicherweise nicht mehr zur Verfügung steht. Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Reihe von Verlusten auf, kann es daher latente Steueransprüche aus ungenutzten steuerlichen Verlusten nur in dem Maß bilanzieren, als es über

ausreichende passive Steuerlatenzen verfügt oder soweit überzeugende substantielle Hinweise dafür vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die Verlustvorträge verrechnet werden können (IAS 12.35). Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, können die in IAS 12.36 angeführten Kriterien herangezogen werden.

Wesentlich für das Verständnis des Abgrenzungspostens ist die Erläuterung im Anhang, welche Beträge aufgrund welcher Differenzen angesetzt worden sind. Da kleine Unternehmen zu einer solchen Erläuterung nicht verhalten werden können, soll es für diese Unternehmen bei einem Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern bleiben. Wenn sie es aber ausüben, so müssen sie im Anhang die entsprechenden Angaben machen.

Die anerkannten Ausnahmen von der Bilanzierung latenter Steuern (Abs. 10) wurden aus IAS 12.15 (für passive latente Steuern) bzw. IAS 12.24 (für aktive latente Steuern, hier sind nur die Z 3 und 3 relevant) entnommen. Der Begriff „Unternehmenszusammenschluss“ ist im Sinne dieses IAS (12.18 und 12.19) im Einklang mit IFRS 3 zu verstehen. Im Wesentlichen geht es um die Bewertung der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden bei Übernahme eines Betriebs, etwa im Zuge einer Verschmelzung oder Einbringung. Zu den Übergangsvorschriften siehe § 906 Abs. 32 zweiter Satz.

#### **Zu Z 9 und 10 (Überschrift des dritten Titels und des § 201)**

Da der dritte Titel nicht allein „Bewertungsvorschriften“ umfasst, wird die Überschrift auf „Ansatz und Bewertung“ geändert. Auch die GoB beziehen sich nicht nur auf die Bewertung, weshalb der entsprechend einschränkende Hinweis entfallen soll.

#### **Zu Z 11 (§ 201 Abs. 2 Z 1):**

Entsprechend Art. 6 Abs. 1 lit. b wird der weitere Begriff „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ (im deutschen Text „Rechnungslegungsmethoden“, engl. „accounting policies“, vgl. auch den Art. 16 Abs. 1 lit. a entsprechenden § 236 und EG 24) verwendet. Dieser Begriff schließt die Bewertungsgrundlagen ein (vgl. IAS 1.117).

#### **Zu Z 12 (§ 201 Abs. 2 Z 7):**

Mit dieser Bestimmung wird vorgeschlagen, den in Erwägungsgrund 22 der Bilanz-Richtlinie zum Ausdruck kommenden Grundsatz als allgemeinen Bewertungsgrundsatz zu verankern. Das soll dabei helfen, insbesondere die Bildung von Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen so vorhersehbar zu machen, dass sie in weiterer Folge steuerlich anerkannt werden können.

#### **Zu Z 13 (§ 201 Abs. 3):**

Nach Art. 31 Abs. 2 der Vierten Richtlinie war eine Abweichung von den GoB „in Ausnahmefällen“ zulässig. In der Bilanz-Richtlinie fehlt eine solche Bestimmung; nach der Entsprechungstabelle soll sie in der allgemeinen Bestimmung des Art. 4 Abs. 4 der Bilanz-Richtlinie (so genannter „true and fair view-override“, dessen Umsetzung in § 222 vorgeschlagen wird) aufgegangen sein. Die Abweichung von konkreten Anforderungen der Richtlinie (bzw. des UGB) ist aber wesensmäßig etwas anderes als die Abweichung von allgemeinen Grundsätzen, weshalb vorgeschlagen wird, den Schlusssatz des bisherigen § 201 Abs. 2 als ersten Satz des vorgeschlagenen Abs. 3 im Wesentlichen unverändert beizubehalten. Damit sind Abweichungen von konkreten Anforderungen nur nach Maßgabe des vorgeschlagenen § 222 Abs. 3 zulässig, die Abweichung von einem einzelnen GoB (etwa wegen Widerspruchs im Einzelfall zu einem anderen GoB) wie bisher nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung des Grundsatzes des „true and fair view“. Anwendungsfälle sind denkbar beim Grundsatz der Stetigkeit (vgl. § 223 Abs. 1 und § 237 Abs. 1 Z 1 idF des Vorschlags). Um den Anforderungen des Art. 4 Abs. 4 zu genügen (insbesondere Angabe im Anhang), wird ein weiterer Satz in Abs. 3 angefügt. Unternehmen, die nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen (insbesondere Personalgesellschaften und Einzelunternehmer) brauchen keine zusätzlichen Angaben zu machen, da sie über keinen Anhang verfügen.

#### **Zu Z 14 (§ 203 Abs. 3)**

Das Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 2 Z 7 der Bilanz-Richtlinie wird in die Richtung ausgeübt, dass das bisherige Aktivierungswahlrecht in Bezug auf angemessene Anteile der Gemeinkosten in eine Pflicht umgewandelt wird. Damit wird die Ausdehnung des Aktivierungswahlrechts auf alle Material- und Fertigungsgemeinkosten durch das EU-GesRÄG 1996 wieder zurückgenommen. In der Literatur wurde diese Regelung nicht nur in Hinblick auf die in den Erläuterungen zum Ausdruck gebrachte Zielsetzung, einen Nachteil für österreichische Unternehmen insbesondere bei Börsegängen zu vermeiden, sondern auch in Hinblick auf die mangelnde Konformität mit dem „true and fair view“ kritisiert (Egger/Samer/Bertil, Jahresabschluss I<sup>14</sup>, S 63f.). Überdies führt das Ansatzwahlrecht zu einem

Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz. Auch im deutschen HGB wurde mit dem BilMOG das bisher bestehende Ansatzwahlrecht in eine Ansatzpflicht umgewandelt. Dieser Schritt soll nun auch wieder im österreichischen UGB nachvollzogen werden.

Gleichzeitig wird – durch wortgleiche Übernahme der Formulierung in der RL – klargestellt, dass auch fixe Produktionsgemeinkosten anzusetzen sind (vgl. auch IAS 2.12), allerdings nur auf der Basis der normalen Kapazität der Produktionsanlagen (vgl. IAS 2.13). Damit wird auch in diesem Bereich der Gleichklang mit dem Einkommenssteuerrecht hergestellt (vgl. EStR Rz 2228).

Zum Übergangsrecht siehe § 906 Abs. 31 zweiter Satz.

#### **Zu Z 15 (§ 203 Abs. 4)**

Die Möglichkeit der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen wird durch Art. 12 Abs. 8 der Richtlinie gestattet. Die Anhangangabe (bisher § 236 Z 2) soll direkt in Abs. 4 geregelt werden, für kleine Unternehmen aber auf das durch die Richtlinie erlaubte Maß eingeschränkt werden. Nachdem nur Kapitalgesellschaften und Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 2 idF des Entwurfs einen Anhang aufstellen müssen, trifft die Pflicht der Anhangangabe nicht Einzelunternehmer oder sonstige Unternehmer (etwa nicht Personengesellschaften, die über eine natürliche Person als persönlich haftenden Gesellschafter verfügen).

#### **Zu Z 16 und 99 (§ 203 Abs. 5, § 261 Abs. 1)**

Die Abschreibung des Firmenwerts ist nach Art. 12 Abs. 11 der Richtlinie um einen höchstzulässigen Zeitraum zu ergänzen. Es bleibt jedoch dabei, dass dann, wenn die Nutzungsdauer des Firmenwerts verlässlich geschätzt werden kann oder wenn Regelungen zur Bestimmung der Nutzungsdauer existieren, eine abweichende Nutzungsdauer gewählt werden kann. Die Anhangangabe des bisherigen § 236 Z 3 soll in diese Bestimmung übernommen werden, wobei die Pflicht nur Kapitalgesellschaften und Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 2 idF des Entwurfs trifft.

#### **Zu Z 17 (§ 204 Abs. 1a):**

Nachdem vorgeschlagen wird, § 205 zu streichen (siehe die Erläuterungen dort), soll die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) an dieser Stelle geregelt werden. Weiterhin soll es allerdings nicht möglich sein, von der Aktivierung von GWG schlechthin abzusehen, damit diese auch in den Anlagespiegel aufzunehmen sind. Gemäß § 226 Abs. 3 können sie sodann weiterhin sofort als Abgang behandelt werden. GWG können prinzipiell auch dann sofort abgeschrieben werden, wenn sie insgesamt einen wesentlichen Umfang erreichen. Dies entspricht dem Vorsichtsprinzip; überdies sind die abgeschriebenen GWG aus dem Anlagespiegel ersichtlich, sodass das Informationsbedürfnis des Bilanzlesers nicht leidet. Allerdings darf der Ansatz von GWG in der Bilanz nicht in einem solchen Umfang unterbleiben, dass der „true and fair view“ leidet. In einem solchen Fall müsste das Wahlrecht der Sofortabschreibung in einem solchen Sinne ausgeübt werden, dass der „true and fair view“ nicht getrübt wird; etwa durch Unterlassung der Abschreibung und Ausweis einer Rückstellung für passive latente Steuern.

Nachdem mit dieser Bestimmung ein Gleichklang mit dem Einkommensteuerrecht erzielt werden soll, gilt für den Begriff des geringwertigen Vermögensgegenstandes § 13 EStG, und damit auch die Einschränkung, dass Vermögensgegenstände, die aus Teilen bestehen, als Einheit aufzufassen sind, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden.

#### **Zu Z 18 (§ 204 Abs. 2):**

Hier erfolgt eine Anpassung an die Definitionen in § 189a Z 3 und 4. Die Praxis ging schon bisher davon aus, dass bei Wertpapieren des Anlagevermögens, die keine Beteiligungen sind, der beizulegende Wert dem beizulegenden Zeitwert entspricht (AFRAC-Stellungnahme „Grundsatzfragen der unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen“, Tz 22). Dies soll nun klarstellend im Gesetz verankert werden, wobei natürlich die Anschaffungsobergrenze nicht überschritten werden darf (arg. „Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert“).

#### **Zu Z 19, 39, 46, 52, 53, 68, 89, 90 (§ 205, § 224 Abs. 3, § 226 Abs. 3, § 229 Abs. 6, § 230, § 232 Abs. 4, § 253):**

Aufgrund der Vollharmonisierung von Angaben für kleine Unternehmen könnte fraglich sein, in wie weit der Ausweis unversteuerter Rücklagen noch vorgesehen werden kann. Dies wird zum Anlass genommen, auf die Ausweispflicht unversteuerter Rücklagen zur Gänze zu verzichten, wie dies auch vom AFRAC empfohlen wurde. Soweit in unversteuerten Rücklagen passive latente Steuern enthalten sind, sind diese in einer entsprechenden Rückstellung auszuweisen.

Diese Änderung bedingt auch eine Änderung in den Gliederungsschemen: auf der Passivseite der Bilanz (§ 224 Abs. 3) entfällt der Posten B, die nachfolgenden Posten rücken um einen Großbuchstaben im Alphabet vor. In der GuV (§ 232 Abs. 2 und 3) entfällt die Auflösung von und die Zuweisung zu unversteuerten Rücklagen.

Das Übergangsrecht (§ 906 Abs. 32) sieht vor, dass bestehende unversteuerte Rücklagen unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen sind, soweit nicht darin enthaltene passive latente Steuern den Rückstellungen zuzuführen sind. Die Änderung braucht nicht über die GuV geführt werden, zumal in der Bilanz zum 31.12.2016 auch die entsprechenden Positionen (bisher § 231 Abs. 1 Z 23 und Z 26 bzw. Abs. 2 Z 22 und Z 25) in der GuV entfallen. Siehe auch die Erläuterungen zu § 906 Abs. 36.

**Zu Z 20 (§ 206 Abs. 3):**

Nachdem der Ansatz der Vertriebskosten bei Langfristfertigung durch die Richtlinie nicht gestattet ist, wird vorgeschlagen, diesen Ansatz als „true and fair view-override“ nach Art. 4 Abs. 4 auszugestalten.

**Zu Z 21 und 91 (§ 207 und § 254 Abs. 1):**

Hier erfolgt eine Anpassung an die Definitionen in § 189a Z 3 und 4; eine inhaltliche Änderung ist damit nicht verbunden. § 207 erster Satz ordnet an, dass Gegenstände des Umlaufvermögens auf den niedrigeren Börsenkurs oder Marktpreis abzuschreiben sind. Nachdem der beizulegende Zeitwert dem gemäß § 189a Z 4 dem Börsenkurs oder Marktwert entspricht, soll nun vom beizulegenden Zeitwert gesprochen werden. Wenn dieser nicht festzustellen ist, ist wie bisher auf den niedrigeren beizulegenden Wert nach § 189a Z 3 abzuschreiben.

**Zu Z 22 und 23 (§ 208 Abs. 2 und 3):**

Die Möglichkeit, von der Zuschreibung abzusehen, ist nach Art. 12 Abs. 6 lit. d der Richtlinie nicht mehr erlaubt und ist daher aufzugeben. Stattdessen wird – wie in der Richtlinie und in § 253 Abs. 5 dHGB – klargestellt, dass die Zuschreibung nicht für den Geschäfts(firmen)wert gilt.

§ 906 Abs. 33 ordnet die Nachholung bisher unterlassener Zuschreibungen an. Die vorgeschlagene Übergangsbestimmung im EStG (Art. 9) soll sicherstellen, dass nachgeholte Zuschreibungen nicht sofort steuerwirksam sind.

**Zu Z 24 (§ 211):**

In § 211 Abs. 1 soll – wie in § 253 Abs. 2 erster Satz dHGB – klargestellt werden, dass Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen sind. Der Begriff „Erfüllungsbetrag“ weist klarer als der bisherige „Rückzahlungsbetrag“ darauf hin, dass nicht nur Geldleistungsverpflichtungen, sondern auch Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen umfasst sind (*Kozikowski/Schubert* in Beck Bil-Komm § 253 Rz 51). Mit dem Begriff soll außerdem klargestellt werden, dass in die Betrachtung – unter Einschränkung des Stichtagsprinzips – künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind.

Bei der Bestimmung der Marktüblichkeit des zur Abzinsung gewählten Zinssatzes kann man sich entweder an den deutschen Kundmachungen der Rechtsverordnungen nach § 253 Abs. 2 vierter Satz dHGB orientieren, oder man zieht den Durchschnittszinssatz in § 9 Abs. 5 EStG heran. Bei den Altersversorgungsverpflichtungen soll es bei der Bewertung aufgrund versicherungsmathematischer Grundsätze bleiben. Alternativ soll den Unternehmen ermöglicht werden, eine Abzinsung mit einem gewichteten Durchschnittszinssatz bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren vorzunehmen. Der Ansatz eines um einen fixen Prozentsatz gekürzten Betrags soll hingegen nicht mehr zulässig sein.

Nach den Übergangsregeln ist eine Neubewertung der Rückstellungen und Anpassung ab der Bilanz für das Geschäftsjahr 2016 notwendig. Sollte allerdings eine Zuführung zu den Rückstellungen bei langfristigen Verbindlichkeiten (insbesondere Pensionsrückstellungen) notwendig sein, ermögli­ch der vorgeschlagene § 906 Abs. 34 eine auf längstens fünf Jahre verteilte Zuführung des erforderlichen Betrags.

**Zu Z 25 und 26 (§ 212, § 216)**

Diese Änderungen betreffen Verweiskorrekturen.

**Zu Z 26a (Überschrift des zweiten Abschnitts)**

Der Klammerausdruck soll entfernt werden, da der Begriff „Kapitalgesellschaften“ nicht nur AG und GmbH umfasst, sondern auch SE.

**Zu Z 27 (§ 221 Abs. 1):**

Im Kommissionsvorschlag für die Bilanz-Richtlinie wurde vorgeschlagen, die Schwellenwerte für kleine Unternehmen inflationsbedingt von 4,84 Mio. Euro Bilanzsumme und 9,68 Mio Euro Umsatzerlösen auf

5 und 10 Mio. Euro anzuheben; die Schwellenwerte sollten europaweit einheitlich sein. Im Verlauf der Verhandlungen konnten sich die Mitgliedstaaten jedoch nicht auf einheitliche Schwellenwerte einigen. Im Austausch für die Möglichkeit der Staaten, die Schwellenwerte auf 4 und 8 Mio. Euro absenken zu können, wurde die Möglichkeit eingeführt, sie auch auf 6 und 12 Mio. Euro anzuheben. Der Entwurf schlägt vor, beim ursprünglichen Vorschlag der Kommission im Mittelfeld zu bleiben und die Schwellenwerte nur an die zwischenzeitige Inflation anzupassen.

**Zu Z 28 und 34 (§ 221 Abs. 1a und 7):**

Der Entwurf schlägt vor, in Übereinstimmung mit Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie eine neue Kategorie Kleinstkapitalgesellschaften einzuführen, für die wahlweise alle oder einzelne der in Art. 36 angeführten Erleichterungen vorgesehen werden können. Hier schlägt der Entwurf die Befreiung von den Anhangangaben (Art. 36 Abs. 1 lit. b, siehe § 242 Abs. 1) und bestimmte Erleichterungen beim Zwangsstrafverfahren vor (siehe § 283). In Abs. 7 wird die Verordnungsermächtigung auch auf den neuen Abs. 1a ausgedehnt.

**Zu Z 29 (§ 221 Abs. 2):**

Die Schwellenwerte für mittlere Unternehmen sind nach Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie zwingend auf 20 Mio. Euro Bilanzsumme und 40 Mio. Euro Umsatzerlöse zu ändern.

**Zu Z 30 (§ 221 Abs. 3):**

Mit dieser Bestimmung soll Art. 40 Bilanz-Richtlinie umgesetzt werden. Inhaltlich wird der Kreis von Unternehmen, die per se als groß gelten, über die kapitalmarktorientierten Unternehmen hinaus auf Banken und Versicherungen ausgedehnt (im Einklang mit den Richtlinien-Vorgaben und die vorgeschlagene Definition in § 189a Z 1).

**Zu Z 31 (§ 221 Abs. 4):**

Die Anordnung, dass die Rechtsfolgen der Größenmerkmale auch im Fall einer Umgründung oder Neugründung erst ab dem folgenden Geschäftsjahr eintreten, kann als Redaktionsversehen angesehen werden, zumal die Erläuternden Bemerkungen zum EU-GesRÄG vorgaben, sich an § 267 Abs. 4 zweiter Satz dHGB zu orientieren (vgl. *Nowotny* in *Straube*, UGB II/RichtlinieG<sup>3</sup> [2011] § 221 Rz 30, der einen sofortigen Eintritt der Rechtsfolgen für rechtspolitisch für geboten erachtet). Damit soll auch klargestellt werden, dass eine Gesellschaft nicht in jedem Fall bei einer Neugründung als Kleinstkapitalgesellschaft (Abs. 1a idF des Entwurfs) einzustufen ist.

**Zu Z 32 (§ 221 Abs. 4a):**

Die Richtlinie gestattet, Mutterunternehmen vorzuschreiben, ihre Schwellenwerte auf konsolidierter oder aggregierter Basis zu berechnen (Art. 3 Abs. 12 in Verbindung mit EG 12 zweiter Satz). Von dieser Option wird Gebrauch gemacht, um zu verhindern, dass Mutterunternehmen, die über eine sehr hohe Bilanzsumme, aber über wenig Mitarbeiter verfügen, und selbst nur sehr wenig Umsatzerlöse erzielen, nur einen sehr eingeschränkten Anhang offenlegen müssen. Das betrifft insbesondere Aktiengesellschaften, die Holding-Gesellschaften sind, die ohne Umsetzung dieser Ausnahme wesentliche Angaben zur Eigenkapitalstruktur (§ 241 UGB idF des Entwurfs) nicht mehr machen müssten. Eine Gesellschaft gilt auch dann als Mutterunternehmen, wenn aufgrund der Anwendung der §§ 246 oder 249 im Einzelfall kein Konzernabschluss aufgestellt wird.

**Zu Z 33 (§ 221 Abs. 5):**

Mit dem AktRÄG 2009, BGBl. I Nr. 71/2009, wurden die Abs. 4 bis 7 über gebundene Rücklagen aus dem AktG übernommen, ohne dass in § 221 klargestellt wurde, dass diese Bestimmungen wie bis zur Änderung nicht für kapitalistische Personengesellschaften anzuwenden sind. Da eine Ausweitung der Regelung über gebundene Rücklagen für kapitalistische Personengesellschaften nicht beabsichtigt war, soll diese Klarstellung nun nachgeholt werden.

**Zu Z 37 (§ 222 Abs. 3):**

Diese Bestimmung soll Art. 4 Abs. 4 der Richtlinie umsetzen, wobei es nicht den Unternehmen selbst überlassen werden soll, ob sie von den Regelungen des Dritten Buches abweichen müssen. Dazu wird von der Option des zweiten Unterabsatzes in Art. 4 Abs. 4 der Richtlinie Gebrauch gemacht, der es den Mitgliedstaaten ermöglicht, die Ausnahmefälle festzulegen und die entsprechenden Ausnahmeregelungen zu treffen. Dies soll mit einer Verordnung geschehen, die vom Bundesminister für Justiz im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen zu erlassen ist.

**Zu Z 38 (§ 223 Abs. 3):**

Mit dieser Bestimmung soll für kleine Unternehmen die Pflicht beseitigt werden, die Abweichung von der Gliederung im Anhang zu begründen. Art. 9 Abs. 3 der Richtlinie sieht keine solche Anhangangabe vor.

**Zu Z 40 (§ 225 Abs. 3):**

Die Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind nach der Bilanz-Richtlinie bei jedem Posten der Bilanz anzumerken (Anhang III der Richtlinie); ein Forderungsspiegel im Anhang scheint damit nicht mehr zulässig zu sein. Die Erläuterung von aktiven Antizipationen darf von kleinen Unternehmen nicht verlangt werden.

**Zu Z 41 (§ 225 Abs. 5):**

Nachdem die Bilanzierung für eigene Anteile in § 229 geregelt wird (siehe die Erläuterungen dort), ist die Bestimmung des § 225 Abs. 5 auf Anteile an Mutterunternehmen einzuschränken.

**Zu Z 42 (§ 225 Abs. 6):**

Die Änderung im ersten Satz soll die in Anhang III der Richtlinie bei Punkt C. der Passiva vorgesehene Aufgliederungsverpflichtung umsetzen. Unmittelbar in der Bilanz – und nicht mehr wahlweise im Anhang – sind Verbindlichkeiten unter und über einem Jahr ersichtlich zu machen; Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sind hingegen im Anhang darzustellen (Art. 16 Abs. 1 lit. g). Die Änderung im dritten Satz trägt der Vollharmonisierung der Anhangangaben bei kleinen Unternehmen Rechnung.

**Zu Z 44 (§ 226 Abs. 1):**

Diese Bestimmung wird an Art. 17 Abs. 1 lit. a der Bilanz-Richtlinie angepasst, wobei von dem Wahlrecht gemäß Art. 16 Abs. 2 Gebrauch gemacht wird, den Anlagespiegel auch für kleine Unternehmen vorzusehen. Der Inhalt des bisherigen § 226 Abs. 2 (Ausschüttungssperre bei aktiven Steuerlatenzen) soll in die systematisch passendere Bestimmung des § 235 eingefügt werden.

**Zu Z 47 (§ 226 Abs. 5):**

Der erste Satz (Angabe der Pauschalwertberichtigung im Anhang) ist an die Vollharmonisierung der Anhangangaben bei kleinen Unternehmen anzupassen. Der bisherige zweite Satz, nach dem Einzelwertberichtigungen direkt vom entsprechenden Aktivposten abzusetzen sind, sagt nur selbstverständliches aus und soll daher gestrichen werden.

**Zu Z 50 (§ 229 Abs. 1 bis 1b):**

Zu Abs. 1: Mit dem neu eingefügten zweiten Satz soll die Bilanzierung des Eigenkapitals einer GmbH, die die Gründungsprivilegierung nach § 10b GmbHG in Anspruch nimmt, geregelt werden.

*Beispiel:*

*Die Gesellschafter einer GmbH vereinbaren eine gründungsprivilegierte Stammeinlage in Höhe von 10.000 Euro, und zahlen 5.000 Euro ein. Der Ausweis lautet wie folgt:*

<i>I. Stammkapital</i>	<i>35.000</i>
<i>abzüglich nach § 10b Abs. 4 GmbHG dtz nicht einforderbare Einlagen</i>	<i>-15.000</i>
<i>abzüglich sonstige nicht eingeforderte ausstehende Einlagen</i>	<i>-5.000</i>
<i>einbezahltes Stammkapital</i>	<i>5.000</i>

Zu Abs. 1a und 1b: Es wird vorgeschlagen, den Ausweis der eigenen Aktien, wie es international üblich und auch in § 272 dHGB geregelt ist, beim Eigenkapital vorzusehen. Der Nennbetrag oder der rechnerische Wert eigener Anteile ist in einer Vorspalte offen vom gezeichneten Kapital abzusetzen.

*Beispiel:*

<i>Nennkapital</i>	<i>100.000</i>
<i>abzüglich Nennbetrag eigener Aktien</i>	<i>-5.000</i>
<i>ausgegebenes Nennkapital</i>	<i>95.000</i>

**Zu Z 51 (§ 229 Abs. 4):**

Diese Einfügung soll klarstellen, dass die Abs. 5 und 7 nur eine nähere Determinierung der Pflicht nach Abs. 6 darstellen und daher nur für Aktiengesellschaften und große GmbH gelten.

**Zu Z 54 bis 64 (§ 231, § 232 Abs. 3):**

Aufgrund der Vollharmonisierung für kleine Unternehmen können diese nicht mehr dazu verhalten werden, in der GuV die vom UGB vorgeschriebene Aufgliederung der "sonstigen betrieblichen Erträge" (§ 231 Abs. 2 Z 4 UGB) und des Personalaufwands vorzunehmen (§ 231 Abs. 2 Z 4 UGB, hier ist nur die Aufgliederung in Löhne und Gehälter einerseits und soziale Aufwendungen, davon für Altersversorgung andererseits vorgesehen). Auch der gesonderte Ausweis von Steuern in "sonstige betriebliche

Aufwendungen" (§ 231 Abs. 2 Z 8 UGB), sowie eine detailliertere Aufgliederung der Aufwendungen aus Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens (§ 231 Abs. 2 Z 14 UGB) darf für kleine Unternehmen nicht mehr zwingend vorgeschrieben werden.

Die Eigenkapitalverwendung (bisher Posten 23 bis 27) ist kein Bestandteil der GuV ieS und findet sich auch nicht im Gliederungsschema der Bilanz-Richtlinie (Anhang V und VI). Allerdings gestattet Art. 9 Abs. 6 die Adaptierung der Gliederung der GuV für den Ausweis der Verwendung der Ergebnisse, weshalb der Ausweis der Eigenkapitalverwendung in der GuV prinzipiell für alle Gesellschaften beibehalten werden kann. Optional können die Gesellschaften – wie nach dHGB – in Zukunft die Eigenkapitalverwendung auch im Anhang darstellen (siehe den neuen Abs. 5). Dafür kann auch die neue Anhangangabe nach dem vorgeschlagenen § 238 Abs. 1 Z 8 verwendet werden.

Für alle Unternehmen entfällt in der GuV der Ausweis von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen; diese Beträge sind den „ordentlichen“ Positionen zuzuordnen, wobei der Betrag und die Wesensart von einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung in Zukunft im Anhang anzugeben ist (Art. 16 Abs. 1 lit. f). Das hat zur Folge, dass die Ergebnisgröße „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT)“ zu entfallen hat; für mittlere und große Unternehmen wird vorgesehen, dass als Zwischensumme noch das „Ergebnis vor Steuern“ gebildet wird.

#### **Zu Z 66 und 68 (§ 232 Abs. 2, § 233)**

Die Richtlinie lässt einen Ausweis von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen in der GuV nicht mehr zu (siehe bereits die Erläuterungen zu § 231), weshalb die darauf Bezug nehmenden Bestimmungen anzupassen (§ 232 Abs. 2) bzw. aufzuheben sind (§ 233). Die Erläuterung von wesentlichen Beträgen im Anhang findet sich in § 237 Abs. 1 Z 7.

#### **Zu Z 45 und 71 (§ 226 Abs. 2, § 235)**

In § 235 entfällt wegen der Aufhebung des Zuschreibungswahlrechts (bisher § 208 Abs. 2) das sich auf die Zuschreibung beziehende Ausschüttungsverbot (bisher § 235 Z 1) und wegen der Beseitigung der un versteuerten Rücklagen die entsprechende Ausschüttungssperre (bisher § 235 Z 2). Stattdessen wird im neuen Abs. 2 die bisher in § 226 Abs. 2 geregelte Ausschüttungssperre für den Aktivüberhang bei latenten Steuern normiert.

Die neue Gliederung in zwei Absätzen folgt dem Gedanken, dass die bisherige Z 3 (nunmehr Abs. 1 Z 2; Umgründungsrücklage) vom Geschäftsjahr ausgehend auch Folgejahre betrifft. Die Ausschüttungssperre für den Aktivüberhang bei latenten Steuern hingegen soll völlig unabhängig von den Ergebniswirkungen im Geschäftsjahr gelten.

Die Ausschüttungssperren nach Abs. 1 wird an den geänderten Wortlaut des § 202 Abs. 1 angepasst. Damit wird der bisherige Fehlverweis auf § 202 Abs. 2 Z 1 korrigiert (vgl. bereits 6 Ob 103/03w). Zusätzlich wird ein weiterer Satz angefügt, der im Begutachtungsverfahren zum RÄG 2010 von der Kammer der Wirtschaftstreuhandler angeregt wurde (12/SN-100/ME 24. GP). Danach soll sich die Ausschüttungssperre insofern vermindern, als in den Folgejahren nach der umgründungsbedingten Bildung der Kapitalrücklage das Jahresergebnis der übernehmenden Gesellschaft durch die Abschreibung der aufgewerteten Vermögensgegenstände einschließlich eines Firmenwertes vermindert wird. Eine weitergehende Reform der Ausschüttungssperren muss weiteren Diskussionen vorbehalten werden.

#### **Zu Z 40a, 43, 48, 70 und 72 (§ 227, § 234, § 236 bis § 238):**

##### **Zur Regelungstechnik der Anhangangaben:**

Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie schreibt eine Vollharmonisierung von Angaben kleiner Unternehmen fest. Dies folgt dem „think small first“-Ansatz der Richtlinie (siehe EG 10), aus dem auch eine Änderung des Regelungskonzepts vom Top-Down Konzept zu einem Bottom-Up Konzept resultiert: anders als nach bisherigem Recht werden nicht die Angaben für eine große Gesellschaft als Ausgangspunkt genommen, und fakultative Abweichungen für mittlere und kleine Gesellschaften zulässig erklärt („Top-Down“), sondern Art. 16 bestimmt ein Set von Anhangangaben für alle Unternehmen, die in den folgenden Artikeln um Zusätze für mittlere und große Unternehmen erweitert werden (*Dokalik*, Die neue Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU und ihre Umsetzung im österreichischen Recht, RWZ 10/2013, 297 [298]). Es wird vorgeschlagen, diese Regelungstechnik auch im UGB abzubilden, und die Anhangangaben für kleine Unternehmen in einem Paragraphen (§ 237) zusammenzufassen.

Die Anhangangaben, die zusätzlich an übrigen Stellen der Richtlinie zu finden sind und auch für kleine Unternehmen beibehalten werden, werden bei der jeweiligen Bestimmung geregelt. Die Ausnahmebestimmung des bisherigen § 242 Abs. 2 wird damit obsolet; an ihrer Stelle werden bei den einzelnen Bestimmungen, die Anhangangaben vorsehen, diese auf mittlere und große Unternehmen beschränkt (§§ 225 Abs. 4 und 7, 226 Abs. 5, 227, 234).

**Zu § 236:**

Der Einleitungssatz führt den Grundsatz des „true and fair view“ näher aus (siehe bereits § 222 Abs. 2 und Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie) und kann daher beibehalten werden. Allerdings muss dem Umstand Rechnung getragen werden, dass von kleinen Gesellschaften keine zusätzlichen Anhangangaben verlangt werden dürfen. Dies gilt auch für Anhangangaben, die in anderen Bundesgesetzen geregelt sind, was durch den zweiten Satz klargestellt wird.

Die bisher in der Z 1 angeführte Anhangangabe wird in den neu formulierten § 237 übernommen. Die bisherige Z 2 soll dem § 203 Abs. 4 angefügt werden, die bisherige Z 3 dem § 203 Abs. 5. Die Z 4 entfällt als Folge der Streichung von § 206 Abs. 3.

**Zu § 237:**

Diese Bestimmung fasst – nach dem Vorbild des Art. 16 der Richtlinie – jene Anhangangaben zusammen, die für alle Unternehmen zu machen sind. Z 1 entspricht dem bisherigen § 236 Z 1, wobei – im Gegensatz zum in der deutschen Sprachfassung der Richtlinie verwendeten Begriff „Bewertungsmethoden“ – der Begriff „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ beibehalten wird, da er dem in der englischen Sprachfassung verwendeten Begriff „accounting policies“ besser entspricht. Dieser Begriff wird überdies in Erwägungsgrund 24 der deutschen Sprachfassung abweichend mit „Rechnungslegungsmethoden“ übersetzt. Die nähere Erläuterung der Anhangangabe wurde aus dem Text des Erwägungsgrundes 24 übernommen.

Z 2 setzt Art. 16 Abs. 1 lit. d um und entspricht dem bisherigen § 237 Z 3 und 8, wobei die Pflicht zur Aufgliederung nicht für kleine Unternehmen vorgesehen werden kann, weshalb sie in Abs. 2 verschoben wurde.

Z 3 setzt Art. 16 Abs. 1 lit. e um und entspricht dem bisherigen § 239 Z 2.

Z 4 setzt Art. 16 Abs. 1 lit. f um und ist ein Ersatz für den Entfall der Beträge von außerordentlicher Größenordnung und/oder Bedeutung in der GuV.

Z 5 setzt Art. 16 Abs. 1 lit. g um und entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 237 Z 1, wobei die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit vom mehr als einem Jahr nunmehr unmittelbar in der Bilanz anzugeben sind.

Z 6 setzt Art. 16 Abs. 1 lit. h um; eine Aufgliederung der Zahl der Arbeitnehmern darf von kleinen Unternehmen nicht verlangt werden und wird daher weiterhin in § 239 Abs. 1 Z 1 geregelt.

Z 7 macht von der Option nach Art. 16 Abs. 2 der Richtlinie Gebrauch und übernimmt die Anhangangabe des Art. 17 Abs. 1 lit. m auch für kleine Unternehmen.

**Zu § 238:**

Diese Bestimmung fasst – nach dem Vorbild des Art. 17 der Richtlinie – jene Anhangangaben zusammen, die für mittlere und große Unternehmen zu machen sind. Art. 17 Abs. 1 lit. a (Anlagespiegel) ist in § 226 geregelt. Art. 17 Abs. 1 lit. b bedarf keiner Umsetzung, weil es nach dem UGB (abgesehen § 208 Abs. 2 idgF, dessen Aufhebung vorgeschlagen wird) keine Möglichkeit gibt, Wertberichtigungen allein für die Anwendung von Steuervorschriften auch mit Wirkung für die UGB-Bilanz vorzunehmen. Sehen die Steuervorschriften besondere Abschreibungszeiträume vor, die den GoB nicht entsprechen, so sind die von den unternehmensrechtlichen Wertansätzen abweichenden Beträge im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung zu berücksichtigen und finden keinen Eingang in die UGB-Bilanz.

Der Text der Z 1 und 2 entspricht im Wesentlichen dem Text des bisherigen § 237a; die Definition derivativer Finanzinstrumente findet sich in Abs. 2.

Z 3 regelt die Anhangangabe für latente Steuern in Anlehnung an § 285 Z 29 dHGB.

Z 4 setzt Art. 17 Abs. 1 lit. g und Z 5 Art. 17 Abs. 1 lit. l um; die Angaben entsprechen dem bisherigen § 238 Z 2. Die Erleichterungen nach dem bisherigen § 241 Abs. 2 finden sich nunmehr in § 242 Abs. 2.

Z 6 setzt Art. 17 Abs. 1 lit. m und Z 7 Art. 17 Abs. 1 lit. n um; die Angaben entsprechen dem bisherigen § 237 Z 12.

Z 8 setzt Art. 17 Abs. 1 lit. o um; diese Bestimmung war bisher in § 277 Abs. 1 geregelt.

Z 9 setzt Art. 17 Abs. 1 lit. p um und entspricht dem bisherigen § 237 Z 8a.

Z 10 setzt Art. 17 Abs. 1 lit. q um; diese Angabe war bisher Bestandteil des Lageberichts (§ 234 Abs. 3 Z 1).

Z 11 setzt Art. 17 Abs. 1 lit. r um und war bisher in § 237 Z 8b geregelt. Die Erleichterungen für mittelgroße Unternehmen wurden vom bisherigen § 242 Abs. 1 in § 238 Abs. 3 übernommen.

Z 12 entspricht dem bisherigen § 237 Z 4 und setzt zum Teil Art. 17 Abs. 1 lit. e um (Aufgliederung des Personalaufwands nach Löhnen und Gehältern).

Z 13 entspricht dem bisherigen § 237 Z 7.

Z 14 entspricht dem bisherigen § 237 Z 10.

Z 15 entspricht dem bisherigen § 237 Z 11.

Z 16 entspricht dem bisherigen § 237 Z 14.

Z 17 entspricht dem bisherigen § 238 Z 1.

Z 18 entspricht dem bisherigen § 238 Z 3. Die Erleichterungen nach dem bisherigen § 241 Abs. 3 finden sich nunmehr in § 242 Abs. 3.

Z 19 entspricht dem bisherigen § 238 Z 4.

#### **Zu Z 73 und 74 (§ 239):**

In § 239 werden – wie bisher – alle Pflichtangaben über Organe und Arbeitnehmer zusammengefasst, wobei sich nur geringfügige Veränderungen zum bisherigen Text ergeben. Die Angabe der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer wird in § 237 Abs. 1 Z 6 geregelt, weshalb in § 239 Abs. 1 Z 1 nur die Verpflichtung zur Aufgliederung für mittelgroße und große Unternehmen erhalten bleiben soll. Die bisherige Z 2 soll als Pflichtangabe auch für kleine Unternehmen in § 237 übernommen werden. An die frei werdende Stelle soll die bisher in § 237 Z 13 geregelte Anhangangabe verschoben werden.

#### **Zu Z 75 (§ 240 bis 242):**

##### **Zu § 240:**

Diese Bestimmung setzt Art. 18 der Richtlinie um.

##### **Zu § 241:**

In dieser Bestimmung werden – wie bisher in § 240 – die Pflichtangaben für Aktiengesellschaften zusammengefasst, die allerdings nicht für kleine Aktiengesellschaften gelten. Aus diesem Grund sind auch – wie es Art. 19 Abs. 2 lit. c der Richtlinie vorsieht – die Angaben über eigene Aktien (bisher Z 3) in den Lagebericht aufzunehmen.

##### **Zu § 242:**

In dieser Bestimmung werden – wie bisher in § 241 – die Fälle zusammengefasst, in denen von Angaben abgesehen werden kann, wobei die Abs. 2 bis 4 den Abs. 2 bis 4 des bisherigen § 241 entsprechen.

In Abs. 1 soll die Option nach Art. 36 Abs. 1 lit. b der Richtlinie wahrgenommen werden, Kleinstkapitalgesellschaften von den Anhangangaben zu befreien. Die in Art. 24 Abs. 2 der Richtlinie 2012/30/EU geforderten Angaben über eigene Aktien brauchen nicht unter der Bilanz angegeben zu werden, da auch Aktiengesellschaften, die Kleinstkapitalgesellschaften sind, einen Lagebericht mit diesen Angaben (§ 243 Abs. 3 Z 3 idF des Vorschlags) zu erstellen haben. Bei Kleinstkapitalgesellschaften wird davon ausgegangen, dass der ohne Anhang erstellte Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt, weshalb nicht „über die Hintertür“ des § 222 Abs. 2 zweiter Satz doch wieder weitere Anhangangaben zu machen sind. Dass die Richtlinie nur Art. 4 Abs. 4 von der Anwendung ausnimmt (und nicht auch Art. 4 Abs. 3 zweiter Satz), kann als offenkundiges Redaktionsversehen gewertet werden, weil Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie die bisherigen Bestimmungen des Art. 2 Abs. 3 und 4 der Vierten Richtlinie übernommen hat und die Richtlinie 2012/6/EU zur Änderung der Vierten Richtlinie hinsichtlich Kleinbetrieben im neu eingefügten Art. 1a Abs. 5 explizit auch Art. 2 Abs. 4 der Vierten Richtlinie ausnimmt.

##### **Zu Z 76 (§ 243):**

In Abs. 3 soll die bisherige Z 1 entfallen, da deren Inhalt als Anhangangabe nach dem vorgeschlagenen § 238 Z 10 vorzusehen ist. Im Gegenzug wird die Angabe über eigene Aktien (bisher § 240 Z 3) in den Lagebericht eingefügt.

#### **Zu Z 35, 36, 78 (Überschrift zweiter Titel, § 222, § 243c):**

Mit diesen Änderungen wird der Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen eingeführt.

Zu Abs. 1: Diese Bestimmung setzt Art. 42 Abs. 1 der Richtlinie um. Dass der Bericht für ein Geschäftsjahr gleichzeitig mit dem Jahresabschluss aufzustellen, dem Aufsichtsrat vorzulegen und von sämtlichen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen ist, ergibt sich aus dem vorgeschlagenen § 222 Abs. 1.

Zu Abs. 2: Die Definitionen wurden aus Art. 41 Z 1 und 2 der Richtlinie übernommen. Die Definition der Richtlinie über die Tätigkeit des Holzeinschlags in Primärwäldern (Art. 41 Z 2) bringt keinen zusätzlichen Erkenntnisgewinn, weil der zitierte Wirtschaftszweig in der VO Nr. 1893/2006 bloß „Holzeinschlag“ heißt. Die Definition des Begriffs „Primärwald“ wurde aus der Richtlinie 2009/28/EG übernommen.

Zu Abs. 3: Abs. 3 regelt im Einklang mit Art. 43 Abs. 2 den Inhalt des Berichts. Die Zahlungen sind zunächst je staatlicher Stelle anzugeben; es ist also anzugeben, was einer einzelnen Behörde oder von einer Behörde kontrollierten Abteilung oder Unternehmen geleistet wurde. Zusätzlich ist die Art der Leistung anzugeben.

Der Begriff der Zahlung wird gemäß Art. 41 Abs. 5 der Richtlinie synonym für Leistungen nach dem vorgeschlagenen Abs. 3 verwendet, schließt also Zahlungen im engeren Sinn und Sachleistungen ein.

Zu Abs. 4: diese Bestimmung regelt die Aufgliederung der Leistungen (Zahlungen) nach Projekten (Art. 43 Abs. 2 lit. c der Richtlinie) und die Projektdefinition (Art. 41 Z 4). Für die weitere Aufgliederung auf Projektebene ist zunächst erforderlich, dass die Zahlungen einem bestimmten Projekt gewidmet wurden. Zahlungen ohne eine spezifische Widmung müssen nicht einem bestimmten Projekt zugeordnet werden. Dasselbe ist auch mit dem eher unklar formulierten Art. 43 Abs. 2 zweiter Unterabsatz gemeint, weshalb dieser Text nicht übernommen zu werden braucht.

Abs. 5 setzt die Bagatellgrenze von Art. 43 Abs. 1 um. Der zweite Satz stellt klar, dass auch eine Aufgliederung nicht gemacht zu werden braucht, wenn die aufgegliederte Leistung unter 100.000 Euro liegt. Da aber dann der anzugebende Gesamtbetrag unter Umständen der Summe der aufgegliederten Einzelbeträgen nicht entspricht, ist die weitere Unterlassung der Aufgliederung zusätzlich anzugeben.

*Beispiel: Ein Unternehmen bezahlt an eine nationale Behörde pro Jahr 200.000 Euro, davon 150.000 an Steuern und 50.000 für die Verbesserung der Infrastruktur, und an eine regionale Behörde 300.000 Euro, davon 150.000 an Produktionszahlungen für ein bestimmtes Projekt, 100.000 Euro an Lizenzzahlungen für dieses Projekt und 50.000 an (unspezifischen) Boni. Offenzulegen ist: die Gesamtzahlung an die nationale Behörde von 200.000 Euro, davon 150.000 an Steuern, wobei anzugeben ist, dass die Restsumme gem § 243c Abs. 5 UGB nicht weiter aufgeschlüsselt wird. Ebenso ist die Gesamtzahlung an die regionale Behörde von 300.000 Euro anzugeben, davon entfallen 250.000 auf das anzugebende Projekt, und zwar 150.000 an Produktionszahlungen und 100.000 an Lizenzzahlungen. Die Restsumme wird gem § 243c Abs. 5 UGB nicht weiter aufgeschlüsselt.*

Abs. 6 setzt Art. 43 Abs. 4 der Richtlinie um, Abs. 7 setzt Art. 46 um.

#### **Zu Z 80 und 83 (§ 244 Abs. 1 und 6)**

Im Einklang mit den entsprechenden Vorschlägen der Arbeitsgruppe wird vorgeschlagen, das Beteiligungserfordernis bei der Beherrschung aufgrund einheitlicher Leitung zu entfernen. Der Begriff der einheitlichen Leitung liegt bereits dem § 15 Abs. 1 AktG und § 115 Abs. 1 GmbHG zu Grunde, sodass zu ihrer Auslegung auf diese Bestimmungen zurückgegriffen werden kann (*Nowotny in Straube, UGB II/RichtlinieG<sup>3</sup> § 244 Rz 16*). Damit soll verhindert werden, dass eine Konsolidierung dadurch umgangen wird, dass so genannte Zweckgesellschaften gebildet werden, die nicht durch eine Beteiligung, sondern etwa aufgrund personeller Verflechtungen (wenn Organe der Zweckgesellschaft mehrheitlich mit Organwaltern der Muttergesellschaft besetzt werden) beherrscht werden.

Zu den weiteren Anpassungen in § 244 Abs. 1 siehe die Erläuterungen zu § 267a.

#### **Zu Z 82 (§ 244 Abs. 4):**

Die Zurechnungsbestimmung wird an den Richtlinie-Wortlaut (Art. 22 Abs. 3 und 4) angepasst. Im ersten Satz wird im Vergleich zum geltenden Text ein Redaktionsversehen berichtigt: hinzuzuzählen sind die einem Tochterunternehmen zustehenden Rechte und die anderen Personen zustehenden Rechte (nicht: „anderer Personen zustehenden Rechte“), die für Rechnung des Mutter- oder eines Tochterunternehmens handeln (vgl. auch § 290 Abs. 3 dHGB). Im zweiten Satz wird in Z 1 klargestellt, dass auch Rechte abzuziehen sind, die von einem anderen Tochterunternehmen für Rechnung einer anderen Person gehalten werden („von einem Tochterunternehmen“ statt bisher „vom Tochterunternehmen“). In Z 2 wird der Tatbestand des Art. 22 Abs. 4 lit. b sublit. ii näher ausgeführt.

#### **Zu Z 85 (§ 245):**

Diese Bestimmung wird an Art. 23 der Richtlinie angepasst. Anders als nach dem bisherigen Abs. 1 enthält Art. 23 Abs. 3 (wenn das Mutterunternehmen dem Recht eines Mitgliedstaates unterliegt) kein Recht des Aufsichtsrats, die Aufstellung eines Konzernabschlusses zu verlangen. In der neuen Z 1 lit. a und b soll daher Art. 23 Abs. 3 der Richtlinie umgesetzt werden (ohne „Vetorecht“ des Aufsichtsrats),

während Z 1 lit. c die Richtlinie-Option nach Art. 23 Abs. 5 wie bisher umsetzt (mit „Vetorecht“ des Aufsichtsrats). Die neue Z 2 macht von der Option des Art. 23 Abs. 8 der Richtlinie Gebrauch.

Abs. 2 konkretisiert die Voraussetzungen unmittelbar im Gesetz; diese waren bisher in der Befreiungsverordnung BGBl. Nr. 997/1994 geregelt. Der bisherige Abs. 2 kann entfallen, da dieser seit der Neufassung des § 252 UGB bedeutungslos ist (vgl. *Janschek in Bertl//Mandl* [Hrsg.] Handbuch RLG, B.IV./1.1. S 35).

Die Anordnung des bisherigen Abs. 3, dass nach Wegfall der Befreiungsvoraussetzungen noch zwei weitere Jahre kein Teilkonzernabschluss erstellt zu werden braucht, entspricht nicht der Richtlinie und soll daher aufgehoben werden.

#### **Zu Z 86 und 87 (§ 246 Abs. 1 und 3):**

Die Anpassung der Schwellenwerte in Abs. 1 folgt den Vorgaben in Art. 3 Abs. 6 der Richtlinie, die Ausnahme für PIEs in Abs. 3 folgt aus der entsprechenden Ausnahme in Art. 23 Abs. 1 und 2.

#### **Zu Z 88 (§ 249):**

Abs. 1 soll an Art. 23 Abs. 9, Abs. 2 an Art. 23 Abs. 10 der Richtlinie angepasst werden. Abs. 3 soll auf den Fall, dass gar kein Konzernanhang aufzustellen ist, eingeschränkt werden, um eine Doppelregelung mit § 265 Abs. 2 Z 1 zu vermeiden.

#### **Zu Z 91, 92 und 97 (§ 254 Abs. 1 und 3 sowie § 259 Abs. 1):**

Nach dem Vorschlag des AFRAC soll die Buchwertmethode zugunsten der Neubewertungsmethode aufgegeben werden. Die Neubewertungsmethode hat die besseren theoretischen und praktischen Argumente für sich (siehe im Einzelnen bei Rohatschek, Reformbedarf der österreichischen Konzernrechnungslegung, RWZ Heft 5, 143 [146]). Der „pagatorische Deckel“ wird jedoch beibehalten, da das Anschaffungswertprinzip auch für den Konzernabschluss gilt (Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch<sup>117</sup>, 97). Ein passiver Unterschiedsbetrag ist allerdings für den Fall zu bilden, dass die Anschaffungskosten unter dem Buchwert des Eigenkapitals liegen.

Nachdem es keine Notwendigkeit der Differenzierung zwischen Buchwert- und Neubewertungsmethode bei der Ermittlung des Anteils anderer Gesellschafter gibt, kann der zweite Satz des § 259 Abs. 1 entfallen (vgl. § 307 dHGB).

#### **Zu Z 94 (§ 256 Abs. 2)**

Die bisher in § 256 Abs. 2 Z 1 vorgesehene Ausnahme von der Eliminierung der Gewinne und Verluste aus Geschäften zwischen den Unternehmen, die in den Buchwert der Aktiva eingehen (Art. 24 Abs. 7 lit. c der RL) findet in der RL keine Deckung. Nach dem Vorbild des § 304 dHGB wurde daher die Ausnahme auf die Wesentlichkeit eingeschränkt.

#### **Zu Z 100 (§ 261 Abs. 2 Z 2)**

Der bisherige zweite Halbsatz, der eine Verrechnung des Unterschiedsbetrags mit den Rücklagen ermöglicht, widerspricht dem UGB-Konzept der Erfolgserfassung in der Konzernrechnungslegung und sollte ebenso entfallen, wie bereits die Rücklagenverrechnung in Abs. 1 mit dem RÄG 2010 (BGBl. Nr. 140/2009) abgeschafft wurde.

#### **Zu Z 104 (§ 264):**

Nach dem Vorbild des deutschen BilMOG (§ 312 dHGB) wird vorgeschlagen, die Kapitalanteilmethode bei der Equity-Bilanzierung aufzugeben, da sie ohnedies kaum Bedeutung hat.

Art. 27 Abs. 7 der Richtlinie scheint sich seinem Wortlaut nach – anders als Art. 33 Abs. 7 der Konzern-Richtlinie – nicht mehr auf Weglassungen der Zwischenergebnisse zu beziehen, sondern verweist undifferenziert auf alle Weglassungen nach Art. 24 Abs. 7. Da aber eine Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung nicht sinnvoll mit dem Konzept der Equity-Bilanzierung in Einklang zu bringen ist, ist dieser Verweis so zu interpretieren, dass er sich nur auf die Zwischenergebnisse bezieht. Eine Änderung im Vergleich zur Konzern-Richtlinie war nicht beabsichtigt und kann auch aus keiner der Unterlagen zur Beschlussfassung der Richtlinie abgeleitet werden.

#### **Zu Z 107 und 109 (§ 265):**

Zu Abs. 2 Z 1: Die Verweise in Art. 28 Abs. 2 lit. a der Richtlinie würden nahelegen, dass nur bei den wegen Unwesentlichkeit nicht einbezogenen Unternehmen die Angabe von Name, Sitz und Anteil am Kapital notwendig wäre, hingegen bei den nach § 249 Abs. 1 nicht einbezogenen Unternehmen (deren Anteile etwa nur zum Zweck der Weiterveräußerung gehalten werden) diese Angaben nicht zu machen sind. Eine Begründung kann aber nur sinnvoll gegeben werden, wenn auch Name, Sitz und Kapitalanteil

dieser Unternehmen anzugeben sind. Wenn umgekehrt ein Unternehmen wegen Unwesentlichkeit weggelassen wird, würde die RL nur die bloße Nennung dieses Unternehmens fordern, ohne Hinweis darauf, warum dieses Unternehmen nicht in die Konsolidierung einbezogen wird. Deshalb sollte in einem solchen Fall zumindest auf die Unwesentlichkeit des Tochterunternehmens hingewiesen werden. Eine weitergehende Begründung ist nicht zu fordern; diese kann der Bilanzleser aufgrund der Angaben von Name, Sitz und Kapitalanteil selbst nachvollziehen.

Zu Abs. 2 Z 4: Hier erfolgt eine Anpassung an Art. 28 Abs. 2 lit. d der Richtlinie.

**Zu Z 85a, 88a, 105 und 110 (§ 245a Abs. 1, § 251, § 265 Abs. 1 und § 266):**

Art. 28 Abs. 1 der Richtlinie sieht im Anhang zum Konzernabschluss die nach den Art. 16, 17 und 18 geforderten Informationen vor. Diese Anforderung wird dadurch umgesetzt, dass § 251 auch auf die §§ 237 bis 241 verweist, die ihrerseits Art. 16 bis 18 umsetzen. Abweichungen davon sind direkt in § 266 geregelt.

Die Angabe nach § 265 Abs. 1 tritt dabei an Stelle der Angabe nach § 237 Abs. 1 Z 1, die Angaben nach § 265 Abs. 2 treten an Stelle der Angabe nach § 238 Abs. 1 Z 4. Die Angaben nach § 238 Abs. 1 Z 13 bis 15 und 17 bis 19, § 239 Z 2 und Z 5 und § 241 Z 2, 4, 7 und 8, die nicht von der Richtlinie gefordert sind, waren schon bisher nicht im Konzernanhang anzugeben und sollen daher auch zukünftig ausgenommen bleiben.

**Zu Z 112 (§ 267 Abs. 3):**

Wie beim Einzelabschluss wird richtlinienkonform die Angabe über Vorgänge von besonderer Bedeutung (bisher Z 1) in den Anhang und die Anhangangabe über eigene Anteile in den Konzernlagebericht (als neue Z 3) verschoben.

**Zu Z 111 und 114 (Überschrift des neunten Titels, § 267a und § 267b):**

**Zu § 267a:**

Nachdem Art. 29 der Richtlinie auf alle nach den Art. 19 und 20 geforderten Informationen verweist, müssen auch die Informationen im Corporate Governance-Bericht in die Konzernlageberichterstattung Eingang finden. Es wird daher vorgeschlagen, analog zum Corporate Governance-Bericht einen konsolidierten Corporate Governance-Bericht einzuführen. In § 244 Abs. 1 soll sich die Pflicht zur Aufstellung auch auf diesen Bericht beziehen. Da nach der Richtlinie der Corporate Governance-Bericht Teil des Lageberichts ist, ordnet der vorgeschlagene letzte Satz des § 244 Abs. 1 an, dass sich Erwähnungen des Konzernlageberichts auch auf den konsolidierten Corporate Governance-Bericht beziehen. Damit wird vermieden, dass an allen Stellen (zB §§ 245, 245a, 246, 247, 249) auch ein Verweis auf den konsolidierten Corporate Governance-Bericht aufgenommen werden muss.

**Zu § 267b:**

Zu Abs. 1: Diese Bestimmung setzt Art. 44 Abs. 1 um. Einen konsolidierten Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen haben große Gesellschaften und Gesellschaften von öffentlichem Interesse zu erstellen, sobald sie selbst oder eines ihrer Tochterunternehmen in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind und sobald sie nach § 244 einen Konzernabschluss aufzustellen haben, auch wenn die Aufstellung eines Konzernabschlusses im Einzelfall nach § 249 unterbleibt. Diese Anforderung ergibt sich aus der Richtlinie, die auf die Pflicht zur Konsolidierung nach Art. 22 Abs. 1 bis 6 verweist, nicht jedoch auf die Ausnahmen nach Art. 22 Abs. 9 und 10. Das ergäbe sich an sich bereits aus dem Begriff „Mutterunternehmen“, da § 198a Z 6 nicht darauf abstellt, ob ein Konzernabschluss aufzustellen ist oder nicht, wird aber dennoch der Klarheit halber explizit erwähnt.

Zu Abs. 2: Die Befreiung kleiner und mittlerer Gruppen soll durch einen Verweis auf § 246 umgesetzt werden. Der Verweis inkludiert auch den Verweis auf § 246 Abs. 3, also die Ausnahme von Unternehmen von öffentlichem Interesse. Weiters sind gemäß Art. 44 Abs. 2 lit. c auch Tochterunternehmen von Unternehmen, die dem Recht eines anderen EU-Mitgliedstaates unterliegen, befreit; dass nur das oberste inländische Mutterunternehmen einen solchen Bericht zu erstatten hat, ergibt sich bereits aus § 243c Abs. 1 zweiter Satz.

**Zu Z 115 bis 117 (§ 268 Abs. 3, § 269, § 270 Abs. 3):**

Der bisherige Abs. 3 des § 268 ist daran anzupassen, dass Art. 28 der geänderten Abschlussprüfungs-Richtlinie (durch die Änderungs-Richtlinie 2014/56/EG) nicht den Begriff eines versagten Bestätigungsvermerks verwendet, sondern ein Prüfungsurteil entweder uneingeschränkt, eingeschränkt oder negativ erteilt wird (vgl. dementsprechend § 274 Abs. 1 Z 3 in der vorgeschlagenen Fassung). Aus systematischen Gründen soll Abs. 3 zugleich in § 269 (als neuer Abs. 4) verschoben werden, da er nicht die Pflicht zur Abschlussprüfung betrifft, sondern deren Gegenstand und Umfang.

Der Bestätigungsvermerk nach Art. 28 der geänderten Abschlussprüfungs-Richtlinie unterscheidet zwischen der Prüfung des Jahresabschlusses und der Prüfung des Lageberichts, der daraufhin zu prüfen ist, ob er mit dem Abschluss in Einklang steht. Dementsprechend enthält der Bestätigungsvermerk auch zwei getrennte Prüfungsurteile. Um dies auch in § 269 zum Ausdruck zu bringen, soll der erste Absatz geteilt werden und die Regelung zur Prüfung des Lageberichts und des Konzernlageberichts nun in Abs. 3 enthalten sein. Zu diesem Absatz passt auch die Aussage, dass es weiters Gegenstand der Abschlussprüfung ist, die Aufstellung des Corporate Governance-Berichts zu prüfen, wobei hier auch auf den Bericht der Konzernmutter gemäß dem neuen § 267a zu verweisen war.

#### **Zu Z 118 (§ 274):**

Der durch die Bilanz-Richtlinie geänderte Art. 28 der Abschlussprüfungs-Richtlinie wurde durch eine weitere Änderungs-Richtlinie nochmals neu gefasst und soll nun gleich in der letzten Fassung (vgl. RL 2014/56/EG vom 16. April 2014) der Umsetzung zugrunde gelegt werden.

Auch die deutsche Fassung der Richtlinie bezeichnet den Bestätigungsvermerk nicht als Bestätigungsbericht, obwohl dessen Inhalt und Umfang dies nahelegen würden. Daher soll nicht zuletzt wegen der Kontinuität eines eingebürgerten Begriffs der „Bestätigungsvermerk“ beibehalten werden.

Der neue Text des § 274 hält sich an die Struktur und an die Begriffe der europarechtlichen Vorgabe, um die Vergleichbarkeit mit Bestätigungsvermerken aus anderen Mitgliedstaaten nicht zu gefährden. Aus diesem Grund und um die Lesbarkeit des § 274 nicht zu beeinträchtigen, werden die geltenden Abs. 2 bis 4 nicht weitergeführt, zumal sich die Kriterien für ein uneingeschränktes, ein eingeschränktes oder ein negatives Prüfungsurteil zum Abschluss aus dem Gesamtzusammenhang ergeben.

Anders als nach dem geltenden § 274 Abs. 1 Z 3 lit. d und Abs. 4 führt der Umstand, dass der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben, gemäß Abs. 2 nicht zu einem negativen Prüfungsurteil beziehungsweise zu einer Versagung des Bestätigungsvermerks entsprechend der bisherigen Terminologie. Dieser Umstand ist allerdings im Bestätigungsvermerk nach dem neuen Abs. 8 deutlich darzustellen. Dies entspricht dem Text der Richtlinie (Art. 28 Abs. 2 lit. c letzter Satz, vergleiche auch ISA 705 Para 9, Nichtabgabe eines Prüfungsurteils).

Entsprechend den Vorgaben der Abschlussprüfungs-Richtlinie muss der Bestätigungsvermerk nun ausdrücklich zwei Prüfungsurteile enthalten. Daher ist nicht nur das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss, sondern auch jenes zum Lagebericht nach Abs. 5 Z 1 ein Bestandteil des Bestätigungsvermerks, der ohne ein solches Urteil und die in Abs. 5 Z 2 genannte Erklärung als unvollständig angesehen werden müsste.

Durch Abs. 8 soll sichergestellt werden, dass der Leser des Bestätigungsvermerks dessen wesentlichen Inhalt leichter erfassen kann.

#### **Zu Z 119 bis 121 (§ 277):**

Abs. 1 sieht die Erweiterung der Einreichverpflichtung auf den Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen vor und den Entfall der Einreichung des Vorschlags zur Verwendung des Ergebnisses, da dies nunmehr eine Anhangangabe bildet.

Abs. 3 trägt dem Grundsatz der Wesentlichkeit bei Offenlegung und Veröffentlichung Rechnung.

In Abs. 6 erfolgt eine Klarstellung, dass alle eingereichten Unterlagen (und nicht bloß der „Jahresabschluss“) über das Firmenbuch zu veröffentlichen sind.

#### **Zu Z 122 (§ 278):**

Mit dieser Bestimmung wird die Erleichterung gemäß Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie an die neue Anforderung angepasst, dass Forderungen und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr zusammengefasst bei dem entsprechenden Posten anzugeben sind. Gleichzeitig wird klargestellt, dass auch die Aufgliederung des Nennkapitals (Stammkapitals) zur Ersichtlichmachung der nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen bei kleinen Gesellschaften erforderlich ist.

#### **Zu Z 123 (§ 279):**

§ 279 setzt Art. 31 Abs. 2 der Richtlinie um.

#### **Zu Z 125 (§ 280 Abs. 2):**

Die Übersetzung englischsprachiger Konzernabschlüsse ist nicht nur ressourcenaufwändig, sie kann auch zu Missverständnissen führen, da die korrekte Übersetzung bestimmter Fachbegriffe in Konflikt mit der deutschsprachigen Fachterminologie kommen kann. Nachdem der informierte Durchschnittsleser eines Konzernabschlusses ohnedies die englischsprachige Fachterminologie beherrschen muss, wird vorgeschlagen, bei englischsprachigen Konzernabschlüssen auf die Übersetzung zu verzichten. Zur Formulierung „Sprache, die in internationalen Finanzkreisen gebräuchlich ist“, vergleiche § 85 BörseG.

**Zu Z 126 (§ 281 Abs. 3).**

Diese Bestimmung setzt Art. 5 der Richtlinie um.

**Zu Z 127 bis 132 (§ 283):**

Abs. 1 verwies bisher auf die §§ 244, 245, 247, 270, 272 und 277 bis 280 sowie 280a. Die folgenden Absätze widmen sich aber ausschließlich dem Zwangsstrafverfahren zur Durchsetzung der Pflicht zur Offenlegung der Bilanzen nach § 277 und § 280. Um Missverständnisse zu vermeiden, werden jene Pflichten, die nicht nach den Abs. 2 bis 5, sondern nach § 24 FBG durchzusetzen sind, in einer eigenen Bestimmung zusammengefasst (siehe § 284).

Weiters wird vorgeschlagen, die Strafhöhe für Kleinstkapitalgesellschaften um die Hälfte zu senken. Die abgemilderte Strafdrohung kommt von Amts wegen nur dann zum Tragen, wenn die Gesellschaft zuletzt – etwa bei der Vorlage des Vorjahresabschlusses – von ihren gesetzlichen Vertretern als Kleinstkapitalgesellschaft eingestuft wurde. Ist eine Kleinstkapitalgesellschaft in dem Geschäftsjahr, für das die Vorlage des Jahresabschlusses unterblieben ist, erstmals als Kleinstkapitalgesellschaft einzustufen, so liegt beim Firmenbuch noch kein Hinweis vor, dass der Gesellschaft die verminderte Strafdrohung zu Gute käme; es ist dann eine Zwangsstrafverfügung im Betrag von 700 Euro zu erlassen. Hier kann dann die Gesellschaft bei erster Gelegenheit – dies wird in der Regel der Einspruch gegen die Zwangsstrafverfügung sein – einwenden, dass sie in diesem Geschäftsjahr bereits als Kleinstkapitalgesellschaft einzustufen wäre. Über Aufforderung des Gerichts sind die Einstufungskriterien zu bescheinigen (§ 282 Abs. 2).

Zu Abs. 4: Der angefügte letzte Satz soll klarstellen, dass es unzulässig ist, längere Zeit keine Zwangsstrafverfügung für eine Folgeperiode zu erlassen und dann gleichzeitig mehrere Zwangsstrafverfügungen für verschiedenen Folgeperioden zu erlassen. In Zukunft soll, damit der Beugezweck der Folgeverfügungen optimal zur Geltung kommt, mindestens ein Zeitraum von sechs Wochen zwischen den Beschlussdaten der Zwangsstrafverfügungen liegen. Es wird auf das Datum der Strafverfügungen und nicht auf die Zustellung abgestellt, damit ein Unternehmer, der sich der Zustellung entzieht, nicht besser gestellt ist als ein Unternehmer, dem man ordnungsgemäß zustellen kann. Außerdem kommt es nicht darauf an, ob die Zwangsstrafverfügung rechtskräftig wird. Wenn etwa die Erstverhängung beansprucht wird und die Unterlagen immer noch nicht offengelegt wurden, dann kann eine Zwangsstrafverfügung für die Folgeperiode ergehen, auch wenn die Zwangsstrafe für die erste Periode im ordentlichen Verfahren womöglich erst danach erlassen wird.

**Zu Z 133 (§ 284 und § 285):****Zu § 284:**

Diese Bestimmung fasst jene Pflichten zusammen, die nach § 24 FBG durchzusetzen sind. Gleichzeitig wird der dislozierte Verweis auf § 222 Abs. 1 und § 281 UGB im bisherigen § 258 AktG und § 125 GmbHG ins UGB aufgenommen, alleine schon um den richtlinienrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen, die Durchsetzung auch für kapitalistische Personengesellschaften sicherzustellen.

**Zu § 285:**

Zu Abs. 1: Die Offenlegung nach der Bilanz-Richtlinie bezweckt den Schutz von Gesellschaftern und Dritten; der letzteren insbesondere wegen des Fehlens von Sicherheiten über das Nettovermögen hinaus (EG 3). Sobald ein Insolvenzverfahren eröffnet wird, wird eine zentrale Funktion der Offenlegung, nämlich rechtzeitig sowohl den Unternehmer wie auch den Gläubiger und Dritte vor einer Verschlechterung der Vermögenslage zu warnen, gegenstandslos. Obwohl die Offenlegung kaum Bedeutung hat, werden zur Erzwingung der Offenlegung auch gegen den Masseverwalter Zwangsstrafen verhängt, der sich dann von der Bestrafung nur befreien kann, wenn er die Unmöglichkeit der Offenlegung darlegen kann. Die Beurteilung, ob die Erstellung der ausständigen Jahresabschlüsse für die Zwecke der Offenlegung auch wirtschaftlich sinnvoll ist, bleibt nach der derzeitigen Rechtslage letztlich der Rechtsprechung überlassen, was für den Masseverwalter wenig Rechtssicherheit bietet. Der Entwurf schlägt daher vor, für die Dauer eines Insolvenzverfahrens von der Verhängung von Zwangsstrafverfügungen gegen den Masseverwalter und die Insolvenzmasse abzusehen. Nur im Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung kann – da hier das Unternehmen von den bisher tätigen Organen fortgeführt wird – die Offenlegung auch im Insolvenzverfahren erzwungen werden.

Über die Pflichten zur Aufstellung des Jahresabschlusses auch während des Insolvenzverfahrens wird keine Aussage getroffen; die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses kann sich aus § 81a Abs. 2 IO oder aus abgabenrechtlichen Vorschriften ergeben. Der Anspruch der Gesellschafter, einen Jahresabschluss zu verlangen (§ 22 Abs. 2 GmbHG), bleibt unberührt, besteht jedoch bei Unmöglichkeit der Erstellung nicht (6 Ob 33/97i). Wird ein Jahresabschluss beim Firmenbuchgericht eingereicht, ist er auch zu veröffentlichen; lediglich die Erzwingung der Offenlegung wird während der Dauer des

Insolvenzverfahrens sistiert. Wird das Unternehmen nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens fortgeführt, lebt die Offenlegungsverpflichtung wieder auf, nicht jedoch, wenn das Insolvenzverfahren zur Abwicklung und letztendlich zur Löschung des Unternehmens führt.

Zu Abs. 2: Die Stundung wird nach dem Vorbild des § 409a StPO, § 9 GEG und § 212 BAO geregelt.

Zu Abs. 3: In besonderen Ausnahmefällen soll auch der teilweise oder gänzliche Nachlass einer Zwangsstrafe möglich sein. Dazu ist zunächst erforderlich, dass die Einbringung mit einer besonderen Härte verbunden ist, was bei größeren Gesellschaften mit angemessener Kapitalausstattung regelmäßig nicht der Fall sein wird. Weiters soll Voraussetzung sein, dass allen Offenlegungspflichten vollständig nachgekommen wurde. Zusätzlich darf dem Antragsteller nur ein geringes Verschulden zur Last liegen, was bei beharrlicher und lang andauernder Verweigerung der Offenlegung nicht der Fall wäre. Und schließlich soll die Strafe nur so weit nachgelassen werden können, als der Beugezweck nicht gefährdet wäre. Könnte nämlich jeder Adressat mit bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen darauf vertrauen, dass eine zunächst verhängte Zwangsstrafe später nachgelassen wird, würde dies den Beugezweck beträchtlich vermindern. Ein mehrmaliger Nachlass von Zwangsstrafen wird daher nur bei besonders außergewöhnlichen Umständen in Betracht kommen.

#### **Zu Z 134 (§ 906):**

##### **Zu Abs. 29:**

Prinzipiell sollen die Bestimmungen mit 1. Jänner 2015 in Kraft treten, aber erst anlässlich der Erstellung der Unterlagen für die Rechnungslegung für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, zur Anwendung kommen. Dies lässt Art. 53 Abs. 1 zweiter Unterabsatz der Richtlinie ausdrücklich zu. Die Legisvakanz ist auch erforderlich, damit die Unternehmen und Hersteller diverser Buchhaltungs-Softwares bereits Rechtssicherheit für die Umstellung haben. Für die Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2016 beginnen, sind die Bestimmungen in der bisherigen Fassung anzuwenden. Berichte über Zahlungen an staatliche Stellen können bereits für Geschäftsjahre, die nach dem 1. Jänner 2015 beginnen, nach den neuen Regelungen erstellt werden.

##### **Zu Abs. 30:**

Die geänderten Schwellenwerte sollen für die Jahresabschlüsse der Geschäftsjahre 2016 bereits angewendet werden können. Wenn zB ein Unternehmen bereits in den Geschäftsjahren 2014 und 2015 eine Kleinstkapitalgesellschaft war, dann kann sie bei der Erstellung des Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr 2016 schon die Begünstigungen für Kleinstkapitalgesellschaften in Anspruch nehmen.

##### **Zu Abs. 31:**

Diese Übergangsvorschrift fasst Besonderheiten bei der Bilanzierung eines Disagios nach § 198 Abs. 7, bei den Herstellungskosten (§ 203 Abs. 3) und bei der zehnjährigen Abschreibung des Geschäfts(Firmen)werts (§ 203 Abs. 5 und § 261 Abs. 1) zusammen.

##### **Zu Abs. 32:**

Diese Übergangsvorschrift behandelt die Auflösung der bestehenden un versteuerten Rücklagen: der Anteil an passiven latenten Steuern ist den Rückstellungen zuzuführen, der Rest in eine Gewinnrücklage einzustellen. Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung der Bestimmungen über die latenten Steuern (§ 198 Abs. 9 und 10 und § 258) sind unmittelbar mit der Gewinnrücklage zu verrechnen.

##### **Zu Abs. 33:**

Diese Bestimmung ordnet an, dass bisher unterlassene Zuschreibungen im Geschäftsjahr 2016 nachzuholen sind. Damit diese Zuschreibung steuerneutral ausfällt, werden im Einkommenssteuergesetz (siehe Art. 9) Begleitregeln vorgeschlagen.

##### **Zu Abs. 34:**

Wird aufgrund der geänderten Bewertung von Rückstellungen (§ 211) eine Zuführung zu den langfristigen Rückstellungen (insbesondere Pensionsrückstellungen) notwendig, so ermöglicht diese Regelung, den Betrag über fünf Jahre verteilt zuzuführen. In der Regel wird der Vorschlag allerdings zu einer Abwertung der Rückstellungen wegen der zu berücksichtigenden Abzinsung führen.

##### **Zu Abs. 35:**

Diese Bestimmung erlaubt die Beibehaltung der Kapitalkonsolidierung nach der Buchwertmethode für Mutterunternehmen, die bisher nach dieser Methode konsolidiert haben. Ein Wechsel auf die Neubewertungsmethode bedeutet keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Stetigkeit (§ 250 Abs. 3 dritter Satz), wie ausdrücklich festgehalten werden soll.

**Zu Abs. 36:**

Der erste Satz dieser Bestimmung ordnet bei umstellungsbedingten Änderungen der Form der Darstellung und der Bewertung eine Ausnahme vom Stetigkeitsgrundsatz für die Bewertung (§ 201 Abs. 1 Z 1) und Darstellung (§ 223 Abs. 1) an. Nicht ausgenommen ist die Erläuterungspflicht im Anhang, soweit die Änderung der Bewertung zu nicht vergleichbaren Vorjahresbeträgen führt (§ 223 Abs. 2).

Im Vergleich zur bisherigen Rechtslage entfallen zum Teil Posten (wie zB die un versteuerten Rücklagen) oder Vermögensgegenstände sind anders auszuweisen (wie zB eigene Aktien). Die Übergangsbestimmung ordnet an, dass die Vorjahresbeträge so zu berechnen und auszuweisen sind, als wären sie schon im Vorjahr nach den neuen Bestimmungen berechnet worden.

*Beispiel: Im Jahresabschluss zum 31.12.2015 sind un versteuerte Rücklagen in Höhe von 100.000 Euro ausgewiesen. Bei einer Körperschaftssteuer von 25% ist davon auszugehen, dass darin 25.000 Euro latente Steuern enthalten sind. Im Jahresabschluss zum 31.12.2016 fehlt die Position „un versteuerte Rücklagen“ auf der Passivseite. Als Vorjahresbeträge sind 75.000 Euro bei den Gewinnrücklagen, und 25.000 bei der Rückstellung für passive latente Steuern auszuweisen.*

**Zu Artikel 2 (Änderung des Aktiengesetzes)**

**Zu Z 1, 3, 4 und 7 (§ 45 Abs. 1, § 51 Abs. 2 und 3, § 65 Abs. 5, § 66 Abs. 1 und 2, § 79, § 86 Abs. 2 und 3, § 90 Abs. 1, § 95 Abs. 5 und § 118 Abs. 1)**

Diese Änderungen betreffen Verweiskorrekturen (siehe dazu im Einzelnen die Erläuterungen zu § 189a UGB).

**Zu Z 5 und 6 (§ 96 Abs. 2 und 3)**

Diese Änderungen betreffen Anpassungen im Hinblick auf die Einführung des Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen und des konsolidierten Corporate-Governance-Berichts.

**Zu Z 2 und 8 (§ 65 Abs. 2, § 66a, § 192 Abs. 3)**

Siehe die Erläuterungen zu § 225 und § 229 UGB.

**Zu Z 9 (§ 211 Abs. 2)**

Diese Änderungen sind notwendig geworden, weil nicht klar war, warum § 211 Abs. 2 AktG nur auf die §§ 236 und 237, nicht aber auf die übrigen Bestimmungen über den Anhang und auch nicht auf die Bestimmungen über Lagebericht und Corporate Governance-Bericht verweist, obwohl § 211 Abs. 1 ausdrücklich die Aufstellung solcher Berichte vorsieht. Es wurde daher schon bisher die sinngemäße Anwendbarkeit der §§ 243 bis 243b vertreten (*Geist/Jabornegg in Jabornegg/Strasser, AktG II*<sup>5</sup> § 211 Rz 12).

**Zu Z 10 (§ 258 Abs. 1)**

Siehe die Erläuterungen zu § 284 UGB.

**Zu Artikel 3 (Änderung des GmbH-Gesetzes)**

**Zu Z 1 bis 3 (§ 30a Abs. 2 und 3, § 30e Abs. 1, § 30j Abs. 5)**

Diese Änderungen betreffen Verweiskorrekturen (siehe dazu im Einzelnen die Erläuterungen zu § 189a UGB).

**Zu Z 4 (§ 125)**

Siehe die Erläuterungen zu § 284 UGB.

**Zu Artikel 4 (Änderung des Genossenschaftsgesetzes)**

**Zu Z 1 (§ 22 Abs. 5)**

Diese Änderung ergibt sich aus den vorgeschlagenen Änderungen zu § 244 UGB (siehe die Erläuterungen dort).

**Zu Z 2 (§ 24e)**

Diese Änderungen betreffen Verweiskorrekturen (siehe dazu im Einzelnen die Erläuterungen zu § 189a UGB).

### **Zu Artikel 5 (Änderung des Genossenschaftsrevisionsgesetzes)**

Die vorgeschlagene Änderung ergibt sich aus den vorgeschlagenen Änderungen zu § 244 UGB (siehe die Erläuterungen dort).

### **Zu Artikel 6 (Änderung des Privatstiftungsgesetzes)**

In § 18 erfolgt eine Verweisanpassung, die insbesondere aufgrund der Neustrukturierung der Anhangangaben notwendig geworden ist (Verweis auf §§ 236 bis 240 statt wie bisher auf §§ 236 bis 239). In der Literatur war strittig, ob die Größenklassen nach § 221 UGB auch für die Privatstiftung anzuwenden sind, da § 18 PSG nicht auf § 221 UGB verweist, aber die verwiesenen Bestimmungen der §§ 243 und 275 UGB (Verweis in § 21 Abs. 2 PSG) ihrerseits Verweise auf § 221 UGB enthalten. Nachdem es sinnvoll erscheint, wegen des eingeschränkten Adressatenkreises der Rechnungslegung von Privatstiftungen auch bei diesen Abstufungen hinsichtlich der Größenklassen vorzunehmen, wird vorgeschlagen, explizit in § 18 PSG auch auf § 221 UGB zu verweisen. Nachdem eine Privatstiftung wegen des Verbots der gewerbsmäßigen Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht (§ 1 Abs. 2 Z 1 PSG) in der Regel keine Umsatzerlöse erzielen wird, werden vor allem jene Privatstiftungen nicht als kleine Unternehmen gelten, die entweder sowohl die Schwellenwerte von 5 Millionen Euro Bilanzsumme als auch von 50 Arbeitnehmern überschreiten oder die als Konzernspitze aufgrund der neuen Bestimmung des § 221 Abs. 4a UGB ihre Schwellenwerte auf konsolidierter oder aggregierter Basis berechnen müssen.

Dies erlaubt auch die Klarstellung, dass nun nur noch Privatstiftungen, die nicht klein sind, § 243 UGB über den Lagebericht sinngemäß anzuwenden haben (siehe dazu *Reiter*, Zum Lagebericht der Privatstiftung, RWZ 12/2011, 356). Kleine Privatstiftungen sollen damit nur noch Geschäfte des Stiftungsvorstands mit der Privatstiftung anzugeben und zu begründen sowie auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen haben.

Schließlich wird noch klargestellt, dass Privatstiftungen, die einen Konzernabschluss aufstellen, diesen auch offenzulegen haben, da der Konzernabschluss auch dem Informationsinteresse der (übrigen) Anteilseigner und Gläubiger der Tochtergesellschaften dient.

### **Zu Artikel 7 (Änderung des SE-Gesetzes)**

Siehe zur vorgeschlagenen Änderung die Erläuterungen zu § 284 UGB.

### **Zu Artikel 8 (Änderung des Vereinsgesetzes 2002)**

Diese Änderungen betreffen Verweisanpassungen (siehe die Erläuterungen zu § 226 und §§ 236 bis 242 UGB).

### **Zu Artikel 9 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988)**

Die bisher in § 208 Abs. 2 UGB verankerte Ausnahme von dem in § 208 Abs. 1 UGB geregelten Wertaufholungsgebot soll im Einklang mit dem Steuerrecht aufgegeben werden. Somit sollen Zuschreibungen in Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden, generell verpflichtend vorzunehmen und auch für steuerliche Zwecke maßgeblich sein.

Anlässlich der Einführung eines uneingeschränkten Wertaufholungsgebots sollen gemäß § 124b Z 261 lit. a EStG idF RÄG xxx/2014 Zuschreibungen aufgrund von Wertaufholungen aus früheren Geschäftsjahren, bei denen vormals von der Ausnahme der Wertaufholungsverpflichtung gemäß § 208 Abs. 2 UGB idF vor dem RÄG xxx/2014 Gebrauch gemacht wurde, nachträglich vorgenommen werden müssen. Diese nachträgliche Vornahme von vormals unterlassenen Zuschreibungen hat somit im ersten Wirtschaftsjahr zu erfolgen, das nach dem 31.12.2015 beginnt. Diese nachgeholte Zuschreibung ist aufgrund von § 208 UGB iVm § 6 Z 2 lit. a EStG idF RÄG xxx/2014 bzw. aufgrund von § 208 UGB iVm § 6 Z 1 iVm § 6 Z 13 EStG idF RÄG xxx/2014 auch für das Steuerrecht maßgeblich und steuerwirksam vorzunehmen. Für steuerliche Zwecke kann der nachgeholte Zuschreibungsbetrag für das jeweilige Wirtschaftsgut jedoch einer Zuschreibungsrücklage zugeführt und dadurch vorerst steuerneutral gehalten werden. Ein entsprechender Antrag auf Zuführung des Zuschreibungsbetrages zu einer solchen Rücklage ist in der Steuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr zu stellen. Die betroffenen Wirtschaftsgüter sind in einem Verzeichnis auszuweisen. Darin sind der steuerliche Bilanzansatz des betreffenden Wirtschaftsgutes sowie die Zuschreibungsrücklage bis zum Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen jährlich auszuweisen, sodass die Wertentwicklung des Wirtschaftsgutes und der

Zuschreibungsrücklage nachvollziehbar sind. Das Verzeichnis ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.

Insoweit in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2015 enden, wiederum eine Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert als den für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgeblichen vorgenommen wird, ist die Zuschreibungsrücklage steuerwirksam aufzulösen. Später erneut vorzunehmende Zuschreibungen berühren die Zuschreibungsrücklage jedoch nicht. Eine steuerwirksame Auflösung der Zuschreibungsrücklage erfolgt spätestens anlässlich des Ausscheidens des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen.

*Beispiel:*

*Im Jahr 2010 wurde ein 10%-Kapitalanteil um 1.000.000 Euro angeschafft; seither sind folgende Wertveränderungen eingetreten: Zum Bilanzstichtag 31.12.2013 sinkt der beizulegende Wert (= Teilwert) auf 500.000 Euro. Zum 31.12.2015 steigt der beizulegende Wert (= Teilwert) auf 800.000 Euro. Aufgrund von § 208 Abs. 2 UGB iVm § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG idF vor dem RÄG xxx/2014 wurde von der Vornahme einer Zuschreibung unternehmens- wie steuerrechtlich abgesehen.*

*Zum 31.12.2016 beträgt der beizulegende Wert (= Teilwert) 900.000 Euro. Unternehmens- wie steuerrechtlich sind die vormals unterlassenen Zuschreibungen im Ausmaß von 300.000 Euro nachzuholen sowie die aktuelle Zuschreibung im Ausmaß von 100.000 Euro vorzunehmen. Für steuerliche Zwecke kann jedoch der nachzuholende Zuschreibungsbetrag von 300.000 Euro auf Antrag einer Rücklage („Zuschreibungsrücklage“) zugeführt werden. In die Zuschreibungsrücklage kann somit ein Betrag in der Höhe von 300.000 Euro aufwandswirksam eingestellt werden, wodurch die nachgeholte Zuschreibung steuerneutral gehalten wird. Der steuerliche wie unternehmensrechtliche Bilanzansatz zum 31.12.2016 beträgt 900.000 Euro.*

*Am 31.12.2017 sinkt der beizulegende Wert (= Teilwert) wieder auf 800.000 Euro. Die unternehmensrechtliche außerplanmäßige Abschreibung im Ausmaß von 100.000 Euro ist auch steuerlich maßgeblich. Die gebildete „Zuschreibungsrücklage“ bleibt unverändert und beträgt daher nach wie vor 300.000 Euro. Der steuerliche wie unternehmensrechtliche Bilanzansatz zum 31.12.2017 beträgt somit 800.000 Euro.*

*Am 31.12.2018 sinkt der beizulegende Wert (= Teilwert) auf 700.000 Euro. Die unternehmensrechtliche außerplanmäßige Abschreibung im Ausmaß von 100.000 Euro ist auch steuerlich maßgeblich. Da jedoch der Teilwert (700.000 Euro) unter den für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgeblichen Teilwert (800.000 Euro) sinkt, ist gleichzeitig die Zuschreibungsrücklage in Höhe von 100.000 Euro steuerwirksam aufzulösen. Somit ergibt sich insgesamt keine steuerliche Auswirkung.*

*Am 31.12.2019 steigt der beizulegende Wert (= Teilwert) wieder auf 1.000.000 Euro. Die unternehmensrechtliche Zuschreibung im Ausmaß von 300.000 Euro ist auch steuerlich maßgeblich. Der steuerliche wie unternehmensrechtliche Bilanzansatz zum 31.12.2018 beträgt somit 1.000.000 Euro. Die gebildete Zuschreibungsrücklage beträgt unverändert 200.000 Euro und kann durch die erneute Zuschreibung auch nicht erhöht werden.*

*Am 28.5.2020 wird die Beteiligung um 1.200.000 Euro veräußert. Unternehmens- wie steuerrechtlich beträgt der Veräußerungsgewinn 200.000 Euro. Zusätzlich ist anlässlich des Ausscheidens der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen die Zuschreibungsrücklage in Höhe von 200.000 Euro steuerwirksam aufzulösen, sodass sich insgesamt ein zu versteuernder Betrag in Höhe von 400.000 Euro ergibt.*