

würden, Umsätze aus Geschäftsveräußerungen iS des § 4 Abs 7 UStG, bei der Erzielung v Entschädigungen iS des § 32 Z 1 EStG ausgeführte Umsätze und Umsätze aus bes Waldnutzungen iS der einkommensteuerrechtl Vorschriften.

- 39 Als **Einheitswert** ist diesbzgl der um den Wert der Zupachtungen erhöhte und um den Wert der Verpachtungen verminderte EW in seiner zuletzt maßgebh Höhe anzusetzen.¹⁰³

C. Außerbetriebliche Einkünfte

- 40 Die dritte Gruppe der Ausnahmen v der RLPflicht betrifft Untnr mit außerbetriebl Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG. Bei den **außerbetrieblichen Einkunftsarten** wird¹⁰⁴ der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Es handelt sich dabei um die sog Überschusseinkünfte. Zu diesen zählen:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG),
- Einkünfte aus KapVerm (§ 27 EStG),
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG),
- sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG.¹⁰⁵

Begriffsbestimmungen

§ 189a. Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. Unternehmen von öffentlichem Interesse:
 - a. Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 21 der Richtlinie 2014/65/EU über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 2002/92/EG und 2011/61/EU, ABl. Nr. L 173 vom 12. 6. 2014 S. 349, zugelassen sind;

103 Bei der Wertermittlung der Zupachtungen u Verpachtungen ist der nach der Art der Nutzung der betroffenen Flächen maßgebh, bei der Feststellung des EW des Betriebs angewendete Hektarsatz u in Ermangelung eines solchen der bei der Feststellung des EW des Verpächterbetriebs für die verpachteten Flächen angewendete Hektarsatz, den das FA auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen hat, zugrunde zu legen. Im EW-Bescheid ausgewiesene Abschläge u Zuschläge (§ 40 BewG) sind entspr zu berücksichtigen. Ist auf den Pachtgegenstand ein Hektarsatz nicht anzuwenden, so ist insoweit der darauf entfallende Ertragswert zugrunde zu legen. Eine Berücksichtigung der Abschläge u Zuschläge sowie des Ertragswerts hat bei der Wertermittlung nur insoweit zu erfolgen, als das FA diese auf Antrag, erforderlichenfalls v Amts wg, festgestellt hat.

104 Gem § 2 Abs 4 Z 2 EStG.

105 Insb private Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG (seit 1.4.2012 durch 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22).

- b. Kapitalgesellschaften, die Kreditinstitute im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012, ABl. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 1 – mit Ausnahme der in Artikel 2 Abs. 5 der Richtlinie 2013/36/EU über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG, ABl. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 338, genannten Kreditinstitute – sind;
 - c. Kapitalgesellschaften, die Versicherungsunternehmen im Sinn des Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, ABl. Nr. L 374 vom 31. 12. 1991 S. 7, sind oder
 - d. Unternehmen, die ungeachtet ihrer Rechtsform in einem Bundesgesetz unter Verweis auf diese Bestimmung als solche bezeichnet werden;
- 2. Beteiligung: Anteile an einem anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen; dabei ist es gleichgültig, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht; es wird eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen vermutet, wenn der Anteil am Kapital 20 % beträgt oder darüber liegt; § 244 Abs. 4 und 5 über die Berechnung der Anteile ist anzuwenden; die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung;
 - 3. beizulegender Wert: der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt;
 - 4. beizulegender Zeitwert: der Börsenkurs oder Marktwert; im Fall von Finanzinstrumenten, deren Marktwert sich als Ganzes nicht ohne weiteres ermitteln lässt, der aus den Marktwerten der einzelnen Bestandteile des Finanzinstruments oder dem Marktwert für ein gleichartiges Finanzinstrument abgeleitete Wert; falls sich ein verlässlicher Markt nicht ohne weiteres ermitteln lässt, der mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmodelle und -methoden bestimmte Wert, sofern diese Modelle und Methoden eine angemessene Annäherung an den Marktwert gewährleisten;
 - 5. Umsatzerlöse: die Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlös-

- schmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben;
6. Mutterunternehmen: ein Unternehmen, das ein oder mehrere Tochterunternehmen im Sinn des § 244 beherrscht;
 7. Tochterunternehmen: ein Unternehmen, das von einem Mutterunternehmen im Sinn des § 244 unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird;
 8. verbundene Unternehmen: zwei oder mehrere Unternehmen innerhalb einer Gruppe, wobei eine Gruppe das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen bilden;
 9. assoziiertes Unternehmen: ein Unternehmen, an dem ein anderes Unternehmen eine Beteiligung hält und dessen Geschäfts- und Finanzpolitik durch das andere Unternehmen maßgeblich beeinflusst wird; es wird vermutet, dass ein Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausübt, sofern jenes Unternehmen 20 % oder mehr der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter dieses Unternehmens besitzt;
 10. wesentlich: der Status von Informationen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen. Die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig. Selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als unwesentlich angesehen werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten;
 11. Investmentunternehmen:
 - a. Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, ihre Mittel in Wertpapieren oder Immobilien verschiedener Art oder in anderen Werten anzulegen mit dem einzigen Ziel, das Risiko der Investitionen zu verteilen und ihre Aktionäre oder Gesellschafter an dem Gewinn aus der Verwaltung ihres Vermögens zu beteiligen;
 - b. Unternehmen, die mit Unternehmen nach lit. a mit festem Kapital verbunden sind, sofern der einzige Zweck dieser verbundenen Unternehmen darin besteht, voll eingezahlte Anteile, die von den Unternehmen nach lit. a ausgegeben worden sind, zu erwerben, unbeschadet des Artikels 22 Absatz 1 Buchstabe h der Richtlinie 2012/30/EU zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter für die Gründung der Aktiengesellschaft sowie für die Erhaltung und Änderung ihres Kapitals vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten, ABl. Nr. L 315 vom 14. 11. 2012 S. 74;
 12. Beteiligungsgesellschaft: Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie

die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, unbeschadet der Rechte, die ihnen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber zustehen.

[idF BGBl I 2015/22]

Literatur

Bertl/Fraberger, Der beizulegende Wert, RWZ 1999, 376; Draxler/Kuntner, ISA 320 oder die Wesentlichkeit im Rahmen der Prüfung von Jahresabschlüssen, RWZ 2010, 283; Öpplinger/Rohatschek, Überarbeitung der Rechnungslegungs-Richtlinien – Schaffung einer neuen Bilanzierungsrichtlinie, RWZ 2012/60; Dokalik, Die neue Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU und ihre Umsetzung im österreichischen Recht, RWZ 2013/77; Dokalik/Nowotny, Vorschläge zur Modernisierung der Rechnungslegung in der Europäischen Union und in Österreich, in IWP (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2013 (2013); Petutschnig/Schallmayr, Begutachtungsentwurf des RÄG 2014 – Neuerungen für den Einzel- und Konzernabschluss nach UGB, RWZ 2014/73; Regina Reiter/Robert Reiter, Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Erstellung des Jahresabschlusses nach UGB, RWZ 2014, 273; Velte, Die Bedeutung des Wesentlichkeitsprinzips in den Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen, EWS 2014, 142; Dokalik/Hirschler, SWK-Spezial RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts (2015); Theile, Der Jahres- und Konzernabschluss der GmbH und GmbH & Co nach dem Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG), GmbHR 2015, 281; Theile, Vorzeitige Anwendung neuer Schwellenwerte für den Jahres- und Konzernabschluss der GmbH, GmbHR 2015, 172.

Übersicht

I. Begriffsbestimmungen.....	1
II. Unternehmen von öffentlichem Interesse (Z 1)	
A. Allgemeines, Funktion	2, 3
B. Kapitalmarktorientierte Unternehmen (lit a)	4–6
C. Kreditinstitute (lit b)	7, 8
D. Versicherungsunternehmen (lit c)	9
E. Sonstige mit Bundesgesetz bezeichnete Unternehmen (lit d)	10, 11
III. Beteiligung (Z 2)	12–15
IV. Beizulegender Wert, beizulegender Zeitwert (Z 3 und 4)	16
A. Beizulegender Wert	17, 18
B. Beizulegender Zeitwert.....	19
V. Umsatzerlöse (Z 5)	20–22
VI. Mutterunternehmen, Tochterunternehmen (Z 6 und 7)	23, 24
VII. Verbundene Unternehmen (Z 8)	25–27
VIII. Assoziiertes Unternehmen (Z 9)	28–30
IX. Wesentlichkeit (Z 10)	31–35
X. Investmentunternehmen, Beteiligungsgesellschaften (Z 11 und 12)	

A. Entstehungsgeschichte, Bedeutung	36
B. Investmentunternehmen.....	37–40
C. Beteiligungsgesellschaft	41, 42

I. Begriffsbestimmungen

- 1 § 189a wurde mit dem RÄG 2014 eingefügt und folgt damit der Systematik der Bilanz-RL 2013/34/EU, die ebenfalls in Art 2 dem Anwendungsbereich Begriffsbestimmungen folgen lässt. Aus dem Katalog des Art 2 Bilanz-RL wurden aber nur einige Begriffsbestimmungen in § 189a übernommen, andere wiederum – wie etwa die Def des „*beizulegenden Wertes*“ – haben kein Vorbild in der Bilanz-RL. Da die Bestimmung systematisch gleich am Anfang des Dritten Buches angesiedelt ist, gelten die Begriffsbestimmungen – anders als die Bilanz-RL – nicht nur für KapGes und kapitalistische PersGes, sondern **für alle rechnungslegungspflichtigen Rechtsträger**. Ausweislich der EB¹ wurden jene Begriffsbestimmungen in § 189a übernommen, die mehr als eine Bestimmung betreffen und einheitl anzuwenden sind. Dieser Versuch wurde nicht ganz konsequent umgesetzt: So hätten auch die Def des Begriffs „*Anschaffungskosten*“ und „*Herstellungskosten*“ (s stattdessen die Def in § 203 Abs 2 u 3) in § 189a, andererseits die Begriffe „*Investmentunternehmen*“ und „*Beteiligungsgesellschaft*“, die nur in § 221 Abs 1a vorkommen, dort geregelt werden können.

II. Unternehmen von öffentlichem Interesse (Z 1)

A. Allgemeines, Funktion

- 2 § 189a Z 1 entspr nahezu wortgleich Art 2 Z 1 der Bilanz-RL 2013/34/EU. Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten nach § 221 Abs 3 im Einklang mit Art 40 der Bilanz-RL **stets als große Unternehmen**; auf sie sind daher die jeweils umfangreichsten Transparenzverpflichtungen des RLRechts anzuwenden. Darüber hinaus normiert Art 40 der Bilanz-RL den Grundsatz, dass die MS Unternehmen von öffentlichem Interesse keine der Vereinfachungen und Befreiungen im Sinne der RL gewähren, wenn dies in der RL nicht ausdr vorgesehen ist.
- 3 Für alle Unternehmen von öffentlichem Interesse besteht va die Verpflichtung zur Erstellung eines Anh entspr § 240 und die Verpflichtung, im Lagebericht entspr § 243 Abs 5 auch **nichtfinanzielle Leistungsindikatoren** in der Analyse des Geschäftsverlaufs zu berücksichtigen, einschließl Informationen über Umwelt- und ANBelange. Ebenso gilt für Unternehmen im öffentlichen Interesse prinzipiell (allerdings nur für solche, die in den genannten Wirtschaftszweigen tätig sind) der neue § 243c über den Bericht v Zahlungen an staatl Stellen. Auch die Ausschlussgründe für Abschlussprüfer sind bei Unternehmen von öffentlichem Interesse strenger (§ 271a Abs 1). Eine größenabhängige Befreiung v der Aufstellung eines KAbschlusses ist nach § 246

1 ErlRV RÄG 2014.

Abs 3 ausgeschlossen, wenn ein verbundenes Unt (Mutter- oder TochterUnt) ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist. Darüber hinaus gelten weitere Vorschriften nur für die Gruppe v kapitalmarktorientierten oder börsennotierten Unt (s dazu Rz 6).

B. Kapitalmarktorientierte Unternehmen (lit a)

Während die Bilanz-RL nur für kapitalmarktorientierte KapGes und kapitalistische PersGes gilt, wählte die ö Umsetzung den weiteren Begriff des „Unternehmens“, der demnach auch sonstige PersGes und Gen umfasst. Innerhalb der Gruppe der kapitalmarktorientierten Unternehmen bildet jene der **börsennotierten Unternehmen ieS** eine Untergruppe. Letztere wird v der Bilanz-RL negativ definiert: Nach Art 20 Abs 4 sind v den kapitalmarktorientierten Unternehmen jene nicht ieS börsennotiert (u können daher v der Verpflichtung zur Erstellung eines Corporate-Governance-Berichts ausg werden), die ausschließl **andere Wertpapiere als** zum Handel an einem geregelten Markt zugelassene **Aktien** (ds zB Schuldverschreibungen) emittiert haben. Zur Gruppe der börsennotierten Unt ieS gehören allerdings auch jene, deren Aktien über ein multilaterales Handelssystem gehandelt werden. S im Einzelnen *Geirhofer* § 243a Rz 1 sowie § 243b Rz 2.

Die Def v „*geregelter Markt*“ entspr der Def in § 1 Abs 2 BörseG.² Bei der Notierung an der Wiener Börse betrifft dies den amtl Handel und den geregelten Freiverkehr (vgl § 243a Rz 1). Anders als nach bisherigem R (§ 221 Abs 3 aF) bewirken seit dem RÄG 2014 **Drittstaaten-Listings** (etwa in den USA) nicht mehr, dass aus dem Unt ein kapitalmarktorientiertes wird; es kommt in Zukunft nur auf eine Börsennotierung in EU und EWR, und nicht mehr in anderen OECD-Mitgliedstaaten an.

Einzelne Bestimmungen des UGB gelten **nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen**, zB die Angabe des Schätzwerts einer Option für Mitarbeiter und Organmitglieder (§ 239 Abs 1 Z 5 lit c), die Beschreibung der wichtigsten Merkmale des IKS im Lagebericht (§ 243a Abs 2, § 267 Abs 3b), und darüber hinaus für börsennotierte Unt die Angaben nach § 243a Abs 1 und der Corporate-Governance-Bericht nach § 243b.

C. Kreditinstitute (lit b)

Die Def der „*Kreditinstitute*“ entspr Art 2 Z 1 lit b der Bilanz-RL³ und der Def der „*CRR-Kreditinstitute*“ nach § 1a Abs 1 Z 1 BWG: Es handelt sich um Unt, deren Tätigkeit darin besteht, Einlagen oder andere rückzahlbare Gelder des Publikums entgegenzunehmen und Kredite für eigene Rechnung zu gewäh-

2 Wobei diese Bestimmung noch auf die Vorgänger-RL 2004/39/EG verweist, die durch die RL 2014/65/EU neu gefasst wurde.

3 Die RL verweist allerdings noch auf die nicht mehr in Geltung stehende RL 2006/48/EG, die durch die RL 2013/36/EU abgelöst wurde.

ren, mit Ausnahme der in Art 2 Abs 5 der RL 2013/36/EU genannten Unt (Zentralbanken, Postgiroämter, sowie in Österreich Unt, die als gemeinnützige Bauvereine anerkannt sind, u die Österreichische Kontrollbank AG). **E-Geld-Institute** und **Zahlungsinstitute**, die Finanzinstitute sind, gelten nicht als Unternehmen von öffentlichem Interesse (kein Verweis auf Art 4 Abs 1 Z 26 der VO 575/2013; § 14 Abs 1 E-Geldgesetz 2010 u § 25 Abs 1 ZaDiG verweisen nicht auf § 43 Abs 1a BWG).

- 8 Anders als in lit a sind v der Def ausdr nur KapGes erfasst. Das ist mit Beziehung auf Kreditinstitute, die kapitalistische PersGes sind, insofern problematisch, als § 221 Abs 5 nicht explizit auf § 189a verweist. Die Bedeutung ist allerdings gering, da **§ 43 Abs 1a BWG** ausdr alle Kreditinstitute ungeachtet ihrer RForm als Unternehmen von öffentlichem Interesse definiert.

D. Versicherungsunternehmen (lit c)

- 9 Die Def der „*Versicherungsunternehmen*“ entspr Art 2 Z 1 lit c der Bilanz-RL. Erfasst sind ausdr nur KapGes, allerdings erweitert **§ 136 VAG 2016** diesen Anwendungsbereich auch auf bestimmte VVaG (§ 136 Abs 1 Z 3 VAG 2016) und auf bestimmte Zweigniederlassungen (§ 136 Abs 2 VAG 2016).

E. Sonstige mit Bundesgesetz bezeichnete Unternehmen (lit d)

- 10 Nach Art 2 Z 1 lit d Bilanz-RL sind Unternehmen von öffentlichem Interesse auch jene, die v den MS als solche bestimmt werden, *„beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Beschäftigten von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind“*. Weitere Anforderungen an den Gesetzgeber stellt die RL nicht; allerdings dürfte wohl der Zweck der RL, kleine Unt v überbordenden Berichtspflichten zu entlasten,⁴ einer beliebigen Anhebung v kleinen Unt in den Status eines solchen v öff Interesse durch Bundesgesetz entgegenstehen. Das **Erfordernis**, bei der Def weiterer Unternehmen von öffentlichem Interesse **auf die Bestimmung des § 189a Z 1 zu verweisen**, hat den Zweck, dass nicht alle in sonstigen BG als v öff Interesse bezeichnete Unt automatisch (u womöglich v Gesetzgeber unbeabsichtigt) auch den R Folgen der verstärkten Rechnungslegungsanforderungen unterliegen.
- 11 Bis dato wurden als Unt nach lit d **Börseunternehmen** (§ 8 Abs 4 BörseG) sowie **Kreditinstitute** (§ 43 Abs 1a BWG) erkoren.

III. Beteiligung (Z 2)

- 12 § 189a Z 2 setzt Art 2 Z 2 der Bilanz-RL um und führt den bisherigen Beteiligungsbegriff des § 228 Abs 1 und 2 aF iW unverändert fort. Mittels der Kriterien für das Vorliegen einer Beteiligung erfolgt die **Abgrenzung** ggü den sonstigen Finanzanlagen sowie den Wertpapieren des UV. Nur Beteiligun-

4 Vgl etwa ErwGr 10.