

10. Rechnungslegung

10.1. Allgemeines und Rechtsgrundlagen

Zunächst sollen ein paar juristisch und betriebswirtschaftlich verwendete Begriffe erläutert werden. Unter **Rechnungslegung** versteht man die **externe Finanzberichterstattung** (Jahresabschluss, Lagebericht, Corporate-Governance-Bericht für börsennotierte Aktiengesellschaften). Mit dem Begriff Rechnungswesen sind meistens die Prozesse bzw Abläufe im Unternehmen gemeint, um Daten der internen und externen Unternehmensrechnung zu ermitteln. Mit der internen Unternehmensrechnung ist idR die Kostenrechnung und mit der externen Unternehmensrechnung die Rechnungslegung gemeint.

Das **betriebswirtschaftliche Rechnungswesen** dient der mengen- und wertmäßigen Erfassung und Auswertung der wirtschaftlichen Vorgänge in Unternehmen und erfüllt Dokumentationsfunktion, Informationsfunktion, Erfolgsermittlungsfunktion, Zahlungsbemessungsfunktion sowie Kontroll- und Planungsfunktion. Dadurch soll der Informationsbedarf des Unternehmensträgers und der vom Unternehmen betroffenen Akteure abgedeckt werden.

Die **interne Unternehmensrechnung** dient der Selbstinformation des Unternehmers für seine operativen und strategischen Aktivitäten und ist gesetzlich nicht geregelt. Es werden Daten basierend auf Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre adressatenbezogen sowie nach dem Grundsatz der Praktikabilität und dem Rechnungszweck aufbereitet. Zum internen Rechnungswesen zählen etwa Ist-Kostenrechnung, Budgetierung, Plankostenrechnung, betriebliche Statistik, Kennzahlen, Vergleichsrechnungen und Rentabilitätsrechnungen.

Die **externe Unternehmensrechnung** (Rechnungslegung) dient der Dokumentation der Geschäftsverhältnisse, (auch) der Selbstinformation, der Rechenschaft gegenüber den Gesellschaftern bzw Inhabern des Unternehmens und den Kreditgebern, der Ermittlung eines ausschüttungsfähigen Gewinns sowie der Information über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens für Eigen- und Fremdkapitalgeber und andere Interessenten. Die Rechnungslegung richtet sich vorwiegend an die Akteure außerhalb des Unternehmens, wie Kapitalgeber, Lieferanten, Kunden und Behörden und ist deshalb durchwegs gesetzlich geregelt.

Die unternehmensrechtliche **Rechnungslegung** ist im **dritten Buch des UGB** in den §§ 189–283 geregelt. Die §§ 189–220 UGB enthalten Regeln für alle rech-

nungslegungspflichtigen Unternehmer und die §§ 221 ff UGB Sondervorschriften für Kapitalgesellschaften.

Die unternehmensrechtliche Rechnungslegung war durch zwei Richtlinien (RL) der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) geprägt. Die 4. RL 78/660/EWG (Bilanzrichtlinie) regelte den Jahresabschluss (Einzelabschluss). Die 7. RL 86/635/EWG (Konzernbilanzrichtlinie) regelte den Konzernabschluss. Mit diesen beiden RL wurde der Rahmen für die Rechnungslegung in der gesamten EU vereinheitlicht. Diese beiden RL wurden durch die RL 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie) vom 26.6.2013 aufgehoben, wobei die neue Bilanzrichtlinie in weiten Teilen den Text der bisherigen 4. und 7. RL übernimmt, aber auch Änderungen und Ergänzungen der bestehenden Regelungen vorsieht (zB Vereinheitlichung von Wahlrechten, Umstellung der Gliederung der GuV, neue Terminologie). Der österreichische Gesetzgeber hat die neue Bilanzrichtlinie durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) umgesetzt, das im Wesentlichen am 20.7.2015 in Kraft tritt und grundsätzlich auf Unterlagen der Rechnungslegung für Geschäftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Die Bilanzrichtlinie gilt grundsätzlich nur für Gesellschaftsformen, die in Anhang I und II der RL angeführt sind. Das sind Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, SE) und kapitalistische Personengesellschaften (insb GmbH & Co KG). Der österreichische Gesetzgeber lässt aber viele Bestimmungen auch für sonstige rechnungslegungspflichtige Unternehmer gelten.

Der Trend der zunehmenden Internationalisierung der Rechnungslegung hat die Bedeutung der **internationalen Rechnungslegungsvorschriften** IAS/IFRS (International Accounting Standards bzw International Financial Reporting Standards) verstärkt. Die IAS/IFRS sind eine Sammlung von Regeln für die Rechnungslegung erwerbswirtschaftlicher Unternehmen. Die Rechnungslegung nach dem UGB hat neben Informationsfunktion vor allem Gläubigerschutz- und Ausschüttungsbemessungsfunktion. Der Zweck der IAS/IFRS liegt eindeutig in der Information über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Unternehmer (Informationsfunktion). Zur Ausschüttungsbemessung sind die IAS/IFRS wenig geeignet. Da die IAS/IFRS aufgrund ihrer Funktion und Komplexität vor allem für sehr große und transnational operierende Gesellschaften zugeschnitten sind, hat die EG mit der VO 1606/2002 für Gesellschaften, deren Aktien oder andere Wertpapiere an einer Börse notieren (kapitalmarktorientierte Gesellschaften), ab dem Geschäftsjahr 2007 die Erstellung von Konzernabschlüssen (nicht Einzelabschlüssen) nach den IAS/IFRS verpflichtend vorgesehen. Wie jede VO der EG gilt auch diese unmittelbar in den Mitgliedstaaten, ohne dass es einer Umsetzung bedarf. Der österreichische Gesetzgeber hat aber einen Hinweis auf diese Verpflichtung in § 245a UGB aufgenommen.

10.2. UGB und Steuerrecht

Neben dem Unternehmensrecht kennt auch das Steuerrecht Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften. Die unternehmensrechtlich erstellte Bilanz ist Ausgangsbasis für die Steuerbilanz, wobei der Gesetzgeber mit dem Ziel der Entlastung der Unternehmer möglichst einheitliche Regelungen anstrebt (Stichwort Einheitsbilanz). § 5 Abs 1 EStG bestimmt, dass für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend sind, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. Man nennt dies den **Grundsatz der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz**. Die Abweichungen der Steuerbilanz von der Unternehmensbilanz werden in einer sogenannten **Mehr-Weniger-Rechnung** ermittelt.

10.3. Anwendungsbereich

Das dritte Buch des UGB regelt die Pflicht zur Rechnungslegung. Rechnungslegungspflichtige Unternehmer haben eine **doppelte Buchführung** einzurichten, ein **Inventar** zu errichten und den **Jahresabschluss** zu erstellen, der aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) besteht. Jede Kapitalgesellschaft hat darüber hinaus einen Anhang zum Jahresabschluss zu erstellen und ab einer bestimmten Größe haben Kapitalgesellschaften noch zusätzlich einen Lagebericht sowie im Fall der Börsennotierung auch einen Corporate-Governance-Bericht aufzustellen. Genau genommen regelt daher das dritte Buch des UGB die Pflicht zur Erstellung des Jahresabschlusses. Der Einfachheit halber wird jedoch oft von Rechnungslegungspflicht oder Bilanzierungspflicht gesprochen.

Kapitalgesellschaften sowie (unternehmerisch tätige – vgl § 189 Abs 1 Z 2 lit b UGB) Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (**kapitalistische Personengesellschaften oder verdeckte Kapitalgesellschaften**, zB GmbH & Co KG) unterliegen generell der Rechnungslegungspflicht (§ 189 Abs 1 Z 2 UGB). Sie müssen **jedenfalls einen Jahresabschluss** erstellen.

Einzelunternehmer und unternehmerisch tätige eingetragene Personengesellschaften (OG, KG) unterliegen grundsätzlich nur dann der Rechnungslegungspflicht, wenn sie **mehr als 700.000 € an Umsatzerlösen** in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren erzielen; dann sind sie im übernächsten Jahr rechnungslegungspflichtig (§ 189 Abs 1 Z 3 iVm § 189 Abs 2 Z 1 UGB).

Beispiel

Wenn also ein Einzelunternehmer im Jahr 2011 und im Jahr 2012 mehr als 700.000 € an Umsatzerlösen erzielt, kann er im „Pufferjahr“ 2013 sein Rechnungswesen umstellen und ist ab dem Jahr 2014 bilanzierungspflichtig.

10. Rechnungslegung

Schon mit dem nächstfolgenden Geschäftsjahr ist ein Einzelunternehmer oder eine unternehmerisch tätige Personengesellschaft rechnungslegungspflichtig, wenn sie mehr als 1.000.000 € an Umsatzerlösen erzielt; ebenso in bestimmten anderen Konstellationen (für Details siehe § 189 Abs 2 Z 2 UGB).

Diese umsatzabhängige Rechnungslegungspflicht gilt jedoch nicht, wenn Angehörige der freien Berufe oder Land- und Forstwirte ihr Unternehmen als Einzelunternehmer oder in Form einer Personengesellschaft betreiben (§ 189 Abs 4 UGB). Sie unterliegen nur dann der Bilanzierungspflicht, wenn sie ihre Tätigkeit in Form einer Kapitalgesellschaft oder kapitalistischen Personengesellschaft ausüben.

Eine weitere Ausnahme besteht für Überschussrechner nach dem EStG (§ 189 Abs 4 UGB).

Schließlich gehen rechnungslegungsrechtliche Sondervorschriften, wie etwa jene für Vereine (vgl §§ 21, 22 VerG), den §§ 189 ff UGB vor (§ 189 Abs 3 UGB).

	Unabhängig vom Größenkriterium des § 189 Abs 1 Z 1 und 2	Abhängig vom Größenkriterium des § 189 Abs 1 Z 3	Nicht
Einzelunternehmer		x	
Stille Gesellschaft			x
GesbR			x
OG		x Muss unternehmerisch tätig sein	
KG		x Muss unternehmerisch tätig sein	
„Verdeckte Kapitalgesellschaften“ (GmbH & Co KG)	x		
Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, SE)	x		
Genossenschaft, SCE, EWIV, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, Sparkassen, Privatstiftung		x Muss unternehmerisch tätig sein. Aber beachte Sonderbestimmungen (§ 189 Abs 3)	

Freie Berufe	x Als Kapital- gesellschaft oder „verdeckte Kapital- gesellschaft“		x Als Einzelunterneh- mer, eingetragene Personengesellschaft
Land- und Forst- wirte	x Als Kapital- gesellschaft oder „verdeckte Kapital- gesellschaft“		x Als Einzelunterneh- mer, eingetragene Personengesellschaft
Überschussrechner iSd § 2 Abs 4 Z 2 EstG 1988			x
Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Vereine iSd VerG 2002			x (§ 189 Abs 3)

Abb 3: Anwendungsbereich des 3. Buches

10.4. Sondervorschriften für Kapitalgesellschaften

Wie erwähnt gelten eine Vielzahl von Bestimmungen des dritten Buches (§§ 221–283 UGB) nur für Kapitalgesellschaften bzw kapitalistische Personengesellschaften (insb GmbH & Co KG; vgl § 221 Abs 5 UGB). Dabei handelt es sich vor allem um die Erstellung **von Anhang, Lagebericht, Corporate-Governance-Bericht**, um die **Abschlussprüfung** sowie die **Offenlegung**.

§ 221 UGB umschreibt **vier Größenklassen** von Kapitalgesellschaften nach den Kriterien Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Mitarbeiteranzahl. Man spricht von Kleinstkapitalgesellschaften (Micro-Entities), **kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften**. Die Einordnung in eine bestimmte Kategorie ist in vielen Bereichen relevant, weil bestimmte Verpflichtungen nur für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften gelten. Der Hintergrund dieser Gliederung liegt darin, dass kleinere Gesellschaften mit einer sehr geringen Anzahl externer Nutzer nicht in dem Maß mit Informationsverpflichtungen belastet werden sollen wie große oder gar börsennotierte Kapitalgesellschaften.

10.5. Buchführung und Inventarisierung

In seinen Geschäftsbüchern hat der Unternehmer die unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den **Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB)** ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so

beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 190 Abs 1 UGB). Daher sind die Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und sowohl in chronologischer als auch systematischer Weise geordnet vorzunehmen (§ 190 Abs 3 UGB). Eine Eintragung oder Aufzeichnung darf auch nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist (§ 190 Abs 4 UGB).

Mit der Buchführung iSd § 190 UGB ist die **doppelte Buchführung** (auch „Doppik“ genannt) gemeint. Neben der Buchführung hat der Unternehmer zu Beginn seines Unternehmens und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs die diesem gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben (**Inventar – § 191 UGB**). Das Inventar ist daher das Verzeichnis aller zum Betrieb des Unternehmens gehörenden Vermögensgegenstände einschließlich der Verbindlichkeiten unter Angabe aller Werte.

10.6. Jahresabschluss

Der Jahresabschluss besteht aus der **Bilanz** sowie der **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV). Dazu kommt bei Kapitalgesellschaften (außer bei Kleinstkapitalgesellschaften) sowie kapitalistischen Personengesellschaften (insb GmbH & Co KG; vgl § 221 Abs 5 UGB) ein **Anhang** zum Jahresabschluss. Ab einer bestimmten Größe muss noch ein **Lagebericht** sowie bei börsennotierten Gesellschaften ein **Corporate-Governance-Bericht** aufgestellt werden.

Der Jahresabschluss muss zwei wesentlichen Kriterien entsprechen (§ 195 UGB): Einerseits hat er den **Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung** (GoB) zu entsprechen und andererseits muss er ein **möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** des Unternehmens vermitteln (**true and fair view**). Die Regeln zur Aufstellung des Jahresabschlusses sind vom Grundsatz der nominellen Kapitalerhaltung und vom Gläubigerschutz beherrscht. Ausdruck dafür sind insb das Vorsichts-, das Imparitäts- und das Realisationsprinzip. Das Imparitätsprinzip besagt, dass erkennbare Risiken und drohende Verluste angesetzt werden müssen, auch wenn sie noch nicht realisiert wurden. Infolge des Niederstwertprinzips sind Vermögenspositionen, bei denen verschiedene Wertansätze möglich sind, mit dem niedrigeren Wert anzusetzen. Maximal dürfen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Bei der Bewertung von Verbindlichkeiten ist bei verschiedenen Wertansätzen stets der höhere Betrag anzusetzen (Höchstwertprinzip).

Die **Bilanz** (§§ 224 ff UGB) ist eine **Aufstellung, die das Vermögen des Unternehmers zu einem bestimmten Stichtag (Bilanzstichtag) abbildet**. Sie wird am Ende des Geschäftsjahrs für das abgelaufene Geschäftsjahr erstellt, wobei sich das

Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr decken muss. Vereinfacht gesagt werden auf der Aktivseite der Bilanz das Vermögen und auf der Passivseite das eingesetzte Kapital ausgewiesen. Das Vermögen gliedert sich grob in Anlage- und Umlaufvermögen, das Kapital in Eigen- und Fremdkapital. Die Aktivseite zeigt die Mittelverwendung, also, welche Vermögenswerte der Unternehmer mit den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln erworben hat. Diese Ansprüche können Geldmittel (Kassa, Bankkonten), Produktionsmittel (Immobilien, Maschinen), Rohstoffe, Vorprodukte und ähnliche materielle Güter sein. Daneben ist eine Reihe von immateriellen Gütern anzuführen. Die Passivseite zeigt die Mittelherkunft, also wie die Mittel finanziert sind, mit denen der Unternehmer wirtschaftet. Dabei wird insb zwischen Fremdkapital und Eigenkapital unterschieden. Das Eigenkapital umfasst die Mittel, über die der Unternehmer unbeschränkt verfügen kann, dh insb das eingebrachte Stamm- und Grundkapital sowie aus dem Unternehmen selbst erwirtschaftete Rücklagen und thesaurierte Gewinne. Das Fremdkapital umfasst Mittel, die von Dritten zur Verfügung gestellt werden, beispielsweise Hypotheken, Anleihen, Darlehen und Lieferantenkredite.

Die **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV – §§ 231 ff UGB) hat die Funktion, den Unternehmenserfolg für jedes Geschäftsjahr als Unterschiedsbetrag aus Erträgen und Aufwendungen zu berechnen und weist Art, Höhe und Quellen des unternehmerischen Erfolgs aus. Überwiegen die Erträge, hat das Unternehmen einen Gewinn erwirtschaftet, andernfalls liegt ein Verlust vor. Es erfolgt eine Periodisierung der Erträge und Aufwendungen, das heißt, diese werden jenen Geschäftsjahren (Perioden) zugerechnet, in denen sie wirtschaftlich entstanden sind, unabhängig vom Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung (periodengerechte Zuordnung). Zur Ermittlung des Gewinns wird ein im UGB detailliert geregeltes Berechnungsschema verwendet (§ 231 UGB). Für die GuV stehen zwei Verfahren, nämlich das Gesamtkostenverfahren und das Umsatzkostenverfahren zur Verfügung, wobei beide zum Ausweis desselben Ergebnisses führen.

Der **Anhang** (§§ 236 ff UGB), den alle Kapitalgesellschaften (mit Ausnahme der Kleinstkapitalgesellschaften) sowie kapitalistischen Personengesellschaften (insb GmbH & Co KG) zu erstellen haben, ist dasjenige Element des Jahresabschlusses, mit dem Bilanz sowie GuV erläutert und ergänzt werden. Im Anhang werden die Ansatz- sowie Bewertungsprinzipien der Bilanz sowie der GuV dargelegt und die Ausübung der unterschiedlichen Wahlrechte angegeben. Darüber hinaus erfolgt eine zusätzliche Aufgliederung einzelner Bilanzpositionen in Form von sogenannten Spiegeln. Der Anlagespiegel stellt beispielsweise die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens dar. Forderungs-, Verbindlichkeiten- und Rückstellungsspiegel informieren zB über Zusammensetzung und Laufzeit der entsprechenden Positionen.

Der **Lagebericht** (§§ 243 ff UGB) bietet für die Beurteilung eines Unternehmens wichtige qualitative Informationen. Er soll den Geschäftsverlauf und die Lage des

Unternehmens (Wirtschaftsbericht) detaillierter darstellen. Zu erstellen ist der Lagebericht von allen Kapitalgesellschaften mit Ausnahme der kleinen GmbH (Gleiches gilt für kapitalistische Personengesellschaften, insb GmbH & Co KG). Im Lagebericht ist insb auf Vorgänge einzugehen, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten und von besonderer Bedeutung sind (Nachtragsbericht). Dazu zählen Währungseinflüsse, Marktumschwünge, Umsatzrückgänge, Streik oder Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen. Außerdem ist auf die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens (Prognosebericht) in den Bereichen Forschung und Entwicklung sowie auf Zweigniederlassungen der Gesellschaft einzugehen. Schließlich ist im Lagebericht der Geschäftsverlauf anhand der wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren zu analysieren. Für **große Kapitalgesellschaften** und Konzerne umfasst diese Analyse auch die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren wie ökologische und soziale Aspekte.

Nach § 243b UGB müssen alle börsennotierten Gesellschaften zusätzlich zum Lagebericht einen **Corporate-Governance-Bericht** erstellen. Darin sollen den Aktionären zumindest leicht zugängliche Schlüsselinformationen über die tatsächlich angewendeten Unternehmensführungspraktiken gegeben werden. Die Gesellschaft hat etwa den in Österreich oder am jeweiligen Börseplatz allgemein anerkannten Corporate Governance Kodex zu nennen sowie allenfalls, in welchen Punkten und aus welchen Gründen sie von diesem abweicht. Darüber hinaus ist in diesem Bericht die Zusammensetzung und Arbeitsweise des Vorstands, des Aufsichtsrats sowie der Aufsichtsratsausschüsse anzugeben.

Seit dem AktRÄG 2009 müssen zusätzlich Maßnahmen zur Förderung von Frauen im Vorstand, im Aufsichtsrat und in leitenden Stellungen der Gesellschaft angegeben werden.

10.7. Konzernabschluss

Stehen **Unternehmen** unter der **einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft** (Mutterunternehmen) mit Sitz im Inland **und** gehört dem Mutterunternehmen eine **Beteiligung** (das sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch eine dauernde Verbindung zu diesen Unternehmen zu dienen – § 189a Z 2 UGB) an dem oder den anderen unter der einheitlichen Leitung des Mutterunternehmens stehenden Unternehmen (Tochterunternehmen), so sind ein **Konzernabschluss** und ein **Konzernlagebericht** aufzustellen (§ 244 Abs 1 UGB). Diese Bestimmung stellt daher **auf einheitliche Leitung und eine Beteiligung** ab. Dazu gehört zB die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen in Höhe von mindestens 20 % des Nennkapitals oder die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer unternehmerisch tätigen eingetragenen Personengesellschaft. Nach § 244 Abs 2 UGB ist ein Konzernabschluss auch dann aufzustellen, wenn die dort genannten **Kon-**

trolltatbestände vorliegen (zB Mehrheit der Stimmrechte, beherrschender Einfluss). Das Gesetz geht davon aus, dass bei einheitlicher Leitung oder bei beherrschendem Einfluss (Kontroll-Konzept) der Konzern zwar keine rechtliche, aber eine wirtschaftliche Einheit bildet, die aus rechnungslegungsrechtlicher Sicht gesondert darzustellen ist.

Eine **Ausnahme** von der Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht, wenn der Konzern eine bestimmte Größe nicht erreicht. Auch hierfür werden die Kriterien Bilanzsumme, Umsatzerlöse und durchschnittliche Mitarbeiteranzahl herangezogen (§ 246 UGB).

Der **Konzernabschluss** ist ein konsolidierter Abschluss von Jahresabschlüssen (Einzelabschlüssen). Unter Konsolidierung versteht man das Zusammenfassen und Bereinigen mehrerer Jahresabschlüsse von verschiedenen Unternehmen in einem Konzernabschluss. In einem Konzern bestehen oftmals vielfältige Leistungsverflechtungen zwischen den rechtlich selbständigen Unternehmen. Um ein konsolidiertes Bild des Konzerns zu ermöglichen, müssen diese Verflechtungen bei der Erstellung des Konzernabschlusses eliminiert werden. Auf Grund derartiger Leistungsverflechtungen sind die Jahresabschlüsse der verbundenen Unternehmen (zB Tochtergesellschaften) in ihrer Aussagefähigkeit eingeschränkt. Der Konzernabschluss soll daher den Adressaten ein gesamthafes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns als wirtschaftliche Einheit liefern.

Wie bereits erwähnt müssen kapitalmarktorientierte Gesellschaften seit 1.1.2007 ihren Konzernabschluss nach den **internationalen Rechnungslegungsstandards** (IAS/IFRS) erstellen.

Die **IAS/IFRS** sind eine Sammlung von Regeln für die Rechnungslegung erwerbswirtschaftlicher Unternehmen und sollen insb die Vergleichbarkeit der Abschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen weltweit erleichtern und damit den Aufbau eines integrierten Kapitalmarkts gewährleisten, der wirksam, reibungslos und effizient funktioniert. Darüber hinaus sollen sie den Schutz der Anleger verbessern sowie das Vertrauen in die Finanzmärkte und den freien Kapitalverkehr stärken. Verständlichkeit, Entscheidungsrelevanz, Wesentlichkeit, Zuverlässigkeit und Vergleichbarkeit sind die wesentlichen qualitativen Anforderungen an einen IAS/IFRS-Abschluss. Die IAS/IFRS werden vom IASB (International Accounting Standards Board) – einer privaten Vereinigung mit Sitz in London – unter Beteiligung der wesentlichen Interessenkreise erarbeitet. Rechtsverbindlichkeit erlangen die IAS/IFRS erst durch ihre Anerkennung („endorsement“) durch die EK. Die Anerkennung neuer oder überarbeiteter IFRS erfolgt durch ein besonderes Rechtsetzungsverfahren, das Komitologie genannt wird. Hierbei legt die EK ihren Vorschlag für die Anerkennung (oder Ablehnung) eines IFRS einem Regelausschuss (Accounting Regulatory Committee – ARC) vor. Dieser besteht aus Vertretern der Mitgliedstaaten unter Vorsitz der EK. Stimmt der Ausschuss dem Vorschlag der EK mit der erforderlichen Mehrheit zu, erlässt diese eine entsprechende VO, die im Amtsblatt der EU veröffentlicht wird.

10.8. Abschlussprüfung

Der **Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften** sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Kleine GmbH sind nur dann prüfpflichtig, wenn sie kraft gesetzlicher Anordnung einen Aufsichtsrat einrichten müssen (§ 268 Abs 1 UGB; Gleiches gilt für kapitalistische Personengesellschaften, insb GmbH & Co KG). Auch der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht unterliegen der Prüfpflicht (§ 268 Abs 2 UGB).

Die Abschlussprüfung dient der Hilfestellung des Aufsichtsrats bei der Wahrnehmung seiner Kontrolltätigkeit und soll die Zuverlässigkeit der Jahresabschlussinformation gegenüber den externen und internen Adressaten der Rechnungslegung sicherstellen und so die Gefahr von „Schönfärberei“ vermeiden. Gegenstand der Abschlussprüfung ist nur die **Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung** (§ 269 UGB). Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Unternehmensführung werden durch den Prüfer nicht beurteilt. Die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks bedeutet daher nicht, dass die geprüfte Gesellschaft erfolgreich wirtschaftet.

Der Abschlussprüfer darf den Prüfauftrag nur übernehmen, wenn er von der geprüften Gesellschaft unabhängig ist. In den §§ 271, 271a und 271b UGB ist detailliert geregelt, in welchen Fällen ein **Abschlussprüfer befangen oder ausgeschlossen ist und einen Prüfungsauftrag nicht übernehmen darf**. So darf ein Wirtschaftsprüfer die Abschlussprüfung grundsätzlich nicht durchführen, wenn Gründe, insb Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Dabei kann der Abschlussprüfer Schutzmaßnahmen ergreifen, um der Besorgnis der Befangenheit entgegenzuwirken. Ausschlussgründe sind etwa die Übernahme von Managementaufgaben im geprüften Unternehmen oder die Erstellung des Jahresabschlusses des geprüften Unternehmens. Bei den Ausschlussgründen können Schutzmaßnahmen allerdings nicht berücksichtigt werden. Der Abschlussprüfer hat auch zu prüfen, ob er nicht Teil eines Netzwerks (vgl die Definition in § 269b UGB) ist und eines der Netzwerkmitglieder eine wirtschaftliche Verbindung zum geprüften Unternehmen hat, die seine Unabhängigkeit oder Unbefangenheit gefährden könnte. Wenn der Prüfer unter schuldhafter Missachtung der §§ 271, 271a und 271b UGB dennoch die Prüfung durchführt, verliert er seinen Entgeltanspruch für die Durchführung der Prüfung und die gesetzlich vorgesehene Haftungsbegrenzung.

Der Prüfer hat das Ergebnis seiner Prüfung in einem **Prüfungsbericht** zusammenzufassen, den er der Gesellschaft übermittelt, der aber nicht veröffentlicht wird (§ 273 UGB). Veröffentlicht wird nur der **Bestätigungsvermerk**, der festhält, ob die Rechnungslegung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Er-

tragslage der Gesellschaft bzw des Konzerns vermittelt (§ 274 UGB). Wenn die Gesellschaft durch die Tätigkeit des Abschlussprüfers einen Schaden erleidet, haftet der Abschlussprüfer auf der Grundlage seines Vertrags, jedoch ist seine Haftung nach dem Gesetz auf bestimmte Beträge begrenzt (§ 275 UGB).

10.9. Offenlegung

Damit der **Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften** sowie kapitalistischen Personengesellschaften (insb GmbH & Co KG) seine Informationsfunktion nicht nur innerhalb des Unternehmens gegenüber den an der Geschäftsführung bzw Kontrolle unmittelbar mitwirkenden Gesellschaftern erfüllen kann, ist er **offenzulegen** (§ 277 UGB). Bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften ist hingegen eine Offenlegung nicht vorgesehen.

Nach § 277 UGB müssen die **geschäftsführenden Organe** der Gesellschaft spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag den Jahresabschluss, den Lagebericht, (gegebenenfalls) den Corporate-Governance-Bericht, den Bestätigungsvermerk, den Bericht des Aufsichtsrats und den Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses zum Firmenbuch einreichen. Grundsätzlich sind daher alle Kapitalgesellschaften zur Offenlegung verpflichtet, die kleine GmbH iSd § 221 UGB hat aber nicht den gesamten Jahresabschluss, sondern nur eine verkürzte Bilanz und einen verkürzten Anhang (jedoch keine GuV) einzureichen. § 277 Abs 6 UGB verlangt (mit wenigen Ausnahmen) zwingend die elektronische Einbringung des Jahresabschlusses über FinanzOnline oder über den elektronischen Rechtsverkehr der Justiz (ERV-J).

Das **Firmenbuchgericht** hat die vertretungsbefugten Organmitglieder der Gesellschaft zur zeitgerechten Befolgung der §§ 277 und 280 UGB (**Offenlegung des Jahres- und Konzernabschlusses**) durch **Zwangsstrafen** von 700 € bis 3.600 €, bei Kleinstkapitalgesellschaften (§ 221 Abs 1a UGB) von 350 € bis 1.800 € anzuhalten.

Mit dem **Budgetbegleitgesetz 2011** wurde die Einleitung des Zwangsstrafenverfahrens bei Nichtvorlage von Jahresabschlüssen mittels **Zwangsstrafverfügung** eingeführt. In der Praxis hat sich nämlich gezeigt, dass nicht einmal die Hälfte aller vorlagepflichtigen Unternehmer ihre Offenlegungspflichten fristgerecht erfüllt.

Nun wird die **Zwangsstrafe** ohne vorausgehende Erhebungen und **ohne Anhörung der vorlagepflichtigen Person(en)** automationsunterstützt mit einem festgesetzten Betrag (700 bzw 350 €) **verhängt**, wenn die Offenlegung nicht bis zum letzten Tag der Frist erfolgt ist (§ 283 Abs 2 UGB). Die Strafe richtet sich gegen die jeweils handlungspflichtigen Personen, sodass ein Zwangsstrafverfahren auch gegen mehrere Offenlegungspflichtige (zB mehrere Geschäftsführer) nebeneinander eingeleitet werden kann. Auch die wiederholte Verhängung von Zwangs-

strafen ist zulässig. Das Gericht hat eine weitere Zwangsstrafe zu verhängen, soweit die offenlegungspflichtigen Personen ihrer Pflicht auch binnen weiterer zwei Monate nicht nachgekommen sind (§ 283 Abs 4 UGB).

Von der Verhängung der Zwangsstrafverfügung kann das Gericht nur absehen, soweit das vorlagepflichtige Organ an der Erfüllung der Verpflichtung offenkundig durch ein unabwendbares oder unvorhergesehenes Ereignis gehindert war (§ 283 Abs 2 UGB).

Da die Verhängung der Strafe ohne Anhörung der vorlagepflichtigen Person(en) erfolgt, können diese binnen 14 Tagen gegen die jeweilige Zwangsstrafverfügung einen **begründeten Einspruch** erheben. Darin können sie die Säumnis rechtfertigende, entlastende Umstände vortragen und die Gründe für die Nichtbefolgung der Pflichten nach § 283 Abs 1 UGB darlegen (§ 283 Abs 2 UGB).

Wird **rechtzeitig ein begründeter Einspruch** gegen die Zwangsstrafverfügung erhoben, so tritt diese **automatisch außer Kraft** und es wird das **ordentliche Verfahren** (mit Erhebungen durch das Gericht) eingeleitet (§ 283 Abs 3 UGB). Gelangt das Gericht zum Ergebnis, dass die Voraussetzungen für die Verhängung einer Zwangsstrafe nicht vorliegen, ist das Verfahren mit Beschluss einzustellen. Andernfalls hat das Gericht eine Zwangsstrafe von 700 € bis 3.600 €, bei Kleinstkapitalgesellschaften von 350 € bis 1.800 € zu verhängen. Der Strafraum richtet sich nach dem Verschuldensgrad, der Art und Schwere des Verstoßes und der Leistungsfähigkeit des Unternehmers.

Gem § 283 Abs 5 UGB kann die Zwangsstrafe im Fall weiteren Zuwiderhandelns bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften (§ 221 UGB) auch höher als 3.600 € ausfallen.

Mit diesen Regelungen wurde eine **effiziente und rasche Durchsetzung** der Pflichten zur Vorlage der Jahresabschlüsse bewirkt.