

der seinen Gewinn gemäß § 5 EStG ermittelt, in Form einer Innengesellschaft an einem nicht rechnungslegungspflichtigen Unternehmen bewirkt für sich alleine hingegen nicht, dass für den Betrieb der Mitunternehmerschaft der Gewinn gemäß § 5 EStG zu ermitteln wäre (EStR Rz 428, siehe Rz 117).

E. Sonderfälle

1. Privatstiftung

Auf die Privatstiftung (zur Rechnungslegungspflicht siehe Rz 44 f) ist § 7 Abs 3 KStG nicht **126** anwendbar, wenn die Privatstiftung die Offenlegung gemäß § 13 Abs 1 Z 1 KStG gegenüber dem Finanzamt durchführt (s näher *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung⁴ Rz 719 ff). Daher ermittelt die Privatstiftung ihren Gewinn in der Regel nur dann gemäß § 5 EStG, wenn inhaltlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Aufgrund der Einschränkungen des § 1 Abs 2 PSG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei einer Privatstiftung zivilrechtlich nur als Kommanditistin einer KG sowie als atypisch stille Gesellschafterin denkbar. Allerdings ist eine Privatstiftung mit einem zivilrechtlich auf unzulässige Weise geführten Betrieb dennoch steuerpflichtig (BMF 17.11.1998 SWK 1999, S 424). Soweit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit vorliegen, wird der Gewinn durch einen steuerlichen Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG ermittelt; § 124 BAO verlangt nämlich, dass die gemäß § 18 PSG iVm §§ 189 ff zu führenden Bücher auch für die steuerliche Gewinnermittlung heranzuziehen sind (dazu krit *Rief*, SWK 1993, A 377). Zur Gewinnermittlung betreffend den Anteil an einer gewerblichen Personengesellschaft siehe Rz 117. Außerbetriebliche Einkünfte, welche bei der Privatstiftung in der Praxis den Hauptanwendungsfall darstellen, ermittelt die Privatstiftung jedenfalls durch eine Überschussrechnung gemäß §§ 15 f EStG (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten).

2. Verein

Für einen Verein ergibt sich aus § 125 iVm § 31 BAO eine Verpflichtung zur Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1, soweit für einen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** die Umsatzgrenze überschritten wird (siehe *Ritz*, BAO-Kommentar⁵, § 31 Rz 1 ff). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 31 BAO ist eine selbständige, nachhaltige, ohne Gewinnabsicht unternommene Tätigkeit, sofern durch sie Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und sie über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (VereinsR Rz 136 ff). Sofern Rechnungslegungspflicht gem § 22 VereinsG (große Vereine) besteht, erfolgt gem § 5 EStG die Gewinnermittlung gem § 5 EStG (113 BlgNR 24. GP, 65). Aufgrund des Sinnzusammenhanges besteht die Buchführungspflicht nach § 125 BAO nur dann, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb überwiegend land- und forstwirtschaftliche Einnahmen erwirtschaftet (*Hirschler* in FS Tanzer, 418 mwN).

Begriffsbestimmungen

§ 189a Z 1. 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;

- 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 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;

(...)

[BGBl I 2015/22]

Literatur

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/Schallmeiner, Begutachtungsentwurf des RÄG 2014 – Neuerungen für den Einzel- und Konzernabschluss nach UGB, RWZ 2014/73; Dokalik/Hirschler, RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts², SWK-Spezial Oktober 2016; Rohatschek in Jabornegg/Artmann, UGB Band 2 (2017) § 189a UGB; Schönauer, Der Begriff des Unternehmens von öffentlichem Interesse (Public Interest Entity – PIE) und dessen Berücksichtigung im Sinne des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes, RWZ 2017, 250.

Übersicht

I.	Kommentierung UGB	
	A. Einleitung	1
	B. Unternehmen von öffentlichem Interesse (Z 1)	
	1. Allgemeines, Funktion	2, 3
	2. Historie.....	4–6
	C. Kapitalmarktorientierte Unternehmen (lit a)	7–11
	D. Kreditinstitute (lit b)	12, 13
	E. Versicherungsunternehmen (lit c)	14, 15
	F. Sonstige mit Bundesgesetz bezeichnete Unternehmen (lit d).....	16, 17
II.	Kommentierung IFRS	18
III.	Kommentierung Steuerrecht.....	19

I. Kommentierung UGB

A. Einleitung

§ 189a wurde mit dem RÄG 2014 eingefügt und folgt damit der Systematik der Bilanz-RL, die ebenfalls dem Anwendungsbereich in Art 2 Begriffsbestimmungen folgen lässt. Aus dem Katalog des Art 2 Bilanz-RL wurden aber nur einige Begriffsbestimmungen in § 189a übernommen, andere wiederum – wie etwa die Definition 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 Kapitalgesellschaften und kapitalistische Personengesellschaften, sondern für alle rechnungslegungspflichtigen Rechtsträger. Ausweislich der EB (RV 367 BlgNR 25. GP) wurden jene Begriffsbestimmungen in § 189a übernommen, die mehr als eine Bestimmung betreffen und einheitlich anzuwenden sind. Diese Vorgabe wurde nicht ganz konsequent umgesetzt: so hätten auch die Definitionen der Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ (s stattdessen die Definitionen in § 203 Abs 2 und 3) in § 189a, andererseits die Begriffe „Investmentunternehmen“ und „Beteiligungsgesellschaft“, die nur in § 221 Abs 1a vorkommen, dort geregelt werden können.

B. Unternehmen von öffentlichem Interesse (Z 1)

1. Allgemeines, Funktion

§ 189a Z 1 entspricht nahezu wortgleich Art 2 Z 1 der Bilanz-RL. 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 Rechnungslegungsrechts anzuwenden. Darüber hinaus normiert Art 40 der Bilanz-RL den Grundsatz, dass die Mitgliedstaaten Unternehmen von öffentlichem Interesse keine der Vereinfachungen und Befreiungen im Sinne der Richtlinie gewähren, wenn dies in der Richtlinie nicht ausdrücklich vorgesehen ist.

Für **alle Unternehmen von öffentlichem Interesse** besteht vor allem die Verpflichtung, alle Anhangangaben der §§ 238 bis 241 zu machen und im Lagebericht entsprechend § 243 Abs 5 auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren in der Analyse des Geschäftsverlaufs zu berücksichtigen einschließlich Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange. Ist das Unternehmen gleichzeitig groß und beschäftigt es mehr als 500 Arbeitnehmer, hat es an Stelle der letztgenannten Angaben eine weitergehende nichtfinanzielle Erklärung oder einen nichtfinanziellen Bericht nach § 234b aufzustellen. Ebenso gilt für Unternehmen im öffentlichen Interesse prinzipiell (allerdings nur für solche, die in den genannten Wirtschaftszweigen tätig sind) § 243d über den Bericht von Zahlungen an staatliche Stellen. Eine größenabhängige Befreiung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses ist nach § 246 Abs 3 ausgeschlossen, wenn ein verbundenes Unternehmen ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist. Der Abschluss eines Unternehmens von öffentlichem Interesse ist auch dann zu prüfen, wenn das Unternehmen sonst als kleine GmbH zu beurteilen wäre (§ 268). Auch die Ausschlussgründe für Abschlussprüfer sind bei Unternehmen von öffentlichem Interesse strenger (§ 271a Abs 1). Darüber hinaus gelten weitere Vorschriften **nur für die Gruppe von kapitalmarktorientierten** oder börsennotierten Unternehmen (s dazu Rz 8).

2. Historie

- 4 Die Vorgänger-Bestimmung von Art 40 Bilanz-RL war Art 53a der damaligen Vierten Richtlinie 78/660/EWG. Diese Bestimmung sah vor, dass die Mitgliedstaaten einzelne konkret angeführte Vereinfachungen nicht Gesellschaften gewähren, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind. Die neue Definition übernimmt diese sog „kapitalmarktorientierten“ Unternehmen als erste Fallgruppe (Art 2 Z 1 lit a der Bilanz-RL und § 189a Z 1 lit a) und **erweitert sie um Kreditinstitute** (lit b) **und Versicherungsunternehmen** (lit c).
- 5 Die Bilanz-RL ist in der Behandlung der Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht immer ganz konsistent; so lässt sich innerhalb der Gruppe der Unternehmen von öffentlichem Interesse oft eine noch **strengere Behandlung der kapitalmarktorientierten Unternehmen**, auf die der Begriff ursprünglich beschränkt war, ablesen. So erlaubt Art 23 Abs 5 der Bilanz-RL (ebenso wie § 245 Abs 3) eine Befreiung von der Erstellung eines Teilkonzernabschlusses ausdrücklich auch für Unternehmen von öffentlichem Interesse nach Art 2 Z 1 lit b, c und d der Bilanz-RL, nicht aber für die kapitalmarktorientierten Unternehmen. Auch die Verpflichtung zur Erstellung eines Corporate-Governance-Berichts wird nur kapitalmarktorientierten Unternehmen auferlegt (Art 20 Abs 1 der Richtlinie), wobei die Mitgliedstaaten diese Verpflichtung auf die börsennotierten Unternehmen im engeren Sinn beschränken können (Art 20 Abs 4 der Richtlinie).
- 6 Neu im Vergleich zum bisherigen Recht (§ 221 Abs 3 idF vor dem RÄG 2014) ist die Aufnahme von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen. Auf der anderen Seite werden Unternehmen, deren Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere an einem Wertpapiermarkt außerhalb des EU-/EWR-Raums in einem Vollmitgliedstaat der OECD zum Handel zugelassen sind, nicht mehr als Unternehmen von öffentlichem Interesse behandelt. Die Bestimmungen sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen (§ 908 Abs 28). Ein Kreditinstitut oder ein Versicherungsunternehmen, das bisher nicht als groß gegolten hat, hat bereits den Abschluss für das Geschäftsjahr 2016 für ein großes Unternehmen aufzustellen (das „Hineinwachsen“ in die andere Größenkategorie nach § 221 Abs 4 gilt nicht für die Anordnung des Abs 3 zweiter Satz, nach der Unternehmen von öffentlichem Interesse stets als groß gelten). Umgekehrt kann eine in einem Drittstaat gelistete Aktiengesellschaft, wenn sie nach § 221 Abs 4 nur als mittleres Unternehmen gelten würde, die Erleichterungen für mittlere Gesellschaften bereits ab dem Geschäftsjahr 2016 in Anspruch nehmen.

C. Kapitalmarktorientierte Unternehmen (lit a)

- 7 Während die Bilanz-RL nur für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften und kapitalistische Personengesellschaften gilt, wählte die österreichische Umsetzung den weiteren Begriff des „Unternehmens“, der demnach auch **sonstige Personengesellschaften und Genossenschaften** umfasst.
- 8 Kapitalmarktorientierte Unternehmen sind solche, deren **übertragbare Wertpapiere** (Aktien oder Schuldverschreibungen) zum Handel an einem **geregelten Markt** eines Mitgliedstaats der EU oder eines Vertragsstaats des EWR zugelassen sind. Die Definiti-

on von „**geregelter Markt**“ entspricht der Definition in § 1 Z 2 BörseG 2018, wobei diese Bestimmung auf Art 4 Abs 1 Nr 21 der Richtlinie 2014/65/EU über Märkte für Finanzinstrumente verweist. Bei der Notierung an der Wiener Börse betrifft dies den amtlichen Handel und den geregelten Freiverkehr (*Geirhofer* in U. Torggler, UGB², § 243a Rz 1; *Rohatschek* in Jabornegg/Artmann, § 189a Rz 4). Anders als nach bisherigem Recht (§ 221 Abs 3 aF) bewirken seit dem RÄG 2014 **Drittstaaten-Listings** (etwa in den USA) nicht mehr, dass aus dem Unternehmen ein kapitalmarktorientiertes wird; es kommt in Hinkunft nur auf eine Börsenotierung in EU und EWR, und nicht mehr in anderen OECD-Mitgliedstaaten an.

Der Begriff „**übertragbare Wertpapiere**“ ist iSd Art 4 Z 44 der RL 2014/65/EU zu verstehen, als die Kategorien von Wertpapieren, die auf dem Kapitalmarkt gehandelt werden können, mit Ausnahme von Zahlungsinstrumenten, wie zB Aktien und andere den Aktien gleichzustellende Wertpapiere, Aktienzertifikate, Schuldverschreibungen samt Zertifikaten. Ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen ist gleichzeitig **Emittent** iSd § 118 Abs 1 Z 4 BörseG 2018. 9

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 Unternehmen die Angaben nach § 243a Abs 1 und der Corporate-Governance-Bericht nach § 243c. 10

Innerhalb der Gruppe der kapitalmarktorientierten Unternehmen bildet jene der **börsennotierten Unternehmen ieS** (zum Begriff: *Nowotny* in Straube/Ratka/Rauter³, § 243a Rz 4 ff) eine Untergruppe. Letztere wird von der Bilanz-RL negativ definiert: nach Art 20 Abs 4 sind von den kapitalmarktorientierten Unternehmen jene nicht börsennotiert ieS (und können daher von der Verpflichtung zur Erstellung eines Corporate-Governance-Berichts ausgenommen werden), die ausschließlich **andere Wertpapiere als** zum Handel an einem geregelten Markt zugelassene **Aktien** (das sind zB Schuldverschreibungen) emittiert haben, es sei denn, die Aktien dieser Unternehmen werden zwar nicht an einem geregelten Markt, aber über ein multilaterales Handelssystem (§ 1 Z 9 WAG) gehandelt. Im Umkehrschluss sind daher alle Unternehmen börsennotiert ieS und haben daher jedenfalls einen Corporate-Governance-Bericht aufzustellen, wenn entweder 11

- 1) ihre Aktien an einem geregelten Markt gehandelt werden oder
- 2) das Unternehmen ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien (zB Schuldverschreibungen) an einem geregelten Markt handelt und gleichzeitig seine Aktien über ein multilaterales Handelssystem gehandelt werden.

S im Einzelnen § 243a Rz 6 und 7.

D. Kreditinstitute (lit b)

Die Definition der „**Kreditinstitute**“ entspricht Art 2 Z 1 lit b der Bilanz-RL (welche allerdings auf die nicht mehr in Geltung stehende Richtlinie 2006/48/EG verweist, die durch die Richtlinie 2013/36/EU abgelöst wurde) und der Definition der „CRR-Kredit- 12

institute“ nach § 1a Abs 1 Z 1 BWG, die beide auf Art 4 Abs 1 Z 1 der VO 575/2013/EU („CRR“) verweisen: es handelt sich um Unternehmen, dessen Tätigkeit darin besteht, Einlagen oder andere rückzahlbare Gelder des Publikums entgegenzunehmen und Kredite für eigene Rechnung zu gewähren, mit Ausnahme der in Art 2 Abs 5 der RL 2013/36/EU genannten Unternehmen (Zentralbanken, Postgiroämter, sowie in Österreich Unternehmen, die als gemeinnützige Bauvereine anerkannt sind, und die Österreichische Kontrollbank AG). **Finanzinstitute** sind dem gegenüber gemäß Art 4 Abs 1 Nr 26 der VO 575/2013 Unternehmen, die weder Kreditinstitut noch Wertpapierfirma sind und hauptsächlich Beteiligungen erwerben, wie Finanzholdinggesellschaften und Zahlungsinstitute nach dem ZaDiG. Finanzinstitute sind keine Kreditinstitute und aus diesem Grund noch kein Unternehmen von öffentlichem Interesse. **E-Geld-Institute** und Zahlungsinstitute, die Finanzinstitute sind, gelten auch aufgrund anderer bundesgesetzlicher Vorschriften nicht per se als Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 14 Abs 1 E-Geldgesetz 2010 und § 25 Abs 1 ZaDiG verweisen nicht auf § 43 Abs 1a BWG).

- 13 Anders als in lit a sind von der Definition ausdrücklich **nur Kapitalgesellschaften** erfasst. Das ist mit Beziehung auf Kreditinstitute, die kapitalistische Personengesellschaften sind, insofern problematisch, als § 221 Abs 5 nicht explizit auf § 189a verweist. Die Bedeutung ist allerdings gering, da § 43 Abs 1a BWG ausdrücklich alle Kreditinstitute **ungeachtet ihrer Rechtsform** als Unternehmen von öffentlichem Interesse definiert.

E. Versicherungsunternehmen (lit c)

- 14 Die Definition der „**Versicherungsunternehmen**“ entspricht Art 2 Z 1 lit c der Bilanz-RL. Das sind nach Art 2 Abs 1 der RL 91/674/EWG:
- Unternehmen, die die Direktversicherung betreiben (Verweis auf den damals in Geltung stehenden Art 1 der RL 73/239/EWG; nunmehr **Lebens- und Nichtlebensversicherung** nach Art 2 Abs 2 und 3 der RL 2009/138/EG, mit Ausnahme bestimmter Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit nach dem damaligen Art 3 der RL 73/239/EWG, von dem jedoch nur ein Teil, nämlich Abs 2 in Art 7 der RL 2009/138/EG übernommen wurde);
 - von den Unternehmen, die die **Lebensversicherung** betreiben (damaliger Art 1 der RL 79/267/EWG, zwischenzeitig Art 2 der RL 2002/83, nunmehr Art 2 der RL 2009/138/EG) wurden ausgenommen: die in Art 2 Abs 2 und 3 sowie Art 3 der RL 79/267/EWG aufgeführten Einrichtungen und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (zwischenzeitig Art 3 Abs 2 und 3 sowie Abs 5 und 6 der RL 2002/83, mittlerweile Art 9 Abs 1 und 2 sowie Art 10 Abs 1 der RL 2009/138/EG, wobei die Ausnahme des Art 3 Abs 6 der RL 2002/83 keine Entsprechung in der RL 2009/138/EG hat);
 - Unternehmen, die die **Rückversicherung** betreiben.
- 15 Der Anwendungsbereich deckt sich im Wesentlichen mit jenem des § 5 Z 1 und 2 VAG 2016. Von § 189a Z 1 lit c sind ausdrücklich nur Kapitalgesellschaften erfasst, allerdings erweitert § 136 VAG 2016 diesen Anwendungsbereich auch auf bestimmte Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 136 Abs 1 Z 3 VAG 2016) und auf bestimmte Zweigniederlassungen (§ 136 Abs 2 VAG 2016).

F. Sonstige mit Bundesgesetz bezeichnete Unternehmen (lit d)

Nach Art 2 Z 1 lit d Bilanz-RL sind Unternehmen von öffentlichem Interesse auch jene, **16** die von den Mitgliedsstaaten 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 Unternehmen von überbordenden Berichtspflichten zu entlasten (vgl. Erwägungsgrund 10), einer beliebigen Anhebung von kleinen Unternehmen in den Status eines solchen von öffentlichem Interesse durch Bundesgesetz entgegenstehen. Das Erfordernis, bei der Definition weiterer Unternehmen von öffentlichem Interesse auf die Bestimmung des § 189a Z 1 zu verweisen, hat den Zweck, dass nicht alle in sonstigen Bundesgesetzen als von öffentlichem Interesse bezeichnete Unternehmen automatisch (und womöglich vom Gesetzgeber unbeabsichtigt) auch den Rechtsfolgen der verstärkten Rechnungslegungsanforderungen unterliegen.

Bis dato wurden als Unternehmen nach lit d **Börseunternehmen** erkoren (§ 27 Abs 4 **17** BörseG 2018).

II. Kommentierung IFRS

Die Definition der kapitalmarktorientierten Unternehmen deckt sich auch mit jener **18** nach Art 4 der IAS-VO, der diesen Unternehmen die Verpflichtung auferlegt, ihre konsolidierten Abschlüsse nach IFRS aufzustellen.

III. Kommentierung Steuerrecht

Die Anordnung unterschiedlicher Transparenzerfordernisse für Unternehmen von öf- **19** fentlichem Interesse hat keine unmittelbare Auswirkung auf das Steuerrecht.

§ 189a Z 2. (...)

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;**

(...)

[BGBl I 2015/22]

Literatur

Kropff, „Verbundene Unternehmen“ im Aktiengesetz und im Bilanzrichtlinien-Gesetz, DB 1986, 364–386; *Dill*, Bilanzierung von Beteiligungen an Arbeitsgemeinschaften nach neuem Bilanzrecht, DB (40) 1987, 752 ff; *Seicht*, Grundfragen, in *Seicht/Egger/Haeseler/Rückle* (Hrsg), *Beteiligungen* (1990) 9–108; *Eberhartinger*, Bilanzierung und Besteuerung von Genußrechten, stillen Gesellschaften und Gesell-

schafterdarlehen (1996); *Fachsenat für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder*: KFS RL 13 „Bilanzierung von Genußrechten“ vom 23. Juli 1997 (1997); *Bertl*, Beteiligungsbewertung in der Handelsbilanz und im internationalen Abschluss, in Bertl et al (Hrsg), *Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung* (2004) 85 ff; *Egger*, Ausweis von Beteiligungen und Konzernbeziehungen in der Handelsbilanz, in Bertl et al (Hrsg), *Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung* (2004) 69 ff; *Nowotny*, Eigenkapital, Eigenkapitalersatz und Fremdkapital – eine zivilrechtliche Abgrenzung, in Bertl et al (Hrsg), *Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung*, (2004) 53 ff; *Koppensteiner*, Zurechnung von Beteiligungen im Wirtschaftsrecht, WBl 2005, 293 ff; *Bertl/Fröhlich*, Eigenkapital in der internationalen Rechnungslegung, RWZ 2008, 173 ff; *Baumüller*, Konzernrechnungslegung auch für Vereine?, RWZ 2012, 43; *Reinold/Stückler*, Konzernrechnungslegungspflicht und RÄG 2014, RWZ 2015, 234.

Übersicht

I. Unternehmensrecht	
A. Überblick	1–5
B. Definition	6–27
C. Beteiligungsvermutung, Zurechnung von Anteilen	28–35
D. Prüfung	36–39
II. Kommentierung IFRS	40
III. Kommentierung Steuerrecht	41

I. Unternehmensrecht

A. Überblick

- Der gesonderte Ausweis von Transaktionen mit Unternehmen, die Teil eines Konzerns sind oder zu denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, erlaubt den Abschlussadressaten einen Einblick in jenes Geschäftsvolumen, bei dem uU Geschäfte abgeschlossen wurden, deren Bedingungen möglicherweise nicht fremdüblich sind (*Kütting* in HdR⁵, § 271 Rz 90). Der Beteiligungsbegriff findet sich innerhalb der Rechnungslegungsvorschriften noch bei der Definition des assoziierten Unternehmens (s Kommentierung zu Z 9), bei der neuen Definition der Beteiligungsgesellschaft (s Kommentierung zu Z 12), bei den Bewertungsvorschriften in § 204 Abs 2 und in den Anhangangaben (§ 238 Abs 1 Z 4, Z 19 und Abs 3), der Angabepflicht für wechselseitige Beteiligungen bei Aktiengesellschaften sowie mehrfach im dritten Abschnitt (Konzernabschluss). Auszuweisen sind finanzielle Beziehungen zu verbundenen Unternehmen und zu Unternehmen, zu denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (§§ 224, 225 Abs 2, 231). Neben ausweistechnischen Fragen sind die Definitionen der Beteiligung und der verbundenen Unternehmen auch für die Feststellung eines Ausschließungsgrundes für Abschlussprüfer (§§ 271, 271a und 271b) relevant.
- § 189a Z 2 definiert den Beteiligungsbegriff und konkretisiert damit die unter § 224 Abs 2 A.III., B.II., B.III. und Abs 3 C. auszuweisenden Posten (Anteile bzw Ausleihungen an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Forderungen, Verbindlichkeiten) und die damit verbundenen Aufwendungen und Erträge (§ 231 Abs 2 Z 10–15 bzw Abs 3 Z 9–14) sowie die Anhangangaben in § 238 Abs 1 Z 4, Z 19 und Abs 3, § 239 Abs 1 Z 4 und § 241 Z 6 (*E/S/B*¹⁴, 162). Die Basis der Regelung bildet Art 2 Z 2 der RL 2013/34/EU (davor: Art 56 Abs 1 4. EG-RL).

Mit der Umgliederung der Beteiligungsdefinition aus § 228 in § 189a durch das RÄG 3
2014 ist keine inhaltliche Änderung verbunden. Durch den Verweis auf § 244 Abs 4 und
5 wird klargestellt, dass für die Überprüfung des 20 %-Anteils am Nominale des Unter-
nehmens, an dem die Anteile gehalten werden, auch mittelbar gehaltene Anteile dem
beteiligten Unternehmen zuzurechnen sind. Dies entspricht der bisherigen herrschen-
den Meinung (vgl *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*³, § 228 Rz 14 und 34).

Mit den „nahestehenden Unternehmen und Personen“ wurde durch das URÄG 2008 4
ein den „verbundenen Unternehmen“ verwandter Begriff im Anhang eingeführt (nun
§ 238 Abs 1 Z 12 idF RÄG 2014), dessen Definition sich jedoch an IAS 24 anlehnt
(s Kommentierung zu § 189 Z 8 Rz 16 f). Anzugeben sind Art und Umfang wesentlicher
Geschäfte mit diesem Personenkreis, soweit sie zu nicht marktüblichen Bedingungen
abgeschlossen worden sind.

Der steuerliche Beteiligungsbegriff weicht mehrfach vom unternehmensrechtlichen Be- 5
griff ab (Stichworte „Schachtelbeteiligungen“, „Mitunternehmerschaft“; *Nowotny* in
*Straube/Ratka/Rauter*³, § 228 Rz 2).

B. Definition

Definitionsmerkmale von Beteiligungen sind (1) das Vorliegen von Anteilen an anderen 6
Unternehmen, die bestimmt sind, durch eine (2) dauernde Verbindung zum Beteili-
gungsunternehmen (3) dem eigenen Geschäftsbetrieb zu dienen. Das erste und das
zweite Kriterium sind in der Literatur weitgehend unstrittig, zum dritten haben sich je-
doch mehrere Interpretationen herausgebildet. Mittels dieser Kriterien erfolgt die Ab-
grenzung gegenüber dem sonstigen Finanzanlagevermögen und den Wertpapieren des
Umlaufvermögens.

Eine Beteiligung setzt eine Gesellschafterstellung (**Anteil**) voraus. Mit der Gesellschaf- 7
terstellung sind Vermögensrechte (Anteil am Gewinn und am Liquidationserlös) und
Mitgliedschaftsrechte (Mitsprache, Informations- und Kontrollrechte) verbunden (*von*
Keitz in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 271 Rz 13). Eine Verbriefung der Anteile ist nicht
Voraussetzung.

Anteile an Personengesellschaften ohne Haftungsbeschränkung gelten unabhängig von 8
der Höhe der Einlage als Beteiligung (§ 228 Abs 2). Für Arbeitsgesellschafter ohne finan-
zielle Einlage wird ein Merkposten angesetzt (*Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*³, § 228
Rz 24; *Vanas* in *Zib/Dellinger*, § 228 Rz 25; *Grottel/Kreher* in *Beck Bil-Komm*⁹, § 271
Rz 14; *ADS*⁶, § 271 Rz 8). Ist die Personengesellschaft nicht unternehmerisch tätig iSd
§ 1, fehlt es an der Unternehmenseigenschaft der juristischen Person, an der Anteile ge-
halten werden (*Vanas* in *Zib/Dellinger*, § 228 Rz 18).

Häufig wird Kapital in einer Form bereitgestellt, die wesentliche Funktionen des Eigen- 9
kapitals (Mitverwaltungsrechte und/oder Risikotragung – fakultativ: *Geist* in *Jabornegg*,
§ 228 Rz 12; kumulativ: *Eberhartinger*, 101) aufweist. Im Fall von stillen Gesellschaftern
liegt eine Beteiligung gem § 228 vor, wenn die vertragliche Ausgestaltung den Gesell-
schaftern die für einen Eigenkapitalgeber typischen Rechte und Pflichten (Tragung des
unternehmerischen Risikos, Beteiligung am Liquidationsgewinn, Mitspracherechte)

einräumt (*Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*³, § 228 Rz 19; *ADS*⁶, § 253 Rz 7; *Grottel/Kreher* in *Beck Bil-Komm*⁹, § 271 Rz 15; *von Keitz* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 271 Rz 17; *Newald/Nikolaus* in *HBA*³, § 228 Abs 1 und 2, Rz 7; *Röhrenbacher/Eberhartinger* in *Bertl/Mandl B.III./3.2.b*), 6). Voraussetzung ist, dass gem KFS RL 13 keine Kündigung vorgesehen ist (*Nowotny* in *Bertl et al [Hrsg] Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung*, 64).

Eine Beteiligung als typischer stiller Gesellschafter ist nicht als Beteiligung auszuweisen.

- 10 Genussrechte führen idR zu keiner Beteiligung, da sie keine Mitgliedschaftsrechte mit sich bringen (*ADS*⁶, § 271 Rz 7; *Grottel/Kreher* in *Beck Bil-Komm*⁹, § 271 Rz 15; *Newald/Nikolaus* in *HBA*³, § 228 Abs 1 und 2, Rz 9). Sind Genussrechte aber nachrangig ausgestattet, erfolgsabhängig und unbefristet, sind sie gem KFS RL 13 als Eigenkapital einzustufen (*Nowotny* in *Bertl et al [Hrsg] Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung*, 62 f) und beim Genussrechtsinhaber aufgrund der fehlenden Mitgliedschaftsrechte nicht als Beteiligung, sondern als Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens auszuweisen (KFS RL 13, Abschn 3.1.2).
- 11 Fruchtgenuss an Gesellschaftsanteilen kann zu einer Beteiligung führen (*Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*³, § 228 Rz 21; *Vanas*, in *Zib/Dellinger*, § 228 Rz 23).
- 12 Bei GesbR wird bei fehlendem Gesamthand Eigentum die Unternehmenseigenschaft und damit die Möglichkeit einer Beteiligung verneint (*Hachmeister/Glaser* in *HdJ Abt II/4*, Rz 18b; *ADS*⁶, § 271 Rz 6 und 9; *Grottel/Kreher* in *Beck Bil-Komm*⁹, § 271 Rz 12; *von Keitz* in *Baetge/Kirsch/Thiele*, § 271 Rz 16). Reine Miteigentumsgemeinschaften gem § 1175 ABGB führen nicht zur Bilanzierung einer Beteiligung, sondern des anteiligen Vermögenswerts (*Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*³, § 228 Rz 23).

Gesellschaften bürgerlichen Rechts sind bei Erreichen der Buchführungsgrenzen in § 189 gem § 8 Abs 3 als OG bzw KG ins Firmenbuch einzutragen. Durch die Übernahme zentraler Regelungen zur OG und KG mit dem GesbR-RG 2014 ist analog zur OG bzw KG bei einer Gesellschafterstellung in einer unternehmerisch tätigen GesbR von einer Beteiligung auszugehen (§ 1195 ABGB idF GesbR-RG verwendet im Zusammenhang mit der Gewinn-/Verlustverteilung die Begriffe „Kapitalanteile“ und „Beteiligung“ explizit; so schon zur Rechtslage vor dem UGB *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*³, § 228 Rz 13 und 17 und 33; aA zur Rechtslage vor dem GesbR-RG *Geist* in *Jabornegg*, § 228 Rz 10).

- 13 Darlehen, die ähnlich den Beteiligungen gestaltet sind (Mitgliedschaftsrechte, Vermögensrechte), können als Beteiligungen auszuweisen sein (*Scheffler* in *Beck HdR*, B 213 Rz 215).
- 14 Darlehen, die in einer Unternehmenskrise als Eigenkapitalersatz klassifiziert werden, sind nicht als Beteiligung auszuweisen (*Scheffler* in *Beck HdR*, B 213 Rz 476; ähnlich *Nowotny* in *Bertl et al [Hrsg] Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung*, 66), da Mitgliedschaftsrechte und eine über das Nominale hinausgehende Vermögensbeteiligung fehlen. Erst mit der formellen Umwandlung in Anteile im Zuge einer Sanierung liegt „beteiligungsfähiges“ Eigenkapital vor.

- Im Gegensatz zur deutschen Rechtslage (§ 271 Abs 1 letzter Satz dHGB) begründen auch Anteile an Genossenschaften eine Beteiligung, wenn die Merkmale (2) und (3) (vgl Rz 6) vorliegen. 15
- Eine Zuwendung in eine Stiftung führt mangels Gewährung gesellschafterähnlicher Rechte zu keiner Beteiligung. Dies gilt auch dann, wenn der Stifter gewisse Kontroll- und Einflussrechte behält (*Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*³, § 228 Rz 24a; *Vanas* in *Zib/Dellinger*, § 228 Rz 26). 16
- Fehlt zum Bilanzstichtag nach der Anschaffung die **Absicht, die Anteile über einen längeren Zeitraum zu halten**, so liegt keine Beteiligung vor und die Anteile sind im Umlaufvermögen auszuweisen. Eine Veräußerung muss nicht nur beabsichtigt sein (subjektive Komponente), sondern es muss auch eine realistische Veräußerungsmöglichkeit bestehen (objektive Komponente). Sind bei zu veräußernden Anteilen, die üblicherweise nicht kurzfristig veräußert werden können (zB Anteile an GmbHs, Personengesellschaften, größere Aktienpakete), keine erfolgversprechenden Verkaufsverhandlungen feststellbar, sind diese im Zweifel im Anlagevermögen auszuweisen (*ADS*⁶, § 271 Rz 15; *Grottel/Kreher* in *Beck Bil-Komm*⁹, § 271 Rz 21; *Newald/Nikolaus* in *HBA*³, § 228 Abs 1 und 2, Rz 11). Bei echten Pensionsgeschäften werden die Anteile weiter in der Bilanz des Pensionsgebers ausgewiesen (§ 50 Abs 4 BWG). 17
- Wird im Zug eines Unternehmenskaufs (*asset deal*) eine Beteiligung erworben, die aufgrund kartellrechtlicher Auflagen wieder veräußert werden muss, so wird in der Literatur auch für diesen Fall ein Ausweis im Anlagevermögen gefordert (*Scheffler* in *Beck HdR*, B 213 Rz 12 f); bei eingeleiteten Verkaufsmaßnahmen wird hier entgegen dieser Auffassung ein Ausweis im Umlaufvermögen befürwortet. Bezüglich der Bewertung der Anteile ist darauf hinzuweisen, dass mit der Einstufung als Umlaufvermögen anstelle des gemilderten das strenge Niederstwertprinzip gilt. 18
- Eine gesonderte Ausweispflicht besteht auch im Umlaufvermögen für mit Veräußerungsabsicht erworbene Anteile an verbundenen Unternehmen (§ 224 Abs 2 B.III.1. iVm § 225 Abs 5), wobei wiederum zwischen Anteilen an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen (übergeordnete Unternehmen) und sonstigen verbundenen Unternehmen (gleich- bzw untergeordnete Unternehmen) zu unterscheiden ist (*E/S/B*¹⁴, 150; *Grottel/Kreher* in *Beck Bil-Komm*⁹, § 271 Rz 23; *Röhrenbacher/Eberhartinger* in *Bertl/Mandl B.III./3.2.b*), 7). 19
- Anteile an Bau-ARGEs sind mangels Dauerhaftigkeit nicht als Beteiligungen auszuweisen, sondern entweder mit dem Stand des Verrechnungskontos (Forderung/Verbindlichkeit) oder mit den anteiligen Vermögensgegenständen zu bilanzieren (*Dill*, DB 1987, 752; *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*³, § 228 Rz 25; *Geist* in *Jabornegg*, § 228 Rz 6; *Röhrenbacher/Eberhartinger* in *Bertl/Mandl B.III./3.2.b*), 7; *ADS*⁶, § 271 Rz 16; *Scheffler* in *Beck HdR*, B 213 Rz 213). 20
- Erwirbt ein Unternehmen Anteile an einem zu sanierenden Unternehmen, so liegt idR eine Beteiligung vor (*Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*³, § 228 Rz 30). Dies gilt auch, wenn der Erwerb mit der Absicht erfolgt, die Beteiligung nach erfolgreicher Sanierung zu veräußern. Das Kriterium der Dauer ist trotzdem erfüllt, da die Sanierung eine inten- 21