



Vorlesung Unternehmensrecht Unternehmensübergang und Rechnungslegung

WS 2021/22

Univ.-Prof. Dr. Friedrich Rüffler

Universität Wien



Agenda I

- **Grundsätze und Grundbegriffe**
 - Unternehmen, Unternehmensträger / Unternehmer
 - Share deal, Asset deal
 - Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge
 - Was macht die Gesamtrechtsnachfolge sexy

Agenda II

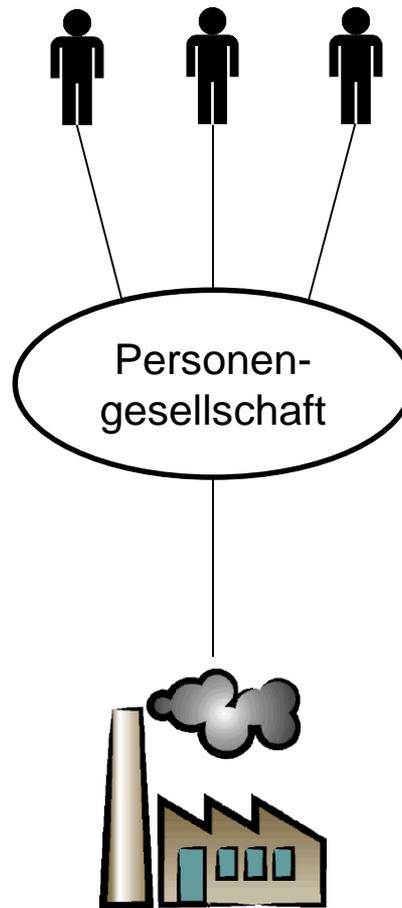
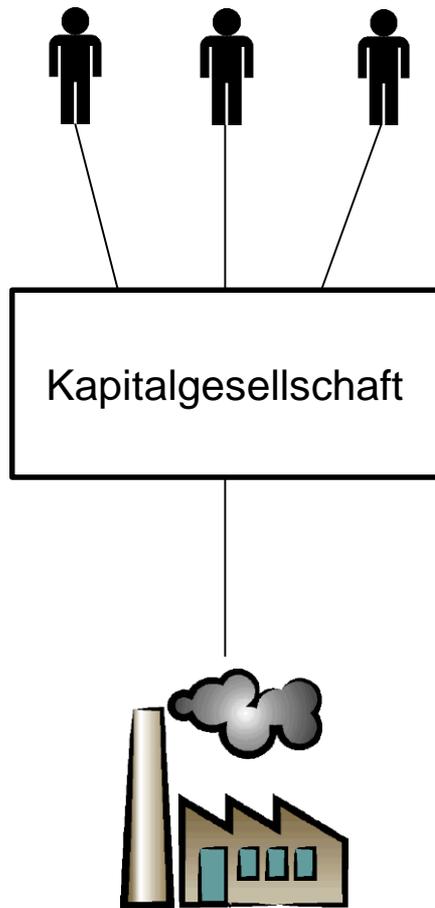
- **Unternehmensübergang gem §§ 38 bis 40**
 - Regelungsinhalt von § 38 und § 39
 - Sonstige beachtliche Normen (§ 1409, 12a MRG § 3 AVRAG etc)
 - Rechtsstellung des Erben bei Unternehmensfortführung: § 40 UGB
- **Grundzüge der Rechnungslegung und des Dritten Buches**

Unternehmen Unternehmer / Unternehmensträger

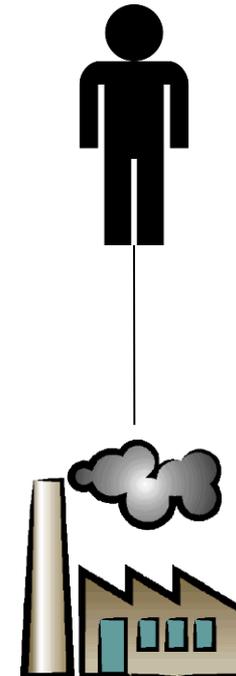
- **Unternehmen ist eine Gesamtsache, Rechtsobjekte**
- **Es braucht einen Unternehmensträger, ein Rechtssubjekt, das das Unternehmen betreibt**
 - Natürliche Person, rechtsfähige Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft
 - GesBR, PS?

Share Deal / Asset deal

- Asset Deal: Kauf der Sache
 - Unternehmensträger verkauft das Unternehmen, an seine Stelle tritt ein neuer Rechtsträger
- Share deal
 - Die Anteile der Gesellschaft werden verkauft, der Rechtsträger bleibt gleich, nur sein Eigentümer wechselt
 - Share deal nur dort möglich, wo Gesellschaftsanteile übertragbar sind



Einzelunternehmer



Einzelrechtsnachfolge / Gesamtrechtsnachfolge I

- Einzelrechtsnachfolge: zur Rechtsübertragung braucht es Titel und Modus, Vertragspartner müssen zustimmen
 - Wie ist das beim Erwerb eines Unternehmens?
- Gesamtrechtsnachfolge: Rechte, auch Verträge gehen uno actu über, ohne dass es der Übertragungsakte und der Zustimmung der Vertragspartner bedarf
 - Erbfolge
 - Und dort, wo uns der Gesetzgeber Gutes tut: Verschmelzung, Spaltung, übertragende Umwandlung, auch § 142 UGB

Einzelrechtsnachfolge / Gesamtrechtsnachfolge II

- **Wie ist das nun beim Asset Deal?**
 - Modi nicht das Problem, vgl § 427 ABGB, Grundbuch
 - Aber: Vertragsverhältnisse
 - Grundsätzlich Zustimmung des Vertragspartners erforderlich
 - § 38 UGB als, allerdings untauglicher, Versuch der Erleichterung
 - Spezialgesetzliche Regelungen, die Vertragsübergang anordnen: zB § 12a MRG, § 3 AVRAG

Einzelrechtsnachfolge / Gesamtrechtsnachfolge III

- **Wie ist das beim Share Deal?**
 - Anteile werden in Einzelrechtsnachfolge übertragen
 - ZB Kauf des Geschäftsanteil der GmbH, Titel und Modus, beides in Notariatsaktsform § 76 Abs 2 GmbHG (Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft)
 - Vertragsverhältnisse sind aber Unternehmensträger = Gesellschaft zugeordnet
 - Dh keine Zustimmung erforderlich, kein Widerspruch, allenfalls sog change of control Klauseln

Einzelrechtsnachfolge / Gesamtrechtsnachfolge IV

- **Wenn share deal nicht geht?**
 - Wenn reibungsloser Vertragsübergang wichtig: Suche nach Gesamtrechtsnachfolgegestaltungen, geht allerdings nur, wenn eine Gesellschaft Unternehmensträger ist
 - Verschmelzung, Spaltung und Umwandlung bei KapG, § 142 bei PersG

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Ablauf in der Praxis**
 - Annäherung durch Absichtserklärungen
 - Letter of Intent (LOI)
 - Memorandum of Understanding (MoU)
 - Noch keine Verpflichtung zum Kauf, aber zB Geheimhaltungspflichten, allenfalls Haftung aus cic

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Ablauf in der Praxis (Fortsetzung)**
 - Prüfung des Unternehmens
 - Due Diligence (DD)
 - RA, WT, gegebenenfalls technische Sachverständige
 - Informationsinteresse des Käufers vs Geheimhaltungsinteressen des Verkäufers, vor allem im Hinblick auf ein mögliches Scheitern



Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Ablauf in der Praxis (Fortsetzung)**
 - Kaufpreisermittlung
 - Was ist ein Unternehmen wert?
 - Buchwert, Substanzwert, Ertragswert
 - Maßgeblich Ertragswert
 - Ertragswertverfahren, Discounted Cashflow
 - KFS/BW 1
 - Mischverfahren
 - Börsenkurs als Indiz bei börsennotierten Unternehmen

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Unternehmenserwerb mit Einzelrechtsnachfolge**
 - Verpflichtungsgeschäft (Titel, auch Signing)
 - Unternehmen als Gesamtsache kann Gegenstand eines einheitlichen Titels sein
 - Genaue Umschreibung, was alles erfasst ist, ist wichtig
 - Kauf, Tausch, insb Einbringung, Schenkung

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Unternehmenserwerb mit Einzelrechtsnachfolge**
 - Verfügungsgeschäft (Modus, auch Closing)
 - Sachenrechte, Spezialitätsgrundsatz, bewegl §§ 426 ff ABGB, aber auch § 427, unbewegliche Eintragung im Grundbuch
 - Immaterialgüterrechte: einschlägige Bestimmungen (zB Marken, Patente, zB Umschreibung einer Marke im Markenregister auf Antrag)
 - Forderungen: Zession
 - Verbindlichkeiten Schuldübernahme – Zustimmung des Gläubigers erforderlich

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Unternehmenserwerb mit Einzelrechtsnachfolge**
 - Verfügungsgeschäft (Fortsetzung)
 - Verträge: Zustimmung des Vertragspartners, s aber § 38
 - Öffentliche Berechtigungen (zB Gewerbeberechtigungen und andere Bewilligungen)
 - uU Eintragung im Firmenbuch gem § 3 Z 15 FBG: deklarativ

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Regelungen im UGB: §§ 38 und 39**
 - § 38 Überblick
 - Abs 1
 - Tatbestand Unternehmenserwerb unter Lebenden und Unternehmensfortführung
 - dispositive Rechtsfolge: Übergang der unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse; Fortbestand der Sicherheiten; Klarstellung, dass Schuldbeitritt nach Maßgabe des § 39



Unternehmenserwerb / Asset Deal

- § 38 Überblick Fortsetzung
 - Abs 2
 - Widerspruchsrecht Dritter samt Rechtsfolge des Fortbestands mit dem Veräußerer
 - Abs 3
 - Schutzvorschrift für Vertragspartner und Sicherheitenbesteller vor Mitteilung und in der „Übergangszeit“

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- § 38 Überblick Fortsetzung
 - Abs 4 (Wichtigst)
 - Haftung für Verbindlichkeiten selbst dann, wenn Vertragsverhältnisse nicht übernommen wurden
 - Dispositiv, wirksamer Ausschluss aber nur bei Publizität
 - Abs 5
 - Keine Anwendung der Bestimmung bei Erwerb in Exekution und Insolvenz

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- § 38 Überblick Fortsetzung
 - Abs 5a
 - Stellt klar, dass gewisse Verträge nicht tatbestandsmäßig sind; schützt aber auch Vertragspartner
 - Abs 6 verhindert lex specialis Schluss
- § 39: zeitliche Begrenzung der Forthaftung des Veräußerers

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- § 38 Normzweck?
 - Eigentlich fraglich und wohl missglückt
 - Erleichterung der Unternehmensübertragung und Gedanke der Kontinuität unternehmensbezogener Rechtsverhältnisse
 - Dh Unternehmen tritt in der Vordergrund, der Träger in den Hintergrund
 - Aber: Widerspruchsrecht erschwert gegenüber früher oft angenommener stillschweigender Zustimmung die Übertragung



Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Tatbestand**
 - Unternehmen
 - Erwerb unter Lebenden
 - Unternehmensfortführung

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Unternehmen**
 - Ein solches im Sinn des § 1 UGB
 - Fraglich wenn Unternehmereigenschaft nur nach § 2 oder 3 UGB hergestellt wird
 - Jedenfalls aber nicht für nach § 4 UGB vom Ersten Buch ausgenommene Unternehmen
 - Fraglich was gilt, wenn nur der Erwerber dem Ersten Buch unterliegt
 - zB RA überträgt Kanzlei an RA-GmbH

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Erwerb des Unternehmens unter Lebenden**
 - Erfasst nur Einzelrechtsnachfolge und nur asset deal
 - also nicht Gesamtrechtsnachfolge und nicht share deal
 - Nur Erwerb unter Lebenden
 - Erbweg: § 40
 - Schon § 38 Legatar, Schenkung auf den Todesfall
 - Nur dinglicher Rechtsübergang, nicht Gebrauchsüberlassung
 - Vgl Abs 5a
 - Daher Kauf, Schenkung, Tausch, vor allem auch Einbringung!

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Erwerb des Unternehmens unter Lebenden (Fortsetzung)**
 - § 38 UGB kommt auch zur Anwendung für den Erwerb von Unternehmensteilen, wenn sie einen selbständigen Betrieb bilden
 - Beispiel: Gastronomieunternehmer mit mehreren Gasthäusern, Bars etc verkauft eine Bar
 - § 38 gilt dann für die diesem Unternehmensteil zugeordneten Rechtsverhältnisse

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Unternehmensfortführung**
 - Unternehmensidentität muss im Wesentlichen erhalten bleiben
 - bereits relativ kurze Zeit der Fortführung reicht aus
 - Keine Fortführung, wenn Unternehmen zB zur Zerschlagung oder Einstellung erworben wird
 - zB Hotel wird erworben, um daraus Wohnungen zu machen

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Ausgenommene Erwerbsvorgänge**
 - Abs 5: Erwerb im Wege eines Zwangsvollstreckungsverfahrens, Insolvenzverfahrens, Überwachung des Schuldners durch Treuhänder
 - Abs 5a: Gebrauchsüberlassungsverträge
 - Allerdings Schutzvorschrift für Vertragspartner
 - Strittig ist die Anwendbarkeit auf fehlerhafte Erwerbsverträge und darauf folgende Rückabwicklung

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Rechtsfolgen**
 - Übergang der unternehmensbezogenen Rechtsverhältnisse im Zweifel (Abs 1) mit Widerspruchsrecht Dritter (Abs 2 und 3), Schuldbeitritt zu den Verbindlichkeiten (Abs 1 S 3)
 - Haftung, auch wenn kein Übergang der Rechtsverhältnisse (Abs 4, dispositiv mit Publizität)

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Rechtsfolge Übergang der Rechtsverhältnisse**
 - Dispositiv (im Zweifel)
 - Rechtsverhältnisse
 - Dh nicht nur Vertragsverhältnisse, sondern auch gesetzliche Schuldverhältnisse, Verbindlichkeiten, Forderungen
 - Unternehmensbezogenheit
 - Auch Sicherheiten für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Rechtsfolge Übergang der Rechtsverhältnisse (Fortsetzung)**
 - § 38 Abs 1 S 2: Forthaftung des Veräußerers für übernommene Verbindlichkeiten nach Maßgabe des § 39, dh insoweit Schuldbeitritt
- **Kein Rechtsübergang**
 - Dingliche Rechte, für Rechte an beweglichen Sachen strittig
 - Höchstpersönliche Rechte, zB Vorkaufs-, Wiederkaufs- und Rückkaufsrechte, vinkulierte Mitgliedschaften

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Widerspruchsrecht Dritter**
 - Vertragspartner, Sicherheitenbesteller
 - Mitteilung von Übernahme, darin Hinweis auf Widerspruchsrecht
 - 3 Monate Zeit für Widerspruch
 - Rechtsfolge
 - Nichtübergang des Vertragsverhältnisses
 - hM zunächst Übergang, mit Widerspruch fällt es zurück
 - aA aufschiebend bedingter Übergang mit Nichtwiderspruch

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **§ 38 Widerspruchsrecht Dritter**
 - Wenn Sicherheitenbesteller widerspricht, geht besichertes Vertragsverhältnis nicht über
 - Abs 3: Erklärungen des Dritten und Erfüllung der Verbindlichkeit sowohl gegenüber dem Veräußerer als auch dem Erwerber, wenn noch keine Mitteilung oder noch widersprochen werden kann

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Forthaftung des Veräußeres bei Übernahme des Rechtsverhältnisses (§ 38 Abs 1 S 3)**
- **Mit zeitlicher Nachhaftungsbegrenzung (§ 39)**
 - Für bis zum Unternehmensübergang begründete Verbindlichkeiten
 - Hauptanwendungsfall: Dauerschuldverhältnisse
 - Mietvertrag von Veräußerer abgeschlossen, dann übertragen, Veräußerer haftet für später fällig werdende Mieten weiter
 - Haftung für innerhalb von 5 Jahren fällig werdende Verbindlichkeiten, die längsten in drei Jahren verjähren

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Zeitlicher Nachhaftungsbegrenzung (§ 39)**
 - Vgl Parallele zu § 160 UGB (Ausscheiden eines Gesellschafters)
 - Anders als dort aber kein Sicherstellungsanspruch in Vorleistungsfällen und bei Vorliegen eines wichtigen Grundes

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Rechtsübergang – Sonderbestimmungen**
 - Leges speciales zu § 38 Abs 1
- **§ 12a MRG**
 - Vollanwendungsbereich des MRG
 - Veräußerung eines Unternehmens
 - Veräußerers ist Hauptmieter einer Geschäftsräumlichkeit
 - Fortführung des Unternehmens

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **12a MRG Rechtsfolgen:**
 - Vertragsübernahme (kein Widerspruchsrecht)
 - Dafür Mietzinsanpassungsrecht der Vermieter
 - Auf angemessene Höhe unter Berücksichtigung der Art des Unternehmens
 - Anzeigepflicht des Veräußerers und Erwerbers

Unternehmenserwerb / Asset Deal

■ § 3 AVRAG

- Erwerb eines (Teil-)Betriebs
- Übergang der Arbeitsverträge
- Grundsätzlich bleiben Arbeitsbedingungen gleich
- Anderes kann es bei Wechsel der Kollektivvertragszugehörigkeit und bei betrieblichen Pensionszusagen sein
- Dann Widerspruchsrecht des AN
- Ao Kündigungsrecht des AN bei wesentlichen Verschlechterungen der Arbeitsbedingungen gem Abs 5

Unternehmenserwerb / Asset Deal

■ § 69 VersVG

- Zweck: Versicherungsschutz soll für die Zeit des Unternehmensübergangs erhalten bleiben
 - Gilt nur für Sachversicherung
 - Rechte und Pflichten gehen über
 - Anzeigeobliegenheit der Unternehmensübergangs, sonst Leistungsfreiheit (§ 71 VersVG)
 - Haftung von Veräußerer und Erwerber für die Prämie während der laufenden Versicherungsperiode
 - Kündigungsrecht von Versicherer und Versichertem innerhalb eines Monats (§ 70 VersVG)

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Sonstige Bestimmungen, die einen Vertragsübergang vorsehen (Hinweis)**
 - § 28 UrhG: Übergang der Werknutzungsrechte bei Veräußerung des Unternehmens
 - § 11 MarkSchG: Übergang von Marken samt Lizenzrechten daran
 - § 38 PatG: Patentlizenzen bei Unternehmensübertragung, Entsprechendes gilt für den Halbleiterschutz gem § 12 HlSchG
 - § 28 VAG: Übertragung des Versicherungsbestandes

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Haftung des Unternehmenserwerbers, auch wenn er Rechtsverhältnisse nicht übernommen hat**
 - § 38 Abs 4 UGB
 - § 1409 ABGB
 - Kumulativ anwendbar
 - Unterschiede?
 - § 38 Abs 4 dispositiv, mit Publizitätsakt, 1409 zwingend
 - § 1409 betraglich beschränkt, § 38 nicht
 - § 1409 subjektives TBM

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Haftung des Erwerbers § 38 Abs 4**
 - Erwerber hat Rechtsverhältnis nicht übernommen
 - Weil andere Vereinbarung
 - Weil Widerspruch
 - Haftet dennoch für die Verbindlichkeiten aus unternehmensbezogenen Rechtsverhältnissen
 - Potentiell ruinös, aber dispositiv!

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Haftung des Erwerbers § 38 Abs 4 Haftungsausschluss**
 - Vereinbarung des Ausschlusses UND
 - Publizität
 - FB-Eintragung (bei wem?, Praxis behilft sich mit Eintragung bei beiden, wenn es geht)
 - Mitteilung oder
 - verkehrsübliche Bekanntmachung
 - Publizitätsakt muss zeitnah erfolgen
 - Anwendungsbeispiel OGH 26.2.2015, 8 Ob 2/15z

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Haftung des Erwerbers § 1409 ABGB**
 - Übernahme eines Vermögens oder einen Unternehmens
 - Haftung für unternehmensbezogene Schulden, die der Erwerber bei der Übernahme kannte oder kennen musste
 - Bei Erwerb durch einen nahen Angehörigen (familia suspecta gem § 32 IO) Beweislastumkehr hinsichtlich des subjektiven TBM
 - Achtung § 32 IO nicht nur Verwandtschaft im familienrechtlichen Sinn (lesen!)
 - § 1409 ABGB ist zwingend!!!!

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Haftung des Erwerbers § 1409 ABGB**
 - Normzweck
 - Haftungsfondsgedanke, rechtspolitisch sehr fraglich
 - Unternehmensübertragung
 - Jedenfalls auch vom 1. Buch ausgenommene, zB freie Berufe, Land- und Forstwirtschaft
 - Wesentlicher Teil des Unternehmens muss übertragen werden
 - Alle Formen der Einzelrechtsnachfolge, auch wieder Einbringung erfasst

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Haftung des Erwerbers § 1409 ABGB**
 - Übernahmen eines Vermögens oder einen Unternehmens
 - Haftung für unternehmensbezogene Schulden, die der Erwerber bei der Übernahme kannte oder kennen musste
 - Bei Erwerb durch einen nahen Angehörigen (familia suspecta gem § 32 IO) Beweislastumkehr hinsichtlich des subjektiven TBM
 - Achtung § 32 IO nicht nur Verwandtschaft im familienrechtlichen Sinn (lesen!)
 - § 1409 ABGB ist zwingend!!!!

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Haftung des Erwerbers § 1409 ABGB Rechtsfolgen**
 - Schuldbeitritt des Erwerbers
 - Haftungsbegrenzung mit der Höhe der übernommenen Aktiven (pro viribus)
 - OGH Verkehrswert (ebenso Fellner/Melber), aA Torggler und Zib: Wert des Aktivvermögens
 - Haftung entfällt, wenn und soweit Schulden vom Erwerber berichtet wurden
 - § 1409a ABGB – Ausnahme wie in § 38 Abs 5 UGB

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- Haftung des Erwerbers, weitere Normen
 - § 14 BAO
 - § 6 AVRAG
 - § 67 ASVG und § 38 BSVG



Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Haftung des Erwerbers, weitere Normen**
 - § 14 BAO
 - § 6 AVRAG
 - § 67 ASVG und § 38 BSVG

Unternehmenserwerb / Asset Deal

- **Unternehmenserwerb im Erbweg § 40**
 - Fortführung des Unternehmens durch die Erben
 - Unbeschränkte Haftung für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten (Abs 1)
 - Keine Haftung (Abs 2)
 - Unternehmenseinstellung innert von drei Monaten nach Einantwortung
 - Beachte anderer Fristenlauf bei Geschäftsunfähigkeit
 - Haftungsausschluss in sinngemäßer Anwendung des § 38 Abs 4
 - Es bleibt natürlich die erbrechtliche Haftung



Rechnungslegung

3. Buch UGB

Grundbegriffe

- **Rechnungswesen vs Rechnungslegung**
 - Vgl §§ 22 GmbHG und § 82 AktG
 - Über die Vorgaben der §§ 189 ff hinaus weitere Maßnahmen, zB Kostenrechnungen, Planungsrechnungen und IKS
 - Hier Konzentration auf die Rechnungslegung nach dem 3. Buch UGB

Grundbegriffe

- **Unternehmensrechtliche Bilanz vs Steuerbilanz**
 - Vgl §§ 124-132b BAO, §§ 4-14 EStG 7-20 KStG
 - § 124 BAO Buchführungspflicht nach anderen Gesetzen ist auch zur Erfüllung der Steuerpflicht angeordnet
 - S § 5 EStG: rechnungslegungspflichtige Unternehmer, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben:
 - Verpflichtung zur Ermittlung des Gewinns nach UGB
 - Maßgeblichkeit
 - Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses durch die sog. Mehr-Weniger-Rechnung

Rechnungslegung Was heißt das?

- **Erstellung eines Jahresabschlusses**
 - JA Besteht aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)
 - Dafür erforderlich: doppelte Buchhaltung
 - § 190 verweist nur allgemein auf die ordnungsgemäße Führung von Büchern
 - Für JA aber doppelte Buchführung unumgänglich
 - Zudem in § 190 UGB angesprochen: Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB)
 - Dazu später

Rechnungslegung

Was heißt das? Exkurs I

- **Rechnungslegungssysteme und Arten der Ergebnisermittlung**
 - Einnahmen-/Ausgabenrechnung § 4 Abs 3 EStG
 - Zahlungszu- und Zahlungsabströme, Einnahmen und Ausgaben
 - Nachteil Forderungen und Verbindlichkeiten nicht erfasst
 - Einfache Buchführung: Aufzeichnung des Vermögens und der Schulden sowie der Veränderungen
 - Wird kaum verwendet
 - Doppelte Buchführung

Rechnungslegung

Was heißt das? Exkurs II

- **Rechnungslegungssysteme und Arten der Ergebnisermittlung (Fortsetzung)**
 - Doppelte Buchführung
 - Jeder Geschäftsfall wird doppelt verbucht (einmal Soll und einmal Haben)
 - Gewinn wird auf zwei Arten ermittelt, einmal als Vermögensveränderung (Bilanz) und einmal als Ertragsentwicklung (GuV)

JA Funktionen

- **Informationsfunktion**
 - Primär Unternehmer selbst, Organe und Gesellschafter
 - Bei Offenlegungsverpflichtung auch die Öffentlichkeit
 - Offenlegung nur KapG und verdeckte KapG
- **Gewinnermittlungsfunktion**
- **Steuerbemessungsfunktion**
 - S dazu schon Folie 51: Basis UGB-JA, sog Maßgeblichkeit, mit Mehr-Weniger-Rechnung Ermittlung des zu versteuernden Gewinns

Gliederung 3. Buch

- **Drittes Buch UGB „Rechnungslegung“**
 - §§ 189 – 216 Allgemeine Vorschriften
 - §§ 221 – 243d ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften
 - §§ 244 – 267c Konzernabschluss und Konzernlagebericht
 - §§ 268-285 Prüfung, Offenlegung, Veröffentlichung und Zwangsstrafen

Gliederung 3. Buch

- **Unionsrechtliche Grundlagen**
 - Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU)
 - AbschlussprüferRL (RL 2014/56/EU)
 - AbschlussprüferVO (VO 637/2014/EU) bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

Rechnungslegung Zur Erstorientierung

- **Was sagt mir ein JA (Bilanz und GuV), was ist ein Anhang und ein Lagebericht**
- **JA**
 - Besteht aus Bilanz und GuV
 - Bilanz: Vermögen und seine Finanzierung zum Stichtag (§ 198 UGB, § 224 UGB für KapG)
 - GuV: Aufgliederung der Erträge und Aufwendungen (§ 200 UGB, § 231 für KapG)
 - Anhang: nur bei KapG Erläuterung des JA (Ausnahme für KleinstkapG)

Rechnungslegung Zur Erstorientierung

- **JA (Fortsetzung)**
 - Lagebericht (§ 243 UGB)
 - Beschreibung des Geschäftsverlaufs plus Ausblick
 - Nur bei KapG außer kleiner GmbH (§ 243 Abs 4)
 - Corporate Governance Bericht: § 243c, nur für börsennotierte Ges
- **Beachte: Geltung der Regelungen grundsätzlich auch für verdeckte Kapitalgesellschaften**
 - § 221 Abs 5 UGB: Anwendbarkeit der Vorschriften, die auf den unbeschränkt haftenden Rechtsträger anzuwenden sind

Rechnungslegungspflicht

■ § 189 UGB

- Jedenfalls, dh umsatzunabhängig, und ungeachtet, ob sie ein Unternehmen betreiben
 - Z1: KapG (GmbH, AG, SE)
 - Z 2: eingetragene Personengesellschaften, bei denen alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung nur beschränkt haften, weil sie
 - KapG iSd Anhangs zur BilanzRL sind (EU-KapG)
 - Drittlandsgesellschaften sind, die EU-KapG vergleichbar sind

Rechnungslegungspflicht

- **§ 189 UGB (Fortsetzung)**
 - Umsatzunabhängig, aber nur bei Betrieb eines Unternehmens
 - Z 2 lit b) sonstige Verdeckte KapG
 - zB Verein & Co KG, Gemeinde & Co KG, Gen & Co KG
 - Umsatzabhängig alle anderen Unternehmer, insb
 - Einzelunternehmer und (echte) PersG
 - Mehr als EUR 700.000,- Umsatzerlöse pro einheitlichem Betrieb

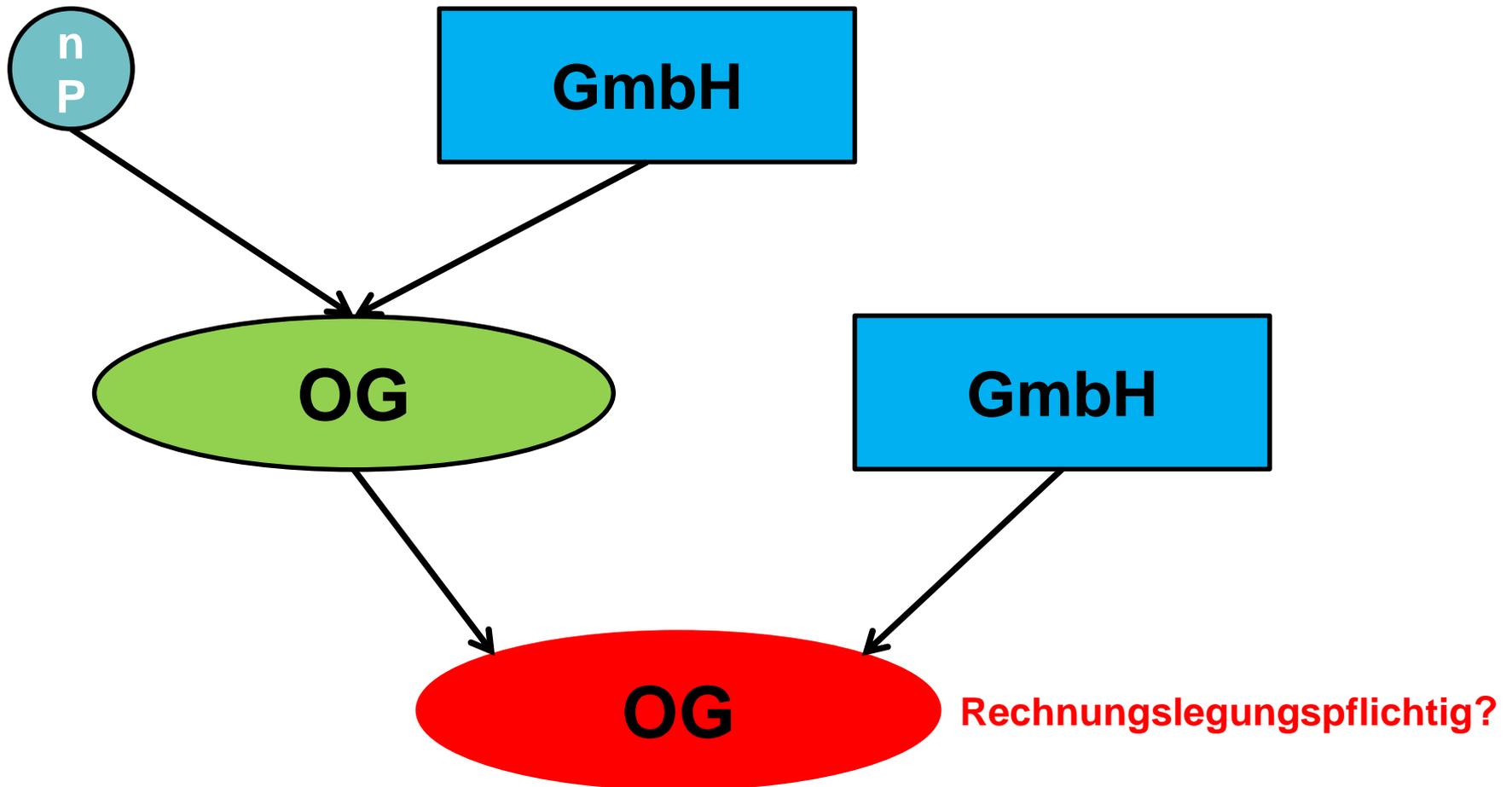
Rechnungslegungspflicht

- **§ 189 UGB (Fortsetzung)**
 - Umsatzabhängig (Fortsetzung)
 - In zwei aufeinanderfolgenden Jahren, RL-Pflicht im zweitfolgenden Jahr, dh ein Pufferjahr
 - 2016 ja, 2017 ja, 2018 Pufferjahr, 2019 RL-Pflicht
 - Wenn Umsatzerlöse über EUR 1 Mio, im nächstfolgenden Jahr
 - 2016 ja, 2017 RL-Pflicht
 - Sonderregelung für Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge

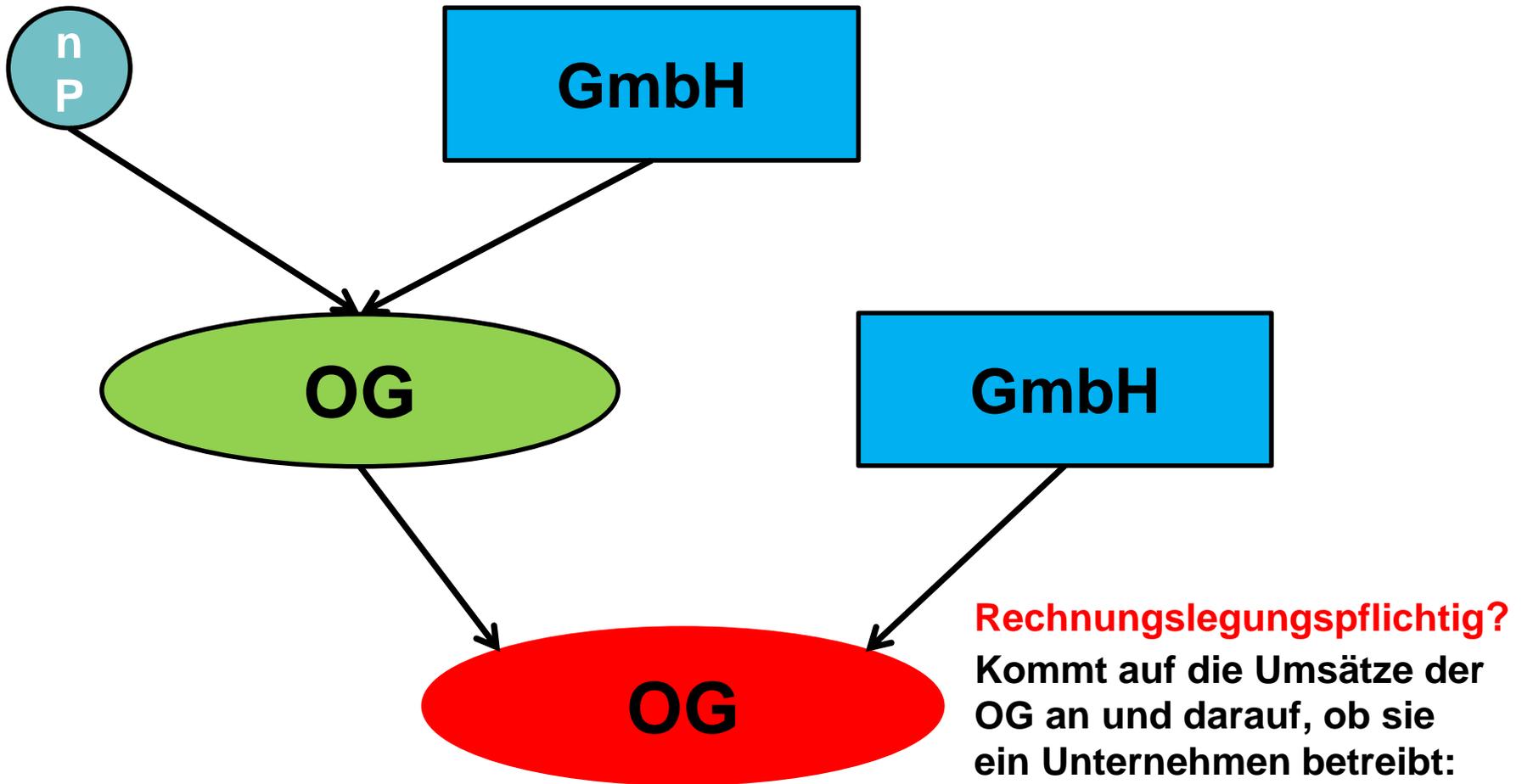
Rechnungslegungspflicht

- **§ 189 UGB (Fortsetzung)**
 - Ende der umsatzabhängigen RL-Pflicht
 - Betriebseinstellung
 - Zweimaliges Nichterreichen der Umsatzschwelle
 - Sonderfall bei Aufgabe eines Teilbetriebs und Unterschreitung um mehr als die Hälfte
 - Was sind Umsatzerlöse?
 - S § 189a Z 5 UGB: Erlöse ohne USt und Erlösschmälerungen (zB Rabatte, Skonti, Boni)

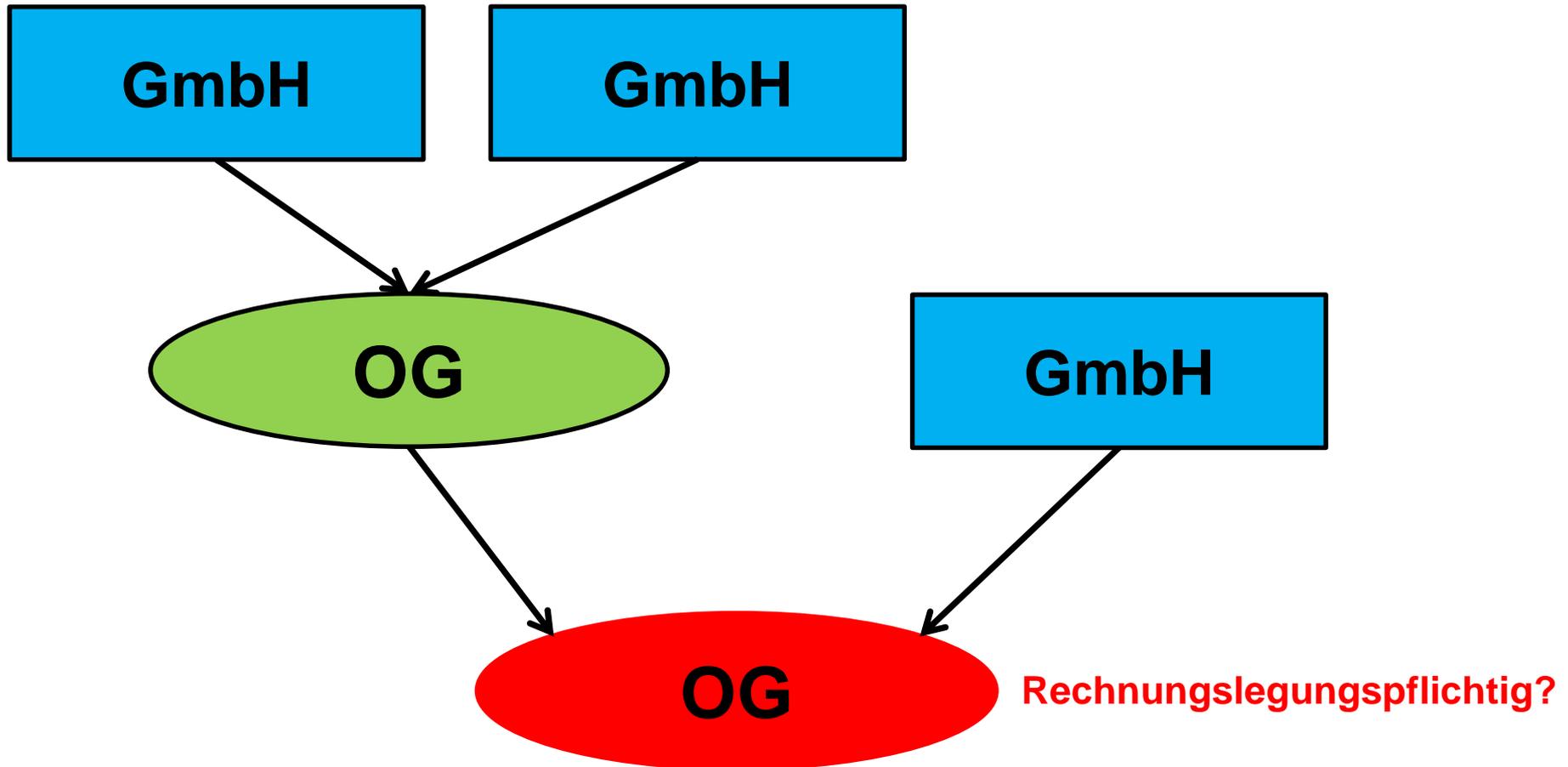
■ § 189 UGB: Rechnungslegungspflicht



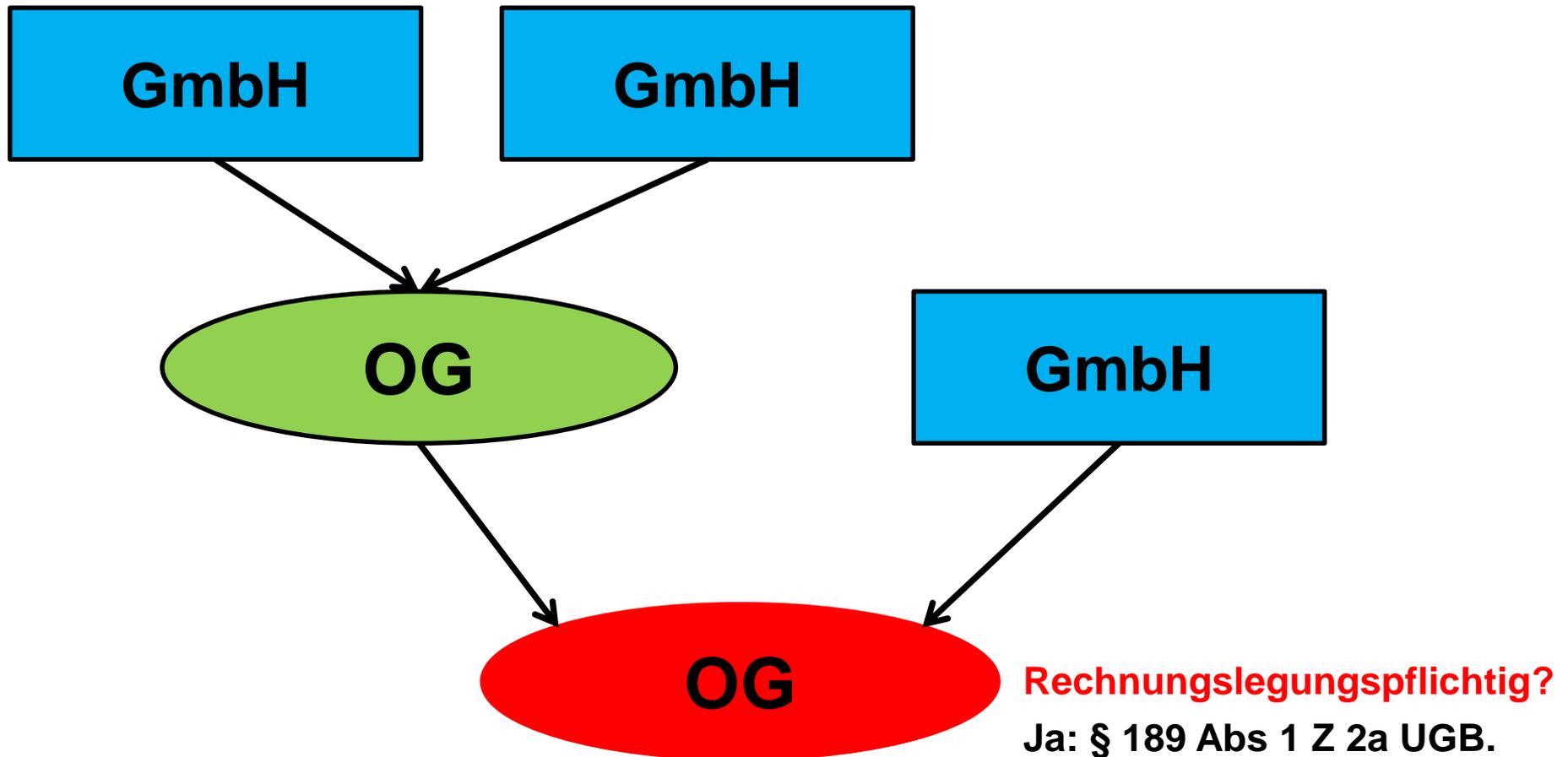
■ § 189 UGB: Rechnungslegungspflicht



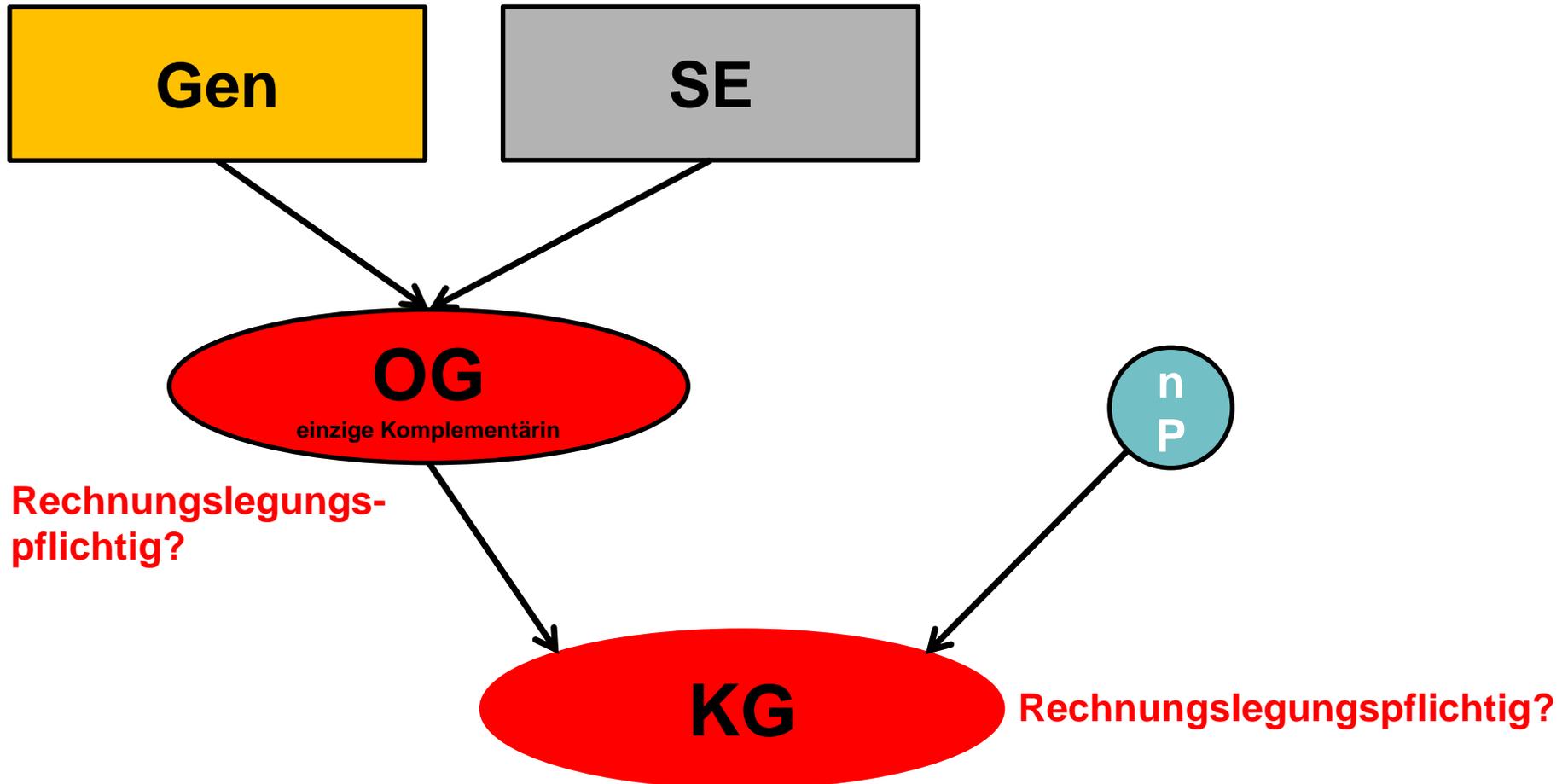
■ § 189 UGB: Rechnungslegungspflicht



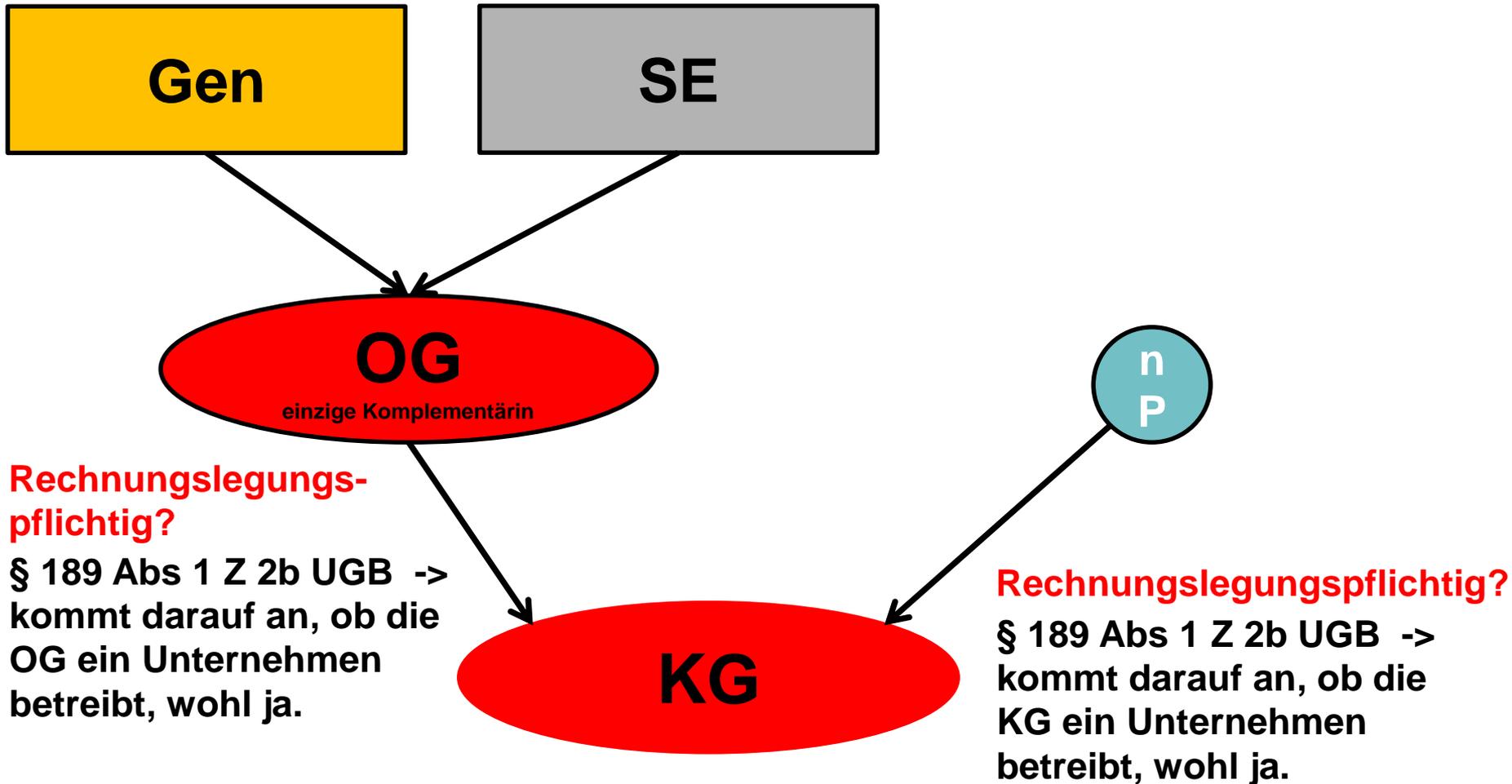
■ § 189 UGB: Rechnungslegungspflicht



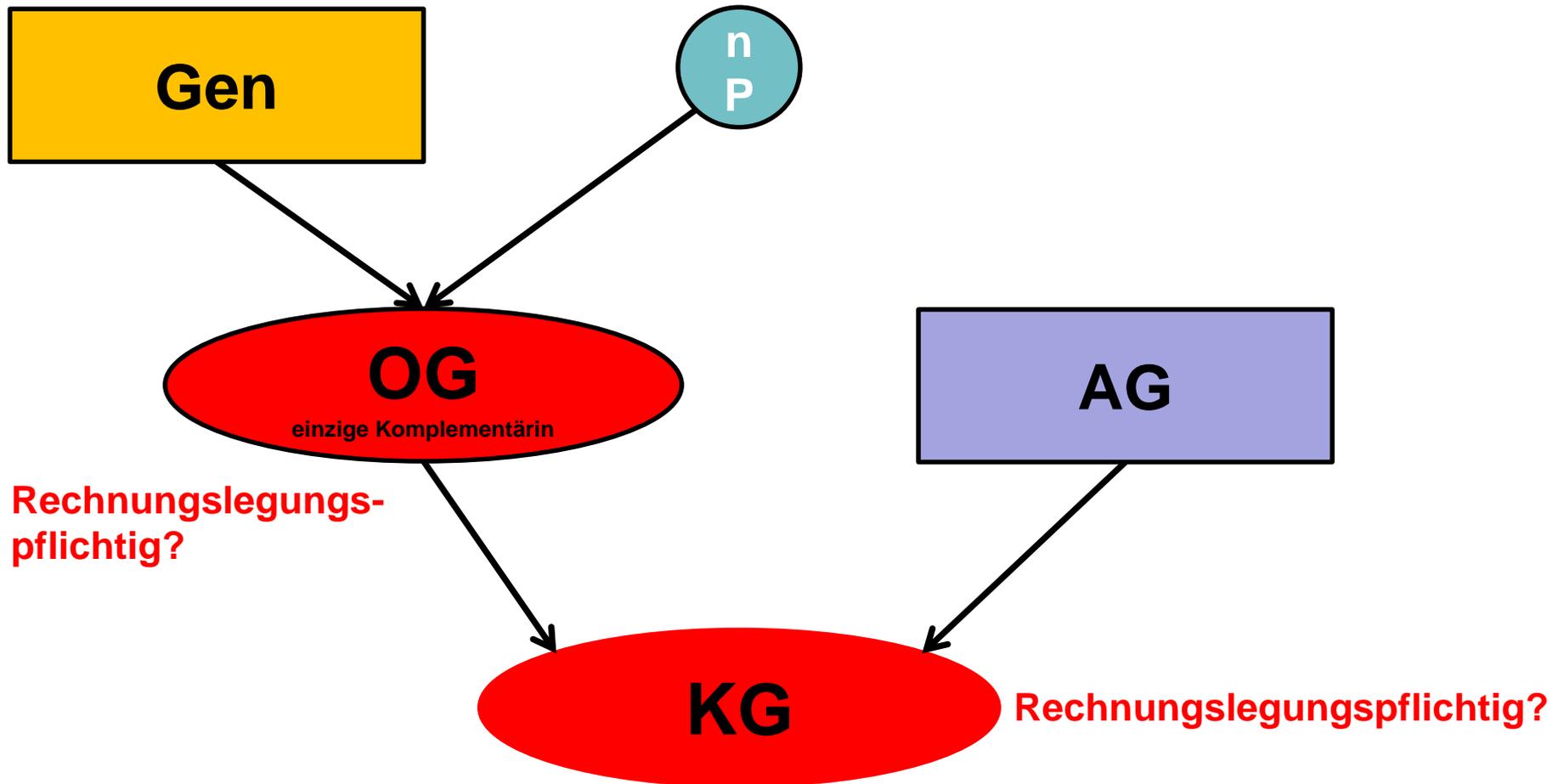
■ § 189 UGB: Rechnungslegungspflicht



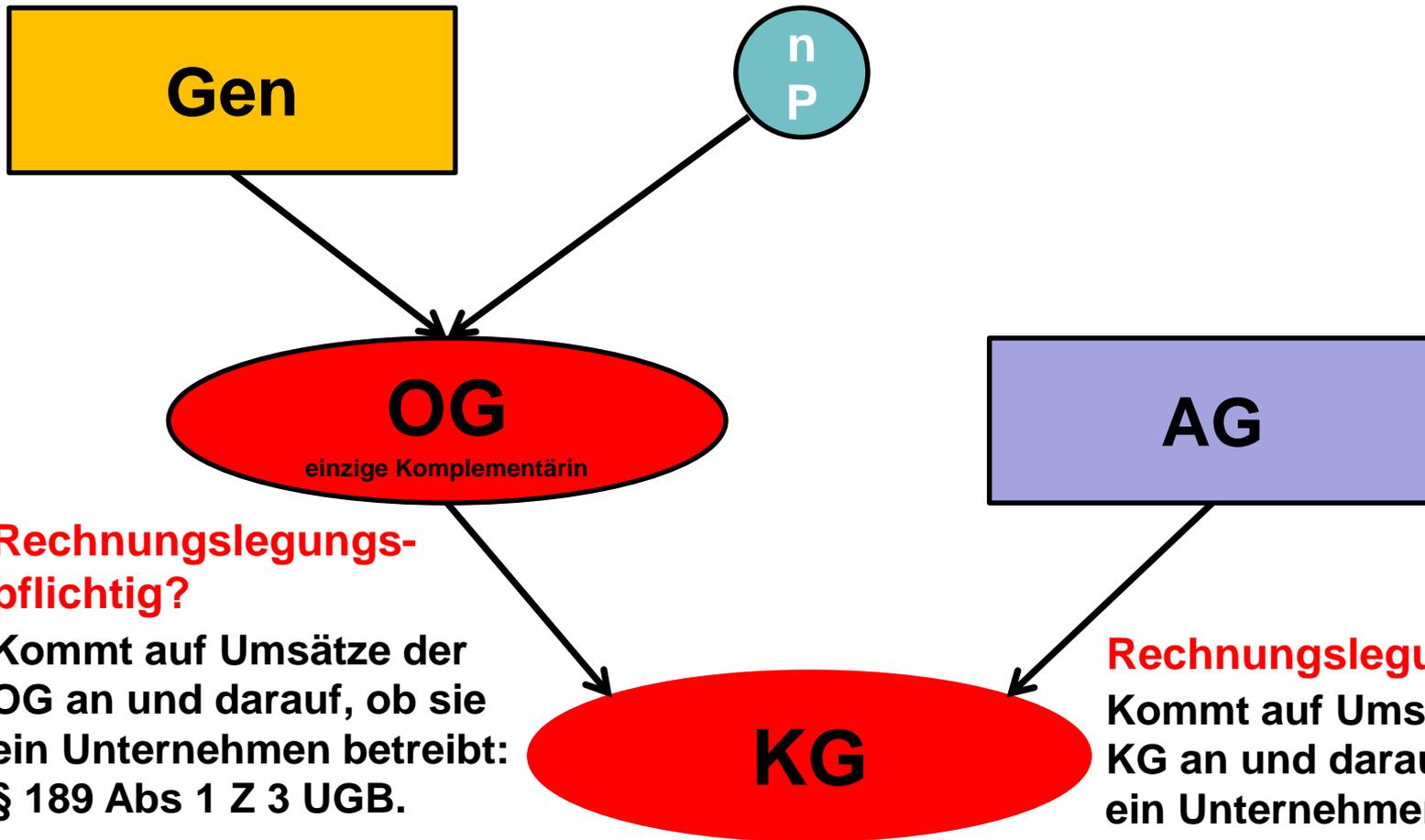
■ § 189 UGB: Rechnungslegungspflicht



■ § 189 UGB: Rechnungslegungspflicht



■ § 189 UGB: Rechnungslegungspflicht



Rechnungslegungspflichtig?

Kommt auf Umsätze der OG an und darauf, ob sie ein Unternehmen betreibt: § 189 Abs 1 Z 3 UGB.

Rechnungslegungspflichtig?

Kommt auf Umsätze der KG an und darauf, ob sie ein Unternehmen betreibt: § 189 Abs 1 Z 3 UGB.

Ausnahmen von der Rechnungslegungspflicht

■ § 189 Abs 4 UGB

- Freie Berufe (zB Ärzte, Anwälte, Wirtschaftstreuhänder)
- Land- und Forstwirtschaft
- Überschussrechner iSd § 2 Abs 4 Z 2 EStG, zB Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- Und zwar unabhängig wie hoch die Umsatzerlöse auch sein mögen
- Gegen Ausnahme: KapG und verdeckte KapG
 - Also zB RA-GmbH auch mit unter EUR 700.000,-

Rechnungslegungspflicht Verweis auf Sonderbestimmungen

- **Ergänzende Vorschriften für besonders regulierte Gewerbe:**
 - Kreditinstitute: §§ 43 ff BWG
 - Versicherungsunternehmen: §§ 136 VAG
 - Wertpapierdienstleistungsunternehmen: §§ 71 f WAG 2018
- **RL-Pflicht nach spezielleren Rechtsgrundlagen (§ 189 Abs 3 UGB):**
 - Verein: §§ 20 ff VerG (grds Rechnungsprüfer als Organ)
 - PSG: § 18, §§ 20 f PSG
 - Gen: § 22 GenG

Rechnungslegung JA im Einzelnen

- **Aufstellung und Feststellung**
 - Aufstellung: Geschäftsführungsmaßnahme
 - Einzelunternehmer, geschäftsführungsbefugte Organe
 - Feststellung: Genehmigung, „Verbindlichmachen“
 - AG: Aufsichtsrat, gegebenenfalls HV
 - GmbH: Generalversammlung
 - PersG: strittig, wohl hM: alle, wenn keine andere GV-Regelung



Rechnungslegung JA im Einzelnen

- **Aufstellung und Feststellung**
 - Zeitliche Vorgaben für Aufstellung:
 - § 193 Abs 2 UGB: in den ersten 9 Monaten des Geschäftsjahres
 - § 222 Abs 1 UGB für KapG: in den ersten 5 Monaten



Rechnungslegung JA im Einzelnen

- **JA: Bilanz und GuV**
 - Bilanz: Vermögen und wie ist es finanziert; Mittelherkunft und Verwendung
 - GuV: Erträge und Aufwendungen gegliedert nach verschiedenen Aufwands- und Ertragsarten

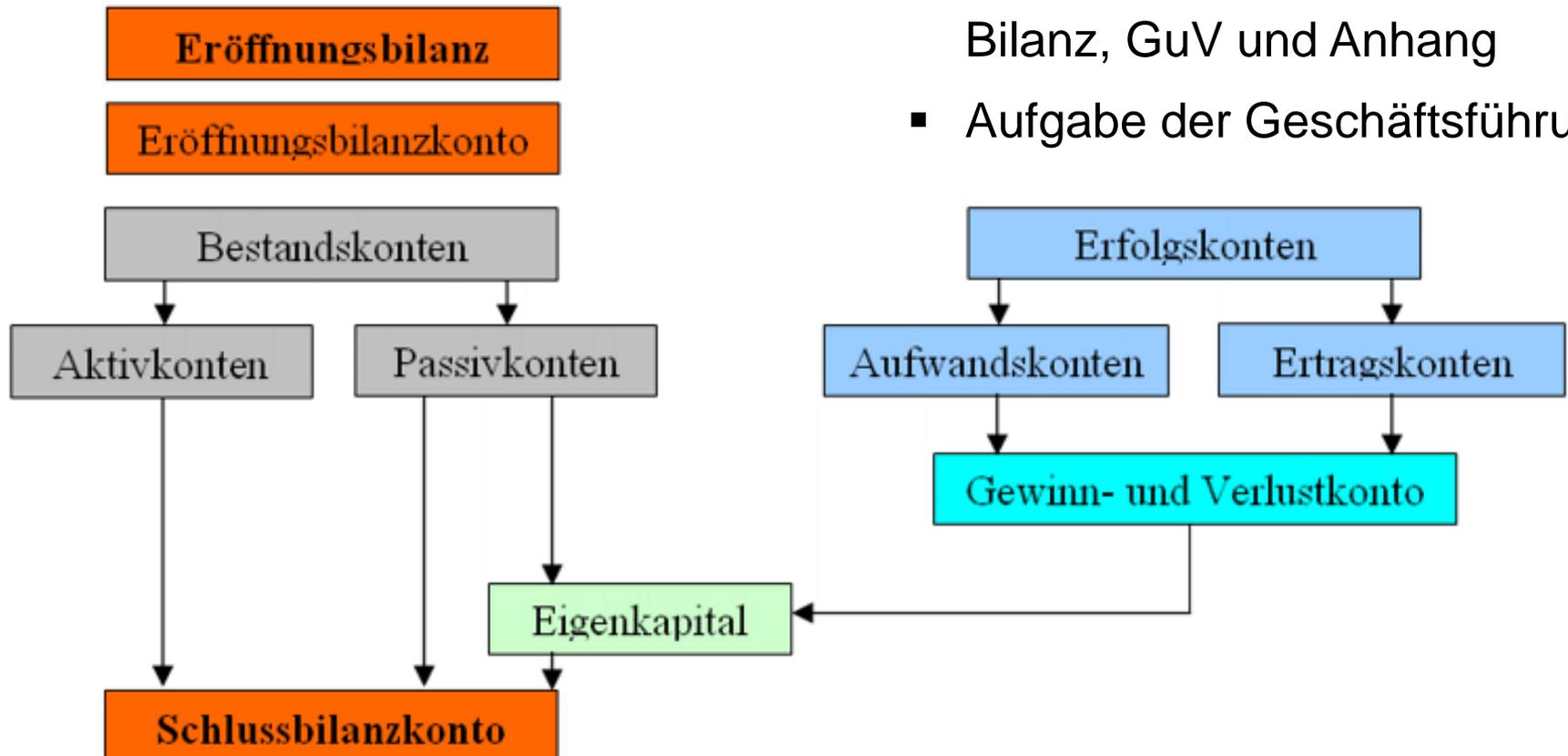
Rechnungslegung JA im Einzelnen

■ JA: Bilanz und GuV

- Wir starten mit einer Eröffnungsbilanz (§ 193 Abs 1 UGB)
 - Basis Inventar § 191 UGB (bei Bargründung denkbar einfach)
 - Buchführung (§ 190); doppelte Buchhaltung
 - Ende des Geschäftsjahres Inventar (§ 191 Abs 2 UGB), Inventurverfahren § 192 UGB
 - Zum Ende des Geschäftsjahres JA (§ 193 Abs 2 UGB)

Erstellung eines Jahresabschlusses

- Aufstellung des JA
- Übernahme des Zahlenwerks aus doppelter Buchführung in Bilanz, GuV und Anhang
- Aufgabe der Geschäftsführung



GoB

- Grundsätze für die Aufstellung des JA:
- Grundsätze ordentlicher Buchführung (GOB)
 - Die GOB nach UGB sind geprägt vom
 - Gläubigerschutz
 - Grundsatz der nominellen Kapitalerhaltung (= Bewertung zu Anschaffungspreisen und nicht zu Wiederbeschaffungspreisen)
 - Internationale GOB können auch anderen Fokus haben: Schutz der Gesellschafter und Anleger, Grundsatz der Ermittlung des Unternehmenswerts/Beteiligungswerts: true and fair view

GoB

- **Allgemeine Grundsätze:**
 - Bilanzwahrheit (Bilanzrichtigkeit/Bilanzvollständigkeit)
 - Bilanzklarheit (systematische und chronologische Ordnung)
- **Buchführung dem Grunde nach:**
 - Bilanzverknüpfung
 - Periodenabgrenzung
- **Buchführung der Höhe nach:**
 - Vorsichtsprinzip
 - Prinzip der Einzelbewertung
 - Stichtagsgrundsatz
 - Prinzip der einheitlichen Bewertung
 - Going Concern Prinzip

GoB

- **Zu den einzelnen Prinzipien (kurz)**
 - Bilanzwahrheit
 - richtig und vollständig
 - Bilanzklarheit
 - systematische und chronologische Ordnung
 - Bilanzverknüpfung
 - Schlussbilanz des Vorjahres ist Eröffnungsbilanz des nächsten
 - Bilanzkontinuität
 - Gewählte Ansätze sind fortzuführen

GoB

- **Zu den einzelnen Prinzipien (kurz)**
 - Periodenabgrenzung
 - Aufwendungen und Erträge sind unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung nach ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu erfassen
 - Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellungen
 - Vorsichtsprinzip
 - Besonderes charakteristisch für österr. UGB (und dt. HGB)

GoB

- **Zu den einzelnen Prinzipien (kurz)**
 - Vorsichtsprinzip (Fortsetzung)
 - Der Kaufmann macht sich nicht reicher, als er ist
 - Findet Ausdruck vor allem in den Bewertungsvorschriften
 - §§ 203 und 206 UGB: Bewertung der Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen
 - Planmäßige und außerplanmäßige
 - Auch Niederstwertprinzip (strenges und gemäßigtes)
 - Höchstwertprinzip bei Passiva

GoB

- **Zu den einzelnen Prinzipien (kurz)**
 - Vorsichtsprinzip (Fortsetzung)
 - Imparitätesches Realisationsprinzip
 - Gewinne erst bilanzieren, wenn sie entstanden sind (Leistung bewirkt und durchsetzbarer Anspruch)
 - Drohende Forderungen schon vor Fälligkeit als Rückstellung zu berücksichtigen
 - Grundsatz der Einzelbewertung/Stichtagsprinzip
 - Einzel zu bewerten (keine Verrechnung), zum Stichtag

GoB

- **Zu den einzelnen Prinzipien (kurz)**
 - Grundsatz der einheitlichen Bewertung
 - Gleiche Methoden und Ansätze
 - Going Concern Prinzip
 - Unternehmensfortführung wird vorausgesetzt
 - es sei denn, es stehen tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegen
 - heikel insb in insolvenznaher Situation
 - kann noch Going Concern bewertet werden oder muss man zu Zerschlagungswerten bilanzieren?

■ Bilanz: § 198 und § 224 UGB für KapG:

AKTIVA = Soll/Vermögen (Mittelverwendung)	PASSIVA = Haben/Kapital (Mittelherkunft)
Anlagevermögen (§ 198 Abs 2)	(negatives) Eigenkapital
<ul style="list-style-type: none"> immaterielle Vermögenswerte (Patente, Lizenzen, Marken, Urheberrechte; Firma) Sachanlagen (Liegenschaften, Gebäude, Maschinen) Finanzanlagen (Beteiligungen, Anteile an verbundenen Unternehmen, Wertpapiere, Ausleihungen) 	<ul style="list-style-type: none"> Nennkapital (Stamm-, Grundkapital) Kapitalrücklagen (Agio, Zuzahl. der Gesellschafter, § 229 Abs 2 UGB) Gesetzl. Rücklage § 229 Abs 6 (AG und große GmbH; 20% des Jahresüberschusses minus Verlustvortrag, bis 10% Nennkapital) Gewinnrücklagen Gewinn/Verlust (davon Vortrag)
Umlaufvermögen (§ 198 Abs 4)	Fremdkapital
<ul style="list-style-type: none"> Vorräte (Rohstoffe, Betriebsmittel, Waren) Forderungen Wertpapiere des Umlaufvermögens Kassa/Guthaben bei KI 	<ul style="list-style-type: none"> Rückstellungen (§ 198 Abs 8 UGB: für Abfertigungen, Pensionen) Rückstellungen für passive latente Steuern (§ 198 Abs 9 f UGB) Verbindlichkeiten
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (§ 198 Abs 5 UGB)	Passive Rechnungsabgrenzungsposten (§ 198 Abs 6 UGB)
Aktive latente Steuern (Steuerentlastungen)	

Bilanz im Detail

■ Anlagevermögen

- Gegenstände, die dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen (§ 198 Abs 2 UGB)
- Bewertung Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gemindert um planmäßige Abschreibungen (§ 204 Abs 1 UGB)
 - Planmäßige Abschreibung: Wertminderung durch Nutzung, linear nach voraussichtlicher Nutzungsdauer
 - zB 5 Jahre, jedes Jahr 20%

Bilanz im Detail

■ Anlagevermögen

- Außerplanmäßig Abschreibungen: berücksichtigen voraussichtlich dauerhafte Wertminderungen (sog gemildertes Niederstwertprinzip)
- Geringwertige Vermögensgegenstände (§ 204 Abs 1a UGB: sofort volle Abschreibung)
- Immaterielle Vermögensgegenstände (Lizenzen, Patente)
 - Beachte: § 197 Abs 2: aktivierbar nur bei entgeltlichem Erwerb, Bilanzvorsicht!
- Sachanlagen, Finanzanlagen

Bilanz im Detail

■ Umlaufvermögen

- Nicht dauernd dem Geschäftsbetrieb gewidmet (§ 198 Abs 4)
- Bewertung: Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Bei Wertminderung: Abschreibung auf den niedrigeren Zeitwert, auch wenn nicht voraussichtlich dauerhaft
 - Strenges Niederstwertprinzip
- zB Vorräte, Forderungen aus Lieferung und Leistung, Wertpapiere des UV, Kassa/Bank

■ Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (dazu später)

Bilanz im Detail

■ Eigenkapital

- Gesellschaftsvermögen minus Fremdkapital = Reinvermögen
 - Einlagen der Gesellschafter, Grund bzw Stammkapital
 - Kommt vom Unternehmer bzw den Gesellschaftern oder aus selbst erwirtschafteten Gewinnen
- Also bei Kapitalgesellschaften
 - Eingeforderte Stammeinlagen
 - Kapitalrücklagen
 - Gewinnrücklagen
 - Bilanzgewinn einschl eines Gewinn- oder Verlustvortrags

Bilanz im Detail

■ Eigenkapital - Rücklagen

- Kapitalrücklage vgl § 229 Abs 2
 - zB Agio, Zuzahlungen der Gesellschafter
- Gewinnrücklagen: aus nicht ausgeschütteten Gewinnen
- Ungebundene /gebundene Rücklagen
 - § 229 Abs 4: gebundene nur für AG und große GmbH
 - § 229 Abs 5: gebundene Kapitalrücklagen und gesetzliche Rücklage
 - Dürfen nur zum Ausgleich eines Bilanzverlustes aufgelöst werden (Abs 7)

■ Exkurs: § 221 UGB: Größenmerkmale für KapG und verdeckte KapG

	Klein	Mittelgroß	Groß
Bilanzsumme	5 Mio		20 Mio
Umsatzerlöse	10 Mio		40 Mio
AN	50		250
	max. 1 der Kriterien darf überschritten werden	<ul style="list-style-type: none"> mind. 2 der Kriterien der <u>ersten</u> Liste müssen überschritten werden <p style="text-align: center;">und</p> <ul style="list-style-type: none"> max. 1 der Kriterien der <u>zweiten</u> Liste darf überschritten werden 	<ul style="list-style-type: none"> mind. 2 Kriterien müssen überschritten werden <p style="text-align: center;">oder</p> <ul style="list-style-type: none"> Unternehmen von öffentlichem Interesse (iSd § 189a Z 1: Wertpapiere an geregelter Markt, KI, Versicherungen)



■ **Exkurs: § 221 UGB: Größenmerkmale für KapG und verdeckte KapG**

	Kleinstkapitalgesellschaften
Bilanzsumme	350.000
Umsatzerlöse	700.000
AN	10
	max. 1 der Kriterien darf überschritten werden und keine Investmentunternehmen oder Beteiligungsgesellschaften

Bilanz im Detail

■ Eigenkapital (Fortsetzung)

- Bilanzgewinn oder Bilanzverlust, davon Gewinn- oder Verlustvortrag

■ Fremdkapital

- Rückstellungen (§ 198 Abs 8 Z 2)
 - Ungewisse Verbindlichkeiten
 - Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
 - Die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber der Höhe nach unsicher sind

Bilanz im Detail

- **Fremdkapital (Fortsetzung)**
 - Rückstellungen (Fortsetzung)
 - Rückstellungen für Abfertigungen und Pensionen
 - Steuerrückstellungen
 - Sonstige Rückstellungen
 - Verbindlichkeiten
 - Auch hier noch weitere Aufgliederung bei KapG (s § 224)
 - Passive Rechnungsabgrenzungsposten



Bilanz im Detail

- **Was sind Rechnungsabgrenzungsposten?**
 - Aktive: Ausgaben vor dem Stichtag, für einen Aufwand danach
 - zB Vorauszahlung der Miete für das nächste Jahr
 - Passive: Einnahmen vor dem Stichtag, für einen Ertrag der nächsten Periode
 - zB Erhalt der Miete für das nächste Jahr

Bilanz im Detail

■ Wertansätze: Aktiva

- AV und UV generell: Anschaffungs- oder Herstellungskosten minus planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen
 - Zur Berechnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten vgl § 203
- Abschreibungen
 - Planmäßige: Wertminderung durch Nutzung
 - Lineare Abschreibung auf voraussichtliche Nutzungsdauer
 - Außerplanmäßige: sonstige Wertminderungen
 - Genauer §§ 204 f und § 207

Bilanz im Detail

- **Wertansätze: Passiva (§ 203, § 211)**
 - Einlagen / Zuwendungen / Entnahmen: beizulegender Wert nach den Nutzungsmöglichkeiten im Unternehmen
 - Verbindlichkeiten: Rückzahlungsbetrag
 - Rentenverpflichtungen: Barwert
 - Rückstellungen: zB bei Pensionsrückstellungen versicherungsmathematisch ermittelt; sonst vernünftige kaufmännische Beurteilung

Bilanz im Detail

■ Stille Reserven

- Stehen NICHT in der Bilanz (sie sind ja „still“)
- Differenz zwischen Buch- und Verkehrswert
- Besonders häufig zB bei Grundstücken
 - Grundstück gekauft 1990 um EUR 100.000,-, heutiger Wert 500.000,-
 - Vorsichtsprinzip verbietet Aufwertung, stille Reserve 400.000,-
 - Realisation erst mit Verkauf

Bilanz im Detail

- **Geschäfts- oder Firmenwert (§ 203 Abs 1 Z 5 ZGB)**
 - Aktivierung bei entgeltlichem Erwerb eines Unternehmens (asset deal)
 - Differenz zwischen zum Zeitwert aktivierten einzelnen Bilanzposten minus übernommener Verbindlichkeiten und Kaufpreis
 - Gleichsam Mehrwert für den goodwill

GuV

- **Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge**
 - Macht Ursachen der Vermögensentwicklung deutlich
 - Information über Ertragslage
 - KapG und verdeckte KapG: Darstellung in Staffelform (im Gegensatz zu Kontoform), s § 231
 - Entweder Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren
 - Gesamtkosten: nach Aufwandsarten
 - Umsatzkosten: nach betrieblichen Funktionen

■ **GuV**

- **Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung)**

Gesamtkosten	Aktivierte Eigenleistungen
	Bestandserhöhung
<i>Gewinn bei Bestandserhöhung</i>	Umsatz

Bestandsverminderung	Aktivierte Eigenleistungen
Gesamtkosten	Umsatz
<i>Gewinn bei Bestandsverminderung</i>	

- **Umsatzkostenverfahren (abgesetzte Mengeneinheiten)**

Umsatzkosten	Umsatz
<i>Gewinn</i>	

■ GuV (§ 231 UGB)

+ Betriebliche Erlöse (insbesondere Umsatzerlöse)
- Betriebliche Aufwendungen
BETRIEBSERFOLG (BE)
+ Finanzerträge
- Finanzaufwendungen
FINANZERFOLG (FE)
ERGEBNIS VOR STEUERN = BE + FE
- Steuern vom Einkommen/Ertrag
ERGEBNIS NACH STEUERN
+/- Rücklagenbewegungen
+/- Gewinn-/Verlustvortrag aus Vorjahr
BILANZGEWINN/BILANZVERLUST

Anhang

- **Nur bei KapG und verdeckten KapG (§ 222 Abs 1 iVm §§ 236)**
 - Außer KleinstKapG (§ 242 Abs 1 UGB, soweit Ausweis gewisser Informationen unter der Bilanz)
 - Je nach Größe und Rechtsform unterschiedlicher Inhalt (§§ 238 – 241 UGB)
- **Zweck und Inhalt**
 - Erläuterung Bilanz und GuV, damit möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz und Ertragslage vermittelt wird
 - Für Einzelheiten §§ 237 ff UGB; für ein Beispiel auch § 225 Abs 1 negatives EK

Lagebericht

- **Auch nur KapG und verdeckte**
 - Außer kleine GmbH
 - Für börsenoptierte AG zusätzliche Angaben
 - für Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 189a Z 1 UGB) ab bestimmter Größe auch „nichtfinanzielle Erklärung“
 - Inhalt des Lageberichts: Beschreibung des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens inklusive Risiken und Ungewissheiten



Corporate Governance Bericht

- **Für börsennotierte AG § 243c**
 - Erklärung zur Einhaltung bzw Abweichung vom CG-Kodex
 - Näheres § 243c

Konzernrechnungslegung

- **§ 244 ff UGB**
- **Konzernabschluss hat nur Informationsfunktion**
 - Soll die wirtschaftliche Lage des Konzerns darstellen
- **Keine Ausschüttungsfunktion bzw Gewinnermittlungsfunktion!**
- **Konzern wird so dargestellt, als wäre er ein Unternehmen**
 - Dh grundsätzlich Zusammenrechnung der Aktiva und Passiva, der Erträge und Aufwendungen, aber
 - Konsolidierung: Aufrechnung von Beteiligung in Mutter mit EK in Tochter
 - Nichtberücksichtigung konzerninterner Forderungen und Verbindlichkeiten

Konzernrechnungslegung

- **Wer: Mutterunternehmen nach § 244 UGB, Einbeziehung von untergeordneten Tochterunternehmen (Enkel usw)**
 - Dh Unterordnungskonzern
 - Entweder einheitliche Leitung (§ 244 Abs 1) oder
 - Leitungsmöglichkeit, § 244 Abs 2, sog Control-Tatbestände
 - Einzelne Befreiungstatbestände



Konzernrechnungslegung

■ Wie:

- § 244 ff UGB
- § 245a: börsennotierte zwingend nach IFRS (ergibt sich direkt aus IAS-VO)
- Für alle anderen Wahlrecht

IFRS

- **International Financial Reporting Standards**
 - Private Normsetzung
 - Vom International Accounting Standards Board (London)
 - IFRS bestehen aus den bis 2001 erlassenen IAS (International Accounting Standards) und den seither erlassenen IFRS
 - Endorsement Verfahren der EU zur Übernahme in Unionsrecht

IFRS

- **Wesentliche Unterschiede UGB / deutsches HGB zu IFRS**
 - Vorsichtsprinzip versus true and fair view
 - Anlegerorientiert, nicht gläubigerorientiert
 - zB häufig Verkehrswertbewertung möglich, immaterielle Güter können mit Entwicklungskosten angesetzt werden etc
 - Macht die Gesellschaft in aller Regel „reicher“, dafür gravierender Abwertungsbedarf in der Finanzkrise ab 2008

Abschlussprüfung

■ Wer ist prüfpflichtig?

- § 268 KapG und verdeckte, außer kleine GmbH (verdeckte: kleine GmbH ist Komplementär)
- Gegen Ausnahme: GmbH ist kraft Gesetzes AR-pflichtig
- PS: § 21 PSG Stiftungsprüfer

■ Was?

- Gesetzmäßigkeit und Satzungskonformität von JA (vorgelagerte Buchführung), stimmt Lagebericht mit JA überein, ist CG-Bericht enthalten
- Prüfung auch des Konzernabschlusses

Abschlussprüfung

- **Ergebnis der Prüfung**
 - Prüfbericht an Vorstand /GF und AR (§ 273)
 - Bestätigungsvermerk auf JA (§ 274)
 - Gegebenenfalls Redepflicht nach § 273 Abs 2
- **Zweck**
 - Hilfestellung für Organe (insb AR)
 - Seriositätsgewähr gegenüber JA-Adressaten

Abschlussprüfung

- **Durch wen?**
 - § 268 Abs 4: WP bzw WP-Gesellschaft
 - Wahl durch Gesellschafterversammlung auf Vorschlag des AR (wenn es einen solchen gibt) § 270 UGB
 - Umfangreiche (und nicht immer leicht verständliche) Vorschriften zur Ausgeschlossenheit und Befangenheit
 - Mögliche Konsequenzen: Verlust des HN-Anspruchs, Entfall der Haftungshöchstgrenzen
 - Rechtspolitisch besonders interessant: Vereinbarkeit von Prüfungs- und Beratungsleistungen

Abschlussprüfung

- **Durch wen? (Fortsetzung)**
 - Prüferrotation nach der EU-APrVO für PIE (Public Interest Entities) iVm § 270a; auch § 271a Abs 1 Z 4
- **Durchführung der Prüfung**
 - Vorlage- und Auskunftspflicht durch Unt
 - Gewissenhaft und unparteiisch (§ 275)
 - Verschwiegenheit (§ 275)
 - Redepflicht (§ 273 Abs 2)
 - Prüfbericht und Bestätigungsvermerk

Abschlussprüfung

- **Haftung des Abschlussprüfers**
 - Bei pflichtwidriger (sorgfaltswidriger) Prüfung Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft
 - Gestaffelte Haftungshöchstgrenzen
 - Nicht bei Vorsatz und nicht bei Kenntnis oder grob fahrlässiger Unkenntnis von Befangenheit oder Ausgeschlossenheit
 - Dritthaftung
 - OGH stRsp ja, Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter
 - Haftungsgrenzen gelten auch hier; first come, first serve

Offenlegung / Bekanntmachung

- **Offenlegung (§ 277 UGB):**
 - Einreichung zum Firmenbuch
 - Wer: KapG und verdeckte KapG (größenabhängige Erleichterungen)
 - Durch wen?: geschäftsführendes Organ
 - Wann? mindestens 9 Monate nach Bilanzstichtag
 - Wie?
 - Elektronisch (FinanzOnline, Beilage im elektronischen Rechtsverkehr)
 - ohne Beglaubigung in Urkundensammlung
 - außer Umsätze bis max EUR 70.000,-

Offenlegung / Bekanntmachung

- **Offenlegung (§ 277 UGB) (Fortsetzung)**
- Was genau:
 - JA plus Anhang (kleine GmbH nur Bilanz und Anhang, KleinstKapG nur Bilanz [§ 278 UGB])
 - Lagebericht
 - Bestätigungsvermerk
 - CG-Bericht
- Was wenn nicht? Gültigkeit nicht erfasst; aber FB kann von Amts wegen Zwangsstrafen erlassen (§§ 283 f UGB)



Offenlegung / Bekanntmachung

- **Veröffentlichung:**
- Bekanntmachung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung (nur große AG)
- Was? JA plus Bestätigungsvermerk



Danke für die Aufmerksamkeit

Univ.-Prof. Dr. Friedrich Rüffler, LL.M.
Institut für Unternehmens- und Wirtschaftsrecht
Universität Wien
Rechtswissenschaftliche Fakultät, Juridicum
Schottenbastei 10-16, 1010 Wien

T: +43 1 4277 35244

F: +43 1 4277 9352

E: friedrich.rueffler@univie.ac.at

<http://unternehmensrecht.univie.ac.at/team/rueffler/>