

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

„Rechnungslegungs- und Revisionsvorschriften in der
Schweiz – mit einem Vergleich zu Österreich“

Verfasser

David Mennel, Bakk. rer. soc. oec.

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2015

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 915
Masterstudium Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XII
1. Einleitung	1
1.1. Problemstellung	1
1.2. Aufbau der Arbeit.....	2
2. Entwicklung und Systematik der Schweizer Rechnungslegungsvorschriften.....	5
2.1. Entwicklung der Rechnungslegungsvorschriften.....	5
2.2. Quellen der Rechnungslegungsvorschriften.....	6
2.2.1. Obligationenrecht	6
2.2.1.1. Konzeption der Rechnungslegungsvorschriften.....	6
2.2.1.2. Aufbau der Rechnungslegungsvorschriften	7
2.2.1.3. Rechtsformspezifische Rechnungslegungsvorschriften	9
2.2.3. Spezialgesetze	11
2.2.4. Anerkannte Standards zur Rechnungslegung	12
2.3. Einfluss von Fachorganisationen auf die Rechnungslegungsvorschriften	13
2.3.1. EXPERTsuisse	13
2.3.2. Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung	13
3. Vergleichende Darstellung der allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften.....	16
3.1. Geltungsbereich der Vorschriften	16
3.1.1. Schweiz	16
3.1.2. Österreich	17
3.1.3. Vergleich	21
3.2. Buchführung – Allgemeine Vorschriften	22
3.2.1. Schweiz	22
3.2.2. Österreich	23
3.2.3. Vergleich	24
3.3. Rechnungslegung – Allgemeine Vorschriften	25
3.3.1. Schweiz	25
3.3.2. Österreich	26
3.3.3. Vergleich	28

3.4. Inventar und Inventur	29
3.4.1. Schweiz	29
3.4.2. Österreich	30
3.4.3. Vergleich	30
3.5. Anforderungen an die Bilanz	31
3.5.1. Allgemeine Vorschriften zur Bilanz	31
3.5.1.1. Schweiz	31
3.5.1.2. Österreich	31
3.5.1.3. Vergleich	31
3.5.2. Gliederung der Bilanz	32
3.5.2.1. Schweiz	32
3.5.2.2. Österreich	32
3.5.2.3. Vergleich	33
3.5.3. Anlagevermögen	33
3.5.3.1. Schweiz	33
3.5.3.2. Österreich	34
3.5.3.3. Vergleich	35
3.5.4. Umlaufvermögen.....	35
3.5.4.1. Schweiz	35
3.5.4.2. Österreich	36
3.5.4.3. Vergleich	36
3.5.5. Eigenkapital.....	37
3.5.5.1. Schweiz	37
3.5.5.2. Österreich	39
3.5.5.3. Vergleich	42
3.5.6. Rückstellungen	43
3.5.6.1. Schweiz	43
3.5.6.2. Österreich	46
3.5.6.3. Vergleich	47
3.5.7. Verbindlichkeiten	48
3.5.7.1. Schweiz	48
3.5.7.2. Österreich	48
3.5.7.3. Vergleich	49
3.5.8. Rechnungsabgrenzungen.....	50

3.5.8.1. Schweiz	50
3.5.8.2. Österreich	50
3.5.8.3. Vergleich	50
3.5.9. Latente Steuern.....	51
3.5.9.1. Schweiz	51
3.5.9.2. Österreich	51
3.5.9.3. Vergleich	51
3.5.10. Haftungsverhältnisse	51
3.5.10.1. Schweiz	51
3.5.10.2. Österreich	52
3.5.10.3. Vergleich	53
3.5.11. Bilanzierungsverbote.....	54
3.5.11.1. Schweiz	54
3.5.11.2. Österreich	54
3.5.11.3. Vergleich	55
3.6. Anforderungen an die Erfolgsrechnung	55
3.6.1. Allgemeine Vorschriften zur Erfolgsrechnung	55
3.6.1.1. Schweiz	55
3.6.1.2. Österreich	55
3.6.1.3. Vergleich	56
3.6.2. Gliederung der Erfolgsrechnung	56
3.6.2.1. Schweiz	56
3.6.2.2. Österreich	57
3.6.2.3. Vergleich	57
3.6.3. Vorschriften zu einzelnen Posten der Erfolgsrechnung	57
3.6.3.1. Schweiz	57
3.6.3.2. Österreich	57
3.6.3.3. Vergleich	58
3.7. Bewertungsvorschriften	58
3.7.1. Allgemeine Grundsätze der Bewertung	58
3.7.1.1. Schweiz	58
3.7.1.2. Österreich	59
3.7.1.3. Vergleich	60
3.7.2. Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens	60

3.7.2.1. Schweiz	60
3.7.2.2. Österreich	61
3.7.2.3. Vergleich	63
3.7.3. Wertansätze für Gegenstände des Umlaufvermögens.....	64
3.7.3.1. Schweiz	64
3.7.3.2. Österreich	64
3.7.3.3. Vergleich	65
3.7.4. Wertansätze für Passivposten.....	65
3.7.4.1. Schweiz	65
3.7.4.2. Österreich	65
3.7.4.3. Vergleich	66
3.7.5. Bewertung von Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen.....	67
3.7.5.1. Schweiz	67
3.7.5.2. Österreich	67
3.7.5.3. Vergleich	67
3.7.6. Abschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens	67
3.7.6.1. Schweiz	67
3.7.6.2. Österreich	70
3.7.6.3. Vergleich	71
3.7.7. Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens.....	72
3.7.7.1. Schweiz	72
3.7.7.2. Österreich	73
3.7.7.3. Vergleich	74
3.7.8. Bewertungsvereinfachungsverfahren	74
3.7.8.1. Schweiz	74
3.7.8.2. Österreich	75
3.7.8.3. Vergleich	76
3.7.9. Wertaufholungen.....	76
3.7.9.1. Schweiz	76
3.7.9.2. Österreich	77
3.7.9.3. Vergleich	77
3.8. Inhalt des Anhangs	77
3.8.1. Obligationenrecht ohne österreichische Entsprechung	77
3.8.2. Unternehmensgesetzbuch ohne Schweizer Entsprechung	77

3.9. Aufbewahrungsvorschriften	79
3.9.1. Schweiz	79
3.9.2. Österreich	80
3.9.3. Vergleich	80
4. Vergleichende Darstellung der ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften für „größere Unternehmen“	83
4.1. Geltungsbereich der Vorschriften	83
4.2. Zusätzliche Angaben „größerer Unternehmen“ im Anhang	86
4.2.1. Schweiz	86
4.2.2. Österreich	86
4.2.3. Vergleich	86
4.3. Geldflussrechnung	87
4.3.1. Schweiz	87
4.3.2. Österreich	87
4.3.3. Vergleich	87
4.4. Lagebericht	87
4.4.1. Schweiz	87
4.4.2. Österreich	88
4.4.3. Vergleich	90
5. Vergleichende Darstellung der Vorschriften über die Konzernrechnung und den Konzernlagebericht	93
5.1. Geltungsbereich der Vorschriften	93
5.1.1. Schweiz	93
5.1.2. Österreich	95
5.1.3. Vergleich	98
5.2. Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung	99
5.2.1. Schweiz	99
5.2.2. Österreich	100
5.2.3. Vergleich	100
5.3. Konsolidierungskreis	100
5.3.1. Schweiz	100
5.3.2. Österreich	101
5.3.3. Vergleich	103
5.4. Konzernrechnung – Allgemeine Vorschriften	104

5.4.1. Schweiz	104
5.4.2. Österreich	105
5.4.3. Vergleich	107
5.5. Vollkonsolidierung.....	108
5.5.1. Grundsätze der Vollkonsolidierung	108
5.5.1.1. Schweiz	108
5.5.1.2. Österreich	109
5.5.1.3. Vergleich	110
5.5.2. Kapitalkonsolidierung	110
5.5.2.1. Schweiz	110
5.5.2.2. Österreich	112
5.5.2.3. Vergleich	113
5.5.3. Schuldenkonsolidierung	114
5.5.3.1. Schweiz	114
5.5.3.2. Österreich	114
5.5.3.3. Vergleich	115
5.5.4. Zwischenergebniseliminierung	115
5.5.4.1. Schweiz	115
5.5.4.2. Österreich	116
5.5.4.3. Vergleich	117
5.5.5. Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	118
5.5.5.1. Schweiz	118
5.5.5.2. Österreich	118
5.5.5.3. Vergleich	119
5.6. Bewertungsvorschriften	119
5.6.1. Schweiz	119
5.6.2. Österreich	121
5.6.3. Vergleich	123
5.7. Behandlung gemeinsam geführter und assoziierter Unternehmen.....	124
5.7.1. Schweiz	124
5.7.2. Österreich	125
5.7.3. Vergleich	127
5.8. Konzernanhang.....	128
5.8.1. Schweiz	128

5.8.2. Österreich	129
5.8.3. Vergleich	129
5.9. Konzernlagebericht	129
5.9.1. Schweiz	129
5.9.2. Österreich	129
5.9.3. Vergleich	130
6. Vorschriften für bestimmte juristische Personen über den zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung.....	132
6.1. Geltungsbereich der Vorschriften	132
6.2. Wahl und Wechsel des anerkannten Standards	133
7. Vergleichende Darstellung der Vorschriften über die Revision	136
7.1. Geltungsbereich der Vorschriften	136
7.1.1. Schweiz	136
7.1.2. Österreich	138
7.1.3. Vergleich	139
7.2. Gemeinsame Vorschriften zu ordentlicher und eingeschränkter Revision	140
7.2.1. Wahl der Revisionsstelle	140
7.2.1.1. Schweiz	140
7.2.1.2. Österreich	141
7.2.1.3. Vergleich	141
7.2.2. Amtsdauer der Revisionsstelle	141
7.2.2.1. Schweiz	141
7.2.2.2. Österreich	142
7.2.2.3. Vergleich	143
7.2.3. Auskunft und Geheimhaltung	144
7.2.3.1. Schweiz	144
7.2.3.2. Österreich	144
7.2.3.3. Vergleich	145
7.3. Spezielle Vorschriften zu ordentlicher und eingeschränkter Revision	145
7.3.1. Anforderungen an die Revisionsstelle.....	145
7.3.1.1. Ordentliche Revision in der Schweiz	145
7.3.1.2. Eingeschränkte Revision in der Schweiz	146
7.3.1.3. Abschlussprüfung in Österreich	147
7.3.1.4. Vergleich	147

7.3.2. Unabhängigkeit der Revisionsstelle	148
7.3.2.1. Ordentliche Revision in der Schweiz	148
7.3.2.2. Eingeschränkte Revision in der Schweiz	149
7.3.2.3. Abschlussprüfung in Österreich	149
7.3.2.4. Vergleich	150
7.3.3. Gegenstand und Umfang der Prüfung	151
7.3.3.1. Ordentliche Revision in der Schweiz	151
7.3.3.2. Eingeschränkte Revision in der Schweiz	151
7.3.3.3. Abschlussprüfung in Österreich	152
7.3.3.4. Vergleich	152
7.3.4. Revisionsbericht	153
7.3.4.1. Ordentliche Revision in der Schweiz	153
7.3.4.2. Eingeschränkte Revision in der Schweiz	153
7.3.4.3. Abschlussprüfung in Österreich	154
7.3.4.4. Vergleich	155
7.3.5. Anzeige- und Redepflichten	156
7.3.5.1. Ordentliche Revision in der Schweiz	156
7.3.5.2. Eingeschränkte Revision in der Schweiz	157
7.3.5.3. Abschlussprüfung in Österreich	157
7.3.5.4. Vergleich	158
8. Abschluss	160
8.1. Zusammenfassung	160
8.2. Schlussfolgerungen	161
Anhänge	XVII
Literaturverzeichnis	XXIX
Abstract	XXXVI
Lebenslauf	XXXVII

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Aufbau der Rechnungslegungsvorschriften im 32. Titel des OR	9
Tabelle 2: Rechtsformspezifische Vorschriften im OR	11
Tabelle 3: Größenklassen in Österreich	19
Tabelle 4: Gegenüberstellung mit den aktienrechtlichen Reservevorschriften.....	38
Tabelle 5: Kriterien der Rückstellungspflicht	44
Tabelle 6: Herstellungskosten in Österreich	63
Tabelle 7: Maßgebliche Werte für die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	71
Tabelle 8: Anhang: Obligationenrecht ohne österreichische Entsprechung	77
Tabelle 9: Anhang: Unternehmensrecht ohne Schweizer Entsprechung	79
Tabelle 10: Größenmerkmale beim Konzernabschluss in Österreich	97
Tabelle 11: Beteiligungsart und Erfassungsmethode in der Schweiz	101
Tabelle 12: Unternehmensart und Erfassungsmethode in Österreich	103

Abkürzungsverzeichnis

Abs. – Absatz

AG – Aktiengesellschaft

Art. – Artikel

AS – Amtliche Sammlung des Bundesrechts

BG – Schweizer Bundesgesetz

BGBI – Bundesgesetzblatt

BGer – Entscheide des Schweizerischen Bundesgerichts

BGE – Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts

Bst. – Buchstabe

Bzw. – Beziehungsweise

E. – Entscheid

ErlRV – Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage

EStG - Einkommensteuergesetzbuch

EStR 2000 – Einkommensteuerrichtlinie 2000

ff - Fortfolgende

FIFO – First In First Out

GeBüV – Verordnung über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher

GenG – Genossenschaftsgesetz

GmbH – Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GoR – Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung

GP – Gesetzgebungsperiode

KG – Kommanditgesellschaft

HB – Handelsbilanz

HIFO – Highest In First Out

HRegV – Handelsregisterverordnung

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

IFAC – International Federation of Accountants

IFRS – International Financial Reporting Standards

IFRS for SME – International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

ISA – International Standards of Auditing

i.V.m. – In Verbindung mit

KMU – Kleine- und Mittlere Unternehmen

LIFO – Last In First Out

Lit. – Littera

ME – Ministerialentwurf

OG – Offene Gesellschaft

OR – Obligationenrecht

PSG – Privatstiftungsgesetz

RAB – Revisionsaufsichtsbehörde

RAG – Revisionsaufsichtsgesetz

RLCG – Richtlinie Corporate Governance

Rz – Richtzahl

S – Satz

S. – Seite

Swiss GAAP FER – Fachempfehlung zur Rechnungslegung

u.a. – unter anderem

u.ä. – und ähnliches

UGB – Unternehmensgesetzbuch

URG - Unternehmensreorganisationsgesetz

US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles

WAG – Wertpapieraufsichtsgesetz

VASR – Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung

VerG – Vereinsgesetz

VR – Verwaltungsrat

Z – Ziffer

ZGB – Schweizerisches Zivilgesetzbuch

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Sowohl in der Schweiz als auch in Österreich sind die Rechnungslegungs- und Revisionsvorschriften vor kurzem modernisiert und internationalisiert worden. Aus diesem Anlass befasst sich die vorliegende Masterarbeit mit den Bestimmungen zur Rechnungslegung und zur Revision in der Schweiz und in Österreich. Die betreffenden Vorschriften werden einander gegenüber gestellt, anschließend erfolgt die Hervorhebung wesentlicher Unterschiede. Der Inhalt der Bestimmungen wird bewusst nicht gekürzt oder verändert, um den unverfälschten Vergleich der Regelungen zu gewährleisten.

Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft beschloss am 23. Dezember 2011 nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrats vom 21. Dezember 2007, dass die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung im 32. Titel des Obligationenrechts grundlegend modernisiert wird und erstmalig eine einheitliche Ordnung für Unternehmen aller Rechtsordnungen normiert ist. Diese Rahmenbedingungen sind je nach wirtschaftlicher Bedeutung eines Unternehmens spezifiziert und bleiben einer darüber hinausgehenden Spezialgesetzgebung vorbehalten. Während sich die Rechnungslegung bei kleinen und mittleren Unternehmen im Sinne von Art. 958 Abs. 2 OR nach wie vor auf eine beschränkt gefasste Jahresrechnung bezieht, die sich aus Bilanz, Erfolgsrechnung sowie Anhang zusammensetzt, haben „größere Unternehmen“ und Konzerne weitergehende Vorschriften einzuhalten. Der Beschluss, welcher durch das BG 23.12.2011 normiert ist, verlangt das Inkrafttreten der Änderung des Obligationenrechts mit 31.01.2013. Die dabei enthaltenen Übergangsbestimmungen sehen die erstmalige Anwendung der Vorschriften des 32. Titels des Obligationenrechts für Geschäftsjahre vor, die im Jahr 2015 beginnen. Eine Ausnahme besteht dahingehend, dass die Vorschriften zur Konzernrechnung erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden sind, die drei Jahre nach Inkrafttreten dieser Gesetzesänderung beginnen.¹

In Österreich wurde nach der Beschlussfassung des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 am 11.12.2014 die Veröffentlichung des Gesetzes am 13.01.2015 im BGBl I Nr. 22/2015 kundgemacht. Laut den ErlRV ist dies die Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie, welche der österreichische Gesetzgeber als Beweggrund einer weitreichenden Modernisierung

¹ Vgl. AS 2012 6679.

des Unternehmensgesetzbuchs erachtet hat.² Im Sinne von § 906 Abs. 28 UGB treten die Bestimmungen in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 22/205 am 20. Juli 2015 in Kraft. Die gesetzlichen Regelungen kommen für jene Geschäftsjahre zur Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.

1.2. Aufbau der Arbeit

In Kapitel 2 erfolgt die Darstellung der Entwicklung und der Systematik der Schweizer Rechnungslegungsvorschriften sowie die Erläuterung jener Fachorganisationen, die einen wesentlichen Einfluss auf die helvetischen Regelungen der Rechnungslegung haben.

Kapitel 3 gewährt den Vergleich der allgemeinen Rechnungslegungsbestimmungen in der Schweiz mit den allgemeinen Vorschriften sowie den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften in Österreich. Zu diesem Zweck lehnt sich die Gliederung weitgehend an die Systematik der österreichischen Rechnungslegungsvorschriften an, wobei zur Darstellung eine Zweiteilung nach Schweizer und österreichischem Recht vorgenommen wird, um anschließend wesentlichen Unterschiede hervorzuheben. Hierbei werden der Geltungsbereich der Vorschriften, die allgemeinen Bestimmungen zur Buchführung und zur Rechnungslegung, das Inventar und die Inventur, die Anforderungen an die Bilanz, die Erfordernisse an die Erfolgsrechnung, die Bewertungsvorschriften, der Inhalt des Anhangs sowie die Aufbewahrungsvorschriften behandelt.

In Kapitel 4 wird die vergleichende Darstellung der ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften für „größere Unternehmen“ aufgezeigt. Die vorliegende Masterarbeit greift diese Thematik auf und bezieht sich zunächst auf den Geltungsbereich der Vorschriften und definiert die rechtsformspezifischen Vorschriften. Die Gliederung richtet sich an die obligationenrechtliche Systematik der Bestimmungen für „größere Unternehmen“. Darauf aufbauend erfolgt die Gegenüberstellung der helvetischen Regelungen über die zusätzlichen Angaben im Anhang, die Geldflussrechnung und den Lagebericht mit den korrespondierenden Vorschriften des Unternehmensgesetzbuchs.

Kapitel 5 umfasst die vergleichende Darstellung über die Konzernrechnung und den Konzernlagebericht. Die Gliederung richtet sich generell an die Ordnung der österreichischen Rechnungslegungsvorschriften und behandelt den Geltungsbereich der Vorschriften, den Konsolidierungskreis, die Vollkonsolidierung, die Bewertungsvorschriften, die Behandlung gemeinsam geführter und assoziierter Unternehmen, den Konzernanhang und den Konzernlagebe-

² Vgl. ME RÄG 2014, 59/ME 25. GP.

richt. Hierfür werden den helvetischen Regelungen die österreichischen Vorschriften gegenübergestellt, um anschließend wesentliche Unterschiede hervorzuheben.

In Kapitel 6 erfolgt die Darstellung der Vorschriften für bestimmte juristische Personen über den zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung. Während die Vorschriften zur Jahresrechnung vom Grundsatz der Vorsicht beeinflusst sind, verlangt die obligationenrechtliche Rechnungslegung gemäß Art. 962 OR zur Forcierung der Transparenz eine „true and fair view“ durch einen zusätzlichen Einzelabschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung.³

Kapitel 7 beinhaltet die vergleichende Darstellung der Vorschriften über die Revision. Die vorliegende Masterarbeit greift diesen Aspekt auf und grenzt die eingeschränkte und ordentliche Revision deutlich von der Abschlussprüfung in Österreich ab. Die Gliederung richtet sich primär an die aktienrechtlichen Bestimmungen über die Revisionsstelle in der Schweiz. Im Besonderen werden der Geltungsbereich der Vorschriften, die gemeinsamen Vorschriften zur ordentlichen und eingeschränkten Revision sowie die speziellen Vorschriften zur ordentlichen und eingeschränkten Revision den Bestimmungen über die Abschlussprüfung nach dem UGB gegenübergestellt.

Zum Abschluss mündet Kapitel 8 in einer Schlussbetrachtung, welche eine Zusammenfassung der Ergebnisse liefert und Stellung auf die gegenwärtige Entwicklung der Rechnungslegung in der Schweiz nimmt.

³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 81.

2. Entwicklung und Systematik der Schweizer Rechnungslegungsvorschriften

2.1. Entwicklung der Rechnungslegungsvorschriften

Die Bundesversammlung hat am 14. Juni 1881 das Bundesgesetz über das Obligationenrecht erlassen. Bis zum Inkrafttreten der neuen Rechnungslegungsstandards am 1. Jänner 2013 begründeten diese Vorschriften die tragende Säule der kaufmännischen Buchführung.⁴ Die Verknüpfung der Buchführungspflicht mit der Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister, die zehnjährige Aufbewahrungspflicht der Bücher und die prozessrechtliche Büchereditionsfrist stellten bis zuletzt, wenn auch leicht modifiziert, geltendes Recht dar. Im Jahre 1936 wurden die Vorschriften über die kaufmännische Buchführung erweitert, wobei jeweils per Jahresende zusätzlich ein Inventar, eine Betriebsrechnung und eine Bilanz aufzustellen waren. Es erfolgte der Verweis auf die allgemeinen anerkannten Grundsätze, die Durchführung der Rechnungslegung in der Landeswährung und die Normierung einer allgemeinen Höchstbewertungsvorschrift. Darüber hinaus begründete das OR von 1936 die Unterzeichnungspflicht der wichtigsten Abschlussdokumente durch die zuständigen Organe. Letztlich wurden in den Jahren 1976 und 2002 die technischen Leitlinien zur Aufbewahrungsfrist präzisiert.⁵

Die aktienrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen des OR von 1881 reduzierten sich auf eine geringe Zahl von Abschreibungs- und Bewertungsvorschriften. Die Neufassung und maßgebliche Verfeinerung dieser Bestimmungen und die Normierung von Vorschriften in Bezug auf die Reservenbildung erfolgte durch das OR von 1936. Der Gesetzgeber forcierte damals die Bildung stiller Reserven ausdrücklich. Eine deutlich transparentere Rechnungslegung begründete die Aktienrechtsrevision von 1992. Neben der Einführung einer relativ detaillierten Anbindung der Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung wurden Mindestgliederungsvorschriften für Bilanz und Erfolgsrechnung gesetzlich verankert, die Jahresrechnung durch den Anhang erweitert und die Konsolidierungspflicht für Konzerne begründet. Seit 1992 blieben die Art. 662 ff. bis auf zwei Ausnahmen gleich. Im Jahre 2007 wurde Art. 663b OR und Art. 663c Abs. 3 OR neu eingeführt, welche die Angabe bei börsenkotierten Aktiengesellschaften über die Vergütungen an die Mitglieder des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung sowie über deren Optionsrechte im Anhang verlangten. Darüber hinaus waren Aktiengesellschaften seit 2008 verpflichtet, im Anhang zur Bilanz zusätzliche Informatio-

⁴ Vgl. Kessler (2014), Geschichte des Rechnungslegungsrechts im OR, Rz. 1 bis 5.

⁵ Vgl. Kessler (2014), Geschichte des Rechnungslegungsrechts im OR, Rz. 70.

nen über die Umsetzung einer Risikobeurteilung und zu den Gründen über einen etwaigen vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle bekanntzugeben.⁶

Am 23. Dezember 2011 verabschiedete das Parlament ein tiefgreifendes Gesetz über die Rechnungslegung, welches vorwiegend zwei unterschiedlichen Zwecken gewidmet ist:

- Das Gesetz über die Rechnungslegung ist rechtsformübergreifend primär für kleine und mittlere Unternehmen vorgesehen. Die Anwendung erfolgt nicht nur durch die Aktiengesellschaft, die GmbH, die Kommanditaktiengesellschaft sowie die Genossenschaft, sondern rechtsformneutral zudem für die Einzelunternehmen, die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die Vereine und die Stiftungen.
- An dem steuerlichen Maßgeblichkeitsprinzip der obligationenrechtlichen Jahresrechnung als Bemessungsgrundlage für die Veranlagung der Gewinnsteuer wird grundsätzlich festgehalten.⁷

Der Preis der Festhaltung an der Prämisse des „dual use“ ist stattlich. Der Rechnungslegung nach Obligationenrecht bleibt die ganzheitliche Übernahme der „true and fair view“ Methodik verwehrt, welche gegenwärtig die IFRS und die Swiss GAAP FER beherrschen. Dies würde tendenziell die Aufblähung der Bemessungsgrundlage für die Gewinnsteuer verursachen, was das Prinzip der Steuerneutralität verletzen würde.⁸

Darüber hinaus umfasst das Obligationenrecht Unternehmen oberhalb der KMU-Schwelle, indem anspruchsvollere Vorschriften für die „größeren Unternehmen“, die Konzernrechnung und den zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung normiert sind.⁹

2.2. Quellen der Rechnungslegungsvorschriften

2.2.1. Obligationenrecht

2.2.1.1. Konzeption der Rechnungslegungsvorschriften

Das Rechnungslegungsrecht besteht aus generell gefassten gesetzlichen Vorschriften. Darüber hinaus führt der Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung zu einer konstanten und dynamischen Anpassung und ist immer dann anzuwenden,

⁶ Vgl. *Kessler* (2014), Geschichte des Rechnungslegungsrechts im OR, Rz. 71.

⁷ Vgl. *Böckli* (2014), S. 9.

⁸ Vgl. *Böckli* (2014), S. 8 bis 9.

⁹ Vgl. *Böckli* (2014), S. 10.

wenn das Gesetz keine verlässliche Antwort für die Ausgestaltung der Rechnungslegung bietet. Die Definition von „ordnungsmäßig“ überlässt der Gesetzgeber bewusst der Praxis. Dies führt zur Anwendung von Konzepten, welche der fortlaufenden Veränderung der Wirtschaftswelt gerecht werden sollen. Die Methodenwahl verlangt den Blick in Gegenwart und Breite, im Speziellen in andere Regelwerke und Normensysteme, welche sich mit identen Fragestellungen beschäftigen.¹⁰

Der Gegenwartsblick wird durch das Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP) stark erleichtert, welche die konstanten Normenveränderungen in einem ausführlichen und regelmäßig neu erscheinenden „Normenkatalog“ zum Ausdruck bringt. Das von der Kommission für Wirtschaftsprüfung der TREUHAND-KAMMER verfasste Werk umschreibt, was von der Branche als ordnungsmäßig angesehen wird. Wenngleich dem HWP kein formell normativer Rang zusteht, stützt sich die Rechtsprechung des Bundesgerichts zuweilen darauf.¹¹

Die anerkannten Standards zur Rechnungslegung sind umfassender als die Vorschriften des Obligationenrechts und dürfen als Auslegungshilfe verwendet werden. Nach Ansicht des Schweizerischen Bundesgerichts gilt dies nicht nur für die Swiss GAAP FER sondern auch für die IFRS. Die Umsetzung darf nur dann erfolgen, wenn dadurch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung im Sinne des Obligationenrechts nicht verletzt werden. Das Bundesgericht begründete den Entscheid, dass in der Schweiz und in Europa die Tendenz zur Annäherung an die IFRS bestehe und aufgrund der rudimentären Bestimmungen des Schweizer Rechts eine Auslegungshilfe als angebracht erscheine.¹²

2.2.1.2. Aufbau der Rechnungslegungsvorschriften

Der Aufbau der Rechnungslegungsvorschriften im 32. Titel des Obligationenrechts ist in nachfolgender Tabelle dargestellt.

Erster Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen		
(Art. 957 bis Art. 958f OR)		
A	Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung	Art. 957 OR

¹⁰ Vgl. Handschin (2013), S. 12 bis 13.

¹¹ Vgl. Handschin (2013), S. 13 sowie BGer 6B 684/2010, E. 3.3.3 und BGer 2A 128/2007, E. 5.1.

¹² Vgl. Handschin (2013), S. 14 sowie BGE 136 II 88.

B	Buchführung	Art. 957a OR
C	Rechnungslegung	Art. 958 bis Art 958d OR
D	Offenlegung	Art. 958e OR
E	Führung und auf Aufbewahrung der Geschäftsbücher	Art. 958f OR
Zweiter Abschnitt: Jahresrechnung (Art. 959 bis Art. 960e OR)		
A	Bilanz	Art. 959 bis Art. 959a OR
B	Erfolgsrechnung: Mindestgliederung	Art. 959b OR
C	Anhang	Art. 959c OR
D	Bewertung	Art. 960 bis 960e OR
Dritter Abschnitt: Rechnungslegung für größere Unternehmen (Art. 961 bis 961d OR)		
A	Zusätzliche Anforderungen an den Geschäftsbericht	Art. 961 OR
B	Zusätzliche Angaben im Anhang zur Jahresrechnung	Art. 961a OR
C	Geldflussrechnung	Art. 961b OR
D	Lagebericht	Art. 961c OR
E	Erleichterungen infolge Konzernrechnung	Art. 961d OR
Vierter Abschnitt: Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung (Art. 962 bis Art. 962a OR)		
A	Im Allgemeinen	Art. 962 OR
B	Anerkannte Standards zur Rechnungslegung	Art. 962a OR
Fünfter Abschnitt: Konzernrechnung (Art. 963 bis Art. 963b OR)		
A	Pflicht zur Erstellung	Art. 963 OR
B	Befreiung von der Pflicht zur Erstellung	Art. 963a OR

C	Anerkannte Standards zur Rechnungslegung	Art. 963b OR
---	--	--------------

Tabelle 1: Aufbau der Rechnungslegungsvorschriften im 32. Titel des OR

2.2.1.3. Rechtsformspezifische Rechnungslegungsvorschriften

Neben dem Rechnungslegungsrecht enthält das Obligationenrecht weitere Vorschriften für das Rechnungswesen. Im Besonderen sind davon die nachfolgenden rechtsformspezifischen Sonderbestimmungen und Verweise im Hinblick auf die Buchführung und Rechnungslegung im weitesten Sinn erfasst.¹³

Einfache Gesellschaft	
Einsicht in die Gesellschaftsangelegenheiten	Art. 541 OR
Kollektiv- und Kommanditgesellschaft	
Vertragsfreiheit (Verweisung auf die einfache Gesellschaft)	Art. 557 OR
Rechnungslegung	Art. 558 OR
Anspruch auf Gewinn, Zinsen und Honorar	Art. 559 OR
Verluste	Art. 560 OR
Liquiditätsbilanz	Art. 587 OR
Kommanditgesellschaft: Vertragsfreiheit (Verweisung auf die Kollektivgesellschaft)	Art. 598 OR
Geschäftsführung	Art. 599 OR
Stellung des Kommanditärs	Art. 600 OR
Aktiengesellschaft	
Sacheinlagen; Sachübernahmen; besondere Vorteile	Art. 628 OR
Gründungsbericht	Art. 635 OR
Emissionsbericht	Art. 652a OR

¹³ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 25 bis 26.

Kapitalerhöhungsbericht	Art. 652e OR
Genussscheine	Art. 657 OR
Eigene Aktien	Art. 659 bis 659b OR
Recht auf Gewinn- und Liquiditätsanteil	Art. 660 bis 661 OR
Zusätzliche Angaben bei Gesellschaften mit kotierten Aktien	Art. 663c OR
Aufwertungen	Art. 670 OR
Reserven	Art. 671 bis 674 OR
Dividenden; Bauzinsen; Tantiemen	Art. 675 bis 677 OR
Leistungspflicht des Aktionärs; Verbot der Einlagenrückgewähr	Art. 680 OR
Bekanntgabe des Geschäftsberichts	Art. 696 OR
Unübertragbare Aufgaben des Verwaltungsrats	Art. 716a OR
Kapitalverlust und Überschuldung	Art. 725 OR
Herabsetzungsbeschluss	Art. 732 OR
Liquiditätsbilanz	Art. 742 OR
Übrige Aufgaben der Liquidatoren	Art. 743 OR
Aufbewahrung der Geschäftsbücher nach Abschluss der Liquidation	Art. 747 OR
Kommanditgesellschaft	
Verweisung auf die Aktiengesellschaft	Art. 764 OR
Gesellschaft mit beschränkter Haftung	
Erhöhung und Herabsetzung des Stammkapitals	Art. 781 bis 782 OR
Erwerb eigener Stammanteile	Art. 783 OR
Dividenden; Zinsen; Tantiemen	Art. 798 bis 798b OR
Reserven (Verweisung auf Aktienrecht)	Art. 801 OR
Kapitalverlust und Überschuldung (Verweisung auf Aktienrecht)	Art. 820 OR
Abfindung bei Ausscheiden von Gesellschaftern	Art. 825 bis 825a OR

Liquidation (Verweisung auf Aktienrecht)	Art. 826 OR
Genossenschaft	
Bekanntgabe der Bilanz	Art. 856 OR
Auskunfterteilung	Art. 857 OR
Abfindungsanspruch	Art. 864 bis 865 OR
Befugnisse der Generalversammlung	Art. 879 OR
Pflichten der Verwaltung	Art. 902 OR
Anzeigepflichten bei Überschuldung und bei Kapitalverlust	Art. 903 OR

Tabelle 2: Rechtsformspezifische Vorschriften im OR

2.2.3. Spezialgesetze

Für bestimmte Unternehmen sind über die obligationenrechtlichen Bestimmungen hinausgehende Spezialgesetze normiert. Für diese Unternehmen sind in erster Linie die Vorschriften des Rechnungslegungsrechts maßgeblich, wobei die Sonderbestimmungen als Ergänzung dienen. Im Speziellen enthalten folgende Bundesgesetze und Verordnungen hinzukommende Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften:

- Fusionsgesetz vom 03.10.2003;
- Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907;
- Eisenbahngesetz vom 20.12.1957;
- Personenbeförderungsgesetz vom 20.03.2009;
- Bankengesetz vom 08.11.1934, Verordnung über die Banken und Sparkassen vom 30.04.2014 und Verordnung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht über die ausländischen Banken in der Schweiz vom 21.10.1996;
- Kollektivanlagengesetz vom 23.06.2006, Verordnung über die kollektiven Kapitalanlagen vom 22.11.2006 und Verordnung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht über die kollektiven Kapitalanlagen vom 27.08.2014;
- Versicherungsaufsichtsgesetz vom 17.12.2004, Verordnung über die Beaufsichtigung von privaten Versicherungsunternehmen vom 09.11.2005 und Verordnung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht über die Beaufsichtigung von privaten Versicherungsunternehmen vom 09.11.2005;

- Bundesgesetz über die Krankenversicherung vom 18.03.1994 und entsprechende Verordnungen;
- Börsengesetz vom 24.03.1995, Verordnung über die Börsen und den Effekthandel vom 02.12.1996 und Verordnung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht über die Börsen und den Effekthandel vom 25.10.2008.¹⁴

Die Auflistung gilt nicht als abschließend. Sie offenbart, dass vor allem in Branchen mit öffentlicher Aufsicht weitere Bestimmungen zur Buchführung und Rechnungslegung normiert sind.¹⁵

2.2.4. Anerkannte Standards zur Rechnungslegung

Das Rechnungslegungsrecht verlangt die Erstellung von Abschlüssen nach einem anerkannten Standard unter bestimmten Voraussetzungen. Der Bundesrat bestimmte in der Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) vom 21.11.2012, dass folgende Regelwerke als anerkannte Standards zur Rechnungslegung gemäß Art. 962a Abs. 5 OR gelten:

- International Financial Reporting Standards (IFRS);
- International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs);
- Fachempfehlung zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER);
- United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP);
- International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).¹⁶

Darüber hinaus gilt einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung als gleichgestellt:

- für Banken nach Bankengesetz vom 8.11.1934 und für Effekthändler gemäß Börsengesetz vom 24.03.1995: Rechnungslegungsvorschriften der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht für Banken und Effekthändler;
- für kollektive Kapitalanlagen im Sinne des Kollektivanlagegesetzes vom 23.6.2006: Rechnungslegungsvorschriften der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht für kollektive Kapitalanlagen.¹⁷

¹⁴ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 27.

¹⁵ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 28.

¹⁶ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 104 sowie Art. 1 VASR.

¹⁷ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 104 sowie Art. 2 VASR.

Dem Bilanzleser soll durch die Anwendung eines anerkannten Standards zur Rechnungslegung ein aussagekräftiges Bild über die finanzielle Lage und die Leistungsfähigkeit des Unternehmens oder des Konzern erhalten.¹⁸

2.3. Einfluss von Fachorganisationen auf die Rechnungslegungsvorschriften

2.3.1. EXPERTsuisse

EXPERTsuisse, bis zur Neuausrichtung am 26.06.2015 als TREUHAND-KAMMER benannt, ist der Expertenverband für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand. Dieser vertritt, unterstützt und bildet die eidgenössischen diplomierten Experten. Die Organisation zählt über 5.000 natürliche Personen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatung zu deren Mitgliedern. Darüber hinaus sind neben den großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften rund 900 mittelgroße und kleine Treuhandunternehmen zugehörig. Sie unterstützt die Mitglieder durch fundierte Facharbeit wie aktuelle Publikationen, Arbeitshilfen und Antworten auf individuelle Fragen. Daneben verfügen die Mitglieder über eine fundierte Ausbildung und verpflichten sich zur kontinuierlichen Weiterbildung.¹⁹

EXPERTsuisse gliedert sich in sechs Fachbereiche, wobei für die Rechnungslegung und die Abschlussprüfung in der Schweiz insbesondere der Fachbereich der Wirtschaftsprüfung und jener der Rechnungslegung von Bedeutung sind.²⁰ Der Fachbereich Wirtschaftsprüfung befasst sich primär mit der Weiterentwicklung des Revisionswesens in der Schweiz und umfasst sowohl die eingeschränkte Revision als auch die ordentliche Revision. Die unterschiedlichen Prüfungsthemen werden von der Kommission für Wirtschaftsprüfung behandelt, welche sich aus spezifischen Subkommissionen zusammensetzt.²¹ Der Fachbereich Rechnungslegung behandelt Fragen der Rechnungslegung nach Schweizer Recht sowie nach internationalen Standards. Dabei setzt sich dieser Fachbereich aus der Kommission für Rechnungslegung und der Kommission für True and Fair View Rechnungslegung zusammen.²²

2.3.2. Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung

Die Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung befasst sich primär mit der Weiterentwicklung der Swiss GAAP FER. Diese konzentrieren sich auf die Rechnungslegung kleiner und mittelgroßer Organisationen und Unternehmensgruppen in der Schweiz. Darüber hinaus

¹⁸ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 104.

¹⁹ Vgl. <http://www.expertsuisse.ch/ueber-uns>.

²⁰ Vgl. <http://www.expertsuisse.ch/kommissionen>.

²¹ Vgl. <http://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?dsid=508730>.

²² Vgl. <http://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?dsid=508740>.

zählen zu den Anwendergruppen Non-Profit Unternehmen, Personalvorsorgeeinrichtungen, Versicherungsunternehmen sowie Gebäude- und Krankenversicherer. Diesen Organisationen wird ein adäquater Rahmen für eine aussagekräftige Rechnungslegung geboten, welches ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.²³

Die Swiss GAAP FER sind modular aufgebaut und bestehen aus dem Rahmenkonzept, der Kern-FER, weiteren Standards, Swiss GAAP FER 30 für Konzerngruppen und Swiss GAAP FER 31 für kotierte Unternehmen.²⁴

Die dabei angewendeten Fachempfehlungen sind vom sogenannten „soft law“ geprägt, somit erfolgt keine Drohung rechtlicher Sanktionen, sondern die Förderung eines Verhaltenskodexes für die Rechnungslegung.²⁵

²³ Vgl. <http://www.fer.ch/inhalt/allgemeines/aufbau-und-inhalt/anwender.html>.

²⁴ Vgl. <http://www.fer.ch/de/inhalt/allgemeines/aufbau-und-inhalt/konzept.html>.

²⁵ Vgl. <http://www.fer.ch/de/inhalt/allgemeines/verfahren-und-geltungsbereich/geltungsbereich-und-rechtsnatur-der-fachempfehlungen.html>.

3. Vergleichende Darstellung der allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften

3.1. Geltungsbereich der Vorschriften

3.1.1. Schweiz

Der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung unterliegen Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit Umsatzerlösen von mindestens 500.000 CHF im letzten Geschäftsjahr sowie juristische Personen.²⁶

Als juristische Personen gelten die Aktiengesellschaft, die Kommandit-Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Genossenschaft.

Auch der Verein ist als juristische Person anzusehen. Die Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung umfasst den Verein allerdings nur, wenn er sich ins Handelsregister eintragen lassen muss. Die Eintragungspflicht nach Art. 61 Abs. 2 ZGB besteht dann, wenn der Verein entweder ein nach kaufmännischen Grundsätzen geführtes Gewerbe betreibt oder revisionspflichtig ist.²⁷ Folgende Sachverhalte sprechen für ein nach kaufmännischen Grundsätzen geführtes Unternehmen:

- Mehrere Arbeitnehmer;
- Betriebswirtschaftlich beeinflusste Arbeitsschritte mit Hierarchiestufen und Arbeitsschritten;
- Beträchtliche Umsatzzahlen;
- Ansehnliche Kosten für die Buchhaltung;
- Ausnutzung von Fremdkapital in hohem Maße.²⁸

Ein Verein unterliegt der ordentlichen Revision, wenn zwei der Größen (Bilanzsumme von 10.000.000 CHF, Umsatzerlöse von 20.000.000 CHF, 50 Vollzeitstellen) gemäß Art. 69b Abs. 1 Z 1 – 3 ZGB überschritten werden. Zur eingeschränkten Revision ist ein Verein verpflichtet, wenn ein Vereinsmitglied dies verlangt und einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht gemäß Art. 69b Abs. 2 ZGB ausgesetzt ist.²⁹

²⁶ Vgl. Art. 957 Abs. 1 OR.

²⁷ Vgl. Greter / Zihler (2014), Art. 957 OR, Rz. 13.

²⁸ Vgl. Greter / Zihler (2014), Art. 957 OR, Rz. 14.

²⁹ Vgl. Greter / Zihler (2014), Art. 957 OR, Rz. 16.

Alle privatrechtlichen Stiftungen sind als juristische Person anzusehen, da sie sich im Handelsregister nach Art. 81 Abs. 2 ZGB eintragen lassen müssen, um ihre Rechtspersönlichkeit zu erlangen. Dies gilt nicht für Familien- und kirchliche Stiftungen gemäß Art. 957 Abs. 2 Z 2 OR, die ihre Rechtspersönlichkeit gemäß Art. 52 Abs. 2 ZGB ohne Handelsregistereintrag erlangen sowie für Kleinstiftungen im Sinne von Art. 957 Abs. 2 Z 3 OR.³⁰

Bei einer Familienstiftung wird das Vermögen grundsätzlich an eine Familie geknüpft, um deren Mitglieder mit finanziellen Beiträgen an der Erziehung oder der Ausstattung zu unterstützen. Eine kirchliche Stiftung besteht, wenn eine organische Anknüpfung mit einer Religionsgemeinschaft vorliegt und ein kirchlicher Zweck erfüllt wird. Ob eine Familien- oder kirchliche Stiftung vorliegt, wird im Einzelfall entschieden.³¹

Die Ernennung zu einer Kleinstiftung nach Art. 83b Abs. 2 ZGB i.V.m. der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen kann formell nur durch die Stiftungsaufsichtsbehörde erfolgen, wenn die Bilanzsumme in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren unter 200.000 CHF liegt, kein Aufruf zu Spenden oder Zuwendungen erfolgte und keine Revision zur zuverlässigen Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage erforderlich ist. Der Hinweis auf die Verfügung muss im Handelsregister nach Art. 94 Abs. 1 Bst. c OR HRegV einverleibt werden.³²

Über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage müssen demnach folgende Personen Buch führen:

- Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als 500.000 Franken Umsatzerlöse im Geschäftsjahr;
- Vereine und Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen;
- Stiftungen, die nach Art. 83b Abs. 2 ZGB von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind.³³

3.1.2. Österreich

Die im ersten Abschnitt des Dritten Buches des Unternehmensgesetzbuches geltenden allgemeinen Vorschriften (§§ 189 bis 216 UGB) müssen von folgende Unternehmen umgesetzt werden:

³⁰ Vgl. Greter / Zihler (2014), Art. 957 OR, Rz. 17.

³¹ Vgl. Greter / Zihler (2014), Art. 957 OR, Rz. 25 bis 28.

³² Vgl. Greter / Zihler (2014), Art. 957 OR, Rz. 32.

³³ Vgl. Art. 957 Abs. 2 Z 1 bis 3 OR.

- Kapitalgesellschaften (§ 189 Abs. 1 Z 1 UGB);
- Kapitalistische Personengesellschaften (§ 189 Abs. 1 Z 2 lit. a UGB);
- Sonstige Personengesellschaften (§ 189 Abs. 1 Z lit. b 2 UGB);
- Alle anderen mit Ausnahme der in § 189 Abs. 4 UGB genannten Unternehmer, die bezüglich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700.000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielt haben (§ 189 Abs. 1 Z 3 UGB).

Die Bestimmung für kapitalistische Personengesellschaften gilt grundsätzlich für die OG und die KG, wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter tatsächlich nur beschränkt haftbar sind. Die Richtlinie 2013/34/EU bezieht sich auf den Anhang I, der in Bezug auf die Gesellschafter in Österreich die AG und die GmbH nennt. Dabei umfasst § 189 Abs. 1 Z 2 lit. a UGB unmittelbar oder mittelbar doppelstöckige Personengesellschaften sowie auch die klassische GmbH & Co KG.³⁴

Die Vorschrift für sonstige Personengesellschaften gilt für alle Konstellationen, bei welcher die Gesellschaft nicht unbeschränkt haftet, unternehmerisch tätig ist und am Ende der Gesellschafterkette keine AG oder GmbH steht. Darunter fällt etwa die Genossenschaft & Co KG oder der Verein & Co KG.³⁵

Die Rechtsfolgen des § 189 Abs. 1 Z 3 UGB treten ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr ein, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird und entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr überschritten wird.³⁶

Wird der Schwellenwert im Sinne von § 189 Abs. 1 Z 3 UGB um mindestens 300 000 Euro überschritten oder war der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung bei Gesamt- oder bei Einzelrechtsnachfolge in den Betrieb oder Teilbetrieb eines Unternehmens verpflichtet, so treten die Rechtsfolgen schon im folgenden Geschäftsjahr ein. Dies gilt nicht, falls der Schwellenwert für den übernommenen Betrieb oder Teilbetrieb in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht erreicht wurde.³⁷

Das Dritte Buch des UGB ist nicht anzuwenden auf Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer, deren Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 2 EStG aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten liegen, auch wenn ihre Tätigkeit im

³⁴ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 9.

³⁵ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 11.

³⁶ Vgl. § 189 Abs. 2 Z 1 UGB.

³⁷ Vgl. § 189 Abs. 2 Z 2 UGB.

Rahmen einer Personengesellschaft ausgeübt wird. Personengesellschaften im Sinne von § 189 Abs. 1 Z 2 UGB werden allerdings wie Kapitalgesellschaften behandelt.³⁸

Zusätzlich sind im zweiten Abschnitt des Dritten Buches des Unternehmensgesetzbuches ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 221 bis 243c UGB) normiert. Die Größenklassen sind gemäß § 221 UGB wie folgt eingeteilt:

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
Kleinstkapitalgesellschaft (§ 221 Abs. 1a UGB)	bis 350.000 Euro	bis 700.000 Euro	bis 10
Kleine Kapitalgesellschaft (§ 221 Abs. 1 UGB)	bis 5.000.000 Euro	bis 10.000.000 Euro	bis 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaft (§ 221 Abs. 2 UGB)	bis 20.000.000 Euro	bis 40.000.000 Euro	bis 250
Große Kapitalgesellschaft (§ 221 Abs. 3 UGB)	darüber hinaus	darüber hinaus	darüber hinaus

Tabelle 3: Größenklassen in Österreich³⁹

Kleinstkapitalgesellschaften gelten als kleine Kapitalgesellschaft, wenn diese keine Investmentunternehmen oder Beteiligungsgesellschaften sind und mindestens zwei der Kriterien gemäß § 221 Abs. 1a UGB nicht überschreiten. Als kleine Kapitalgesellschaft gelten jene, die zwei der Merkmale des § 221 Abs. 1 UGB nicht übertreffen. Als mittelgroße Kapitalgesellschaften gelten jene, die mindestens zwei der drei in § 221 Abs. 1 UGB genannten Kriterien überschreiten. Große Kapitalgesellschaften übersteigen mindestens zwei der in § 221 Abs. 2 UGB genannten Merkmale.

Darüber hinaus ist ein Unternehmen von öffentlichen Interesse im Sinne von § 189a Z 1 UGB stets als große Kapitalgesellschaft anzusehen.⁴⁰

³⁸ Vgl. § 189 Abs. 4 UGB.

³⁹ in Anlehnung an: *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 99.

⁴⁰ Vgl. § 221 Abs. 3 UGB.

Die Rechtsfolgen der Größenmerkmale nach § 221 Abs. 1 bis 3 UGB sind ab dem folgenden Geschäftsjahr geltend, wenn diese Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten beziehungsweise nicht mehr überschritten werden. Im Falle der Neugründung und Umgründung (Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung oder Spaltung) außer bei einer rechtsformwechselnden Umwandlung sind die Rechtsfolgen bereits schlagend, wenn die Größenmerkmale am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung oder Umgründung vorliegen. Dies ist auch bei der Aufgabe eines Betriebes oder eines Teilbetriebes verbindlich, wenn die Größenmerkmale um mindestens die Hälfte unterschritten werden.⁴¹

Aktiengesellschaften, die als Mutterunternehmen im Sinne § 189a Z 6 UGB gelten, müssen die Schwellenwerte des § 221 Abs. 1 bis 2 UGB auf konsolidierter oder aggregierter Basis berechnen.⁴²

Daneben müssen Personengesellschaften des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften anwenden, wobei die konkret anzuwendenden Bestimmungen taxativ in § 221 Abs. 5 UGB aufgezählt sind.⁴³

Bei einer Genossenschaft muss der Vorstand dafür zu sorgen, dass ein Rechnungswesen geführt wird, welches den Anforderungen des Unternehmens entspricht.⁴⁴ Mangels besonderer Vorschriften sind für den Eintritt der Rechnungslegungspflicht die Schwellenwerte im Sinne von § 189 UGB maßgebend.⁴⁵ Für Genossenschaften, die mindestens zwei der in § 221 Abs. 1 UGB bezeichneten Merkmale überschreiten, sind die ergänzenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches des UGB (§§ 221 – 243 UGB) mit der Maßgabe anzuwenden, dass das „Nennkapital“ gemäß § 224 Abs. 3 UGB als „Gesamtnennbetrag der Geschäftsanteile“ zu bezeichnen ist.⁴⁶

Bei Vereinen muss das Leitungsorgan dafür sorgen, dass die Finanzlage des Vereins rechtzeitig und hinreichend erkennbar ist. Es muss ein den Anforderungen des Vereins entsprechendes Rechnungswesen eingerichtet werden. Insbesondere ist für die laufende Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu sorgen.⁴⁷ Die qualifizierte Rechnungslegung ist für große Vereine einzuhalten. Betragen die gewöhnlichen Einnahmen oder gewöhnlichen Ausgaben in

⁴¹ Vgl. § 221 Abs. 4 UGB.

⁴² Vgl. § 221 Abs. 4a UGB.

⁴³ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 57.

⁴⁴ Vgl. § 22 Abs. 1 GenG.

⁴⁵ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009), S. 23.

⁴⁶ Vgl. § 22 Abs. 4 GenG.

⁴⁷ Vgl. § 21 Abs. 1 VerG.

zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren mehr als 1.000.000 Euro, so ist ab dem folgenden Rechnungsjahr an Stelle der Einnahmen Ausgaben Rechnung ein Jahresabschluss samt Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen. Der § 21 VerG und die §§ 190 bis 193 Abs. 1 und 193 Abs. 3 bis 216 UGB müssen sinngemäß angewendet werden. Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses fällt aus, sobald der Schwellenwert in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren nicht mehr überschritten wird.⁴⁸ Darüber hinaus muss das Leitungsorgan eines Vereins, dessen gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren jeweils höher als 3.000.000 Euro betragen oder dessen jährliches Aufkommen an im Publikum gesammelten Spenden in diesem Zeitraum jeweils den Betrag von 1.000.000 Euro überstieg, einen erweiterten Jahresabschluss samt Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang aufstellen. Die dabei anzuwendenden Vorschriften der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften sind dabei taxativ im Gesetz aufgezählt.⁴⁹

Der Stiftungsvorstand hat die Bücher der Privatstiftung zu führen. Die konkret umzusetzenden Bestimmungen über die Rechnungslegung nach UGB sind auch für die Privatstiftungen im Gesetz taxativ festgehalten.⁵⁰

3.1.3. Vergleich

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften in der Schweiz liegt die Schwelle bezüglich der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung nach Obligationenrecht bei Umsatzerlösen in Höhe von 500.000 CHF.⁵¹ Im UGB liegt der Schwellenwert aller Unternehmen, die nicht bereits in § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 UGB erwähnt wurden und nicht unter § 189 Abs. 4 UGB fallen, bei Umsatzerlösen in Höhe von 700.000 Euro.⁵² Die Rechtsfolgen der Überschreitung tritt in der Schweiz ab dem folgenden Geschäftsjahr ein.⁵³ In Österreich müssen die Bestimmungen des §§ 190 bis 216 UGB ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr umgesetzt werden, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wurde. Übersteigt der Schwellenwert 1.000.000 Euro, so treten die Rechtsfolgen wie in der Schweiz bereits im folgenden Geschäftsjahr ein.⁵⁴

⁴⁸ Vgl. § 22 Abs. 1 VerG.

⁴⁹ Vgl. § 22 Abs. 2 VerG.

⁵⁰ Vgl. § 18 PSG.

⁵¹ Vgl. Art. 957 Abs. 1 OR.

⁵² Vgl. § 189 Abs. 1 Z 3 UGB.

⁵³ Vgl. Art. 957 Abs. 1 OR.

⁵⁴ Vgl. § 189 Abs. 2 UGB.

Kommandit-Aktiengesellschaften müssen in der Schweiz zwingend die Rechnungslegung nach Obligationenrecht anwenden.⁵⁵ In Österreich ist eine Personengesellschaft im Sinne von § 189 Abs. 1 Z 2 lit. b UGB, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, grundsätzlich zur Einhaltung der §§ 190 bis 216 UGB verpflichtet, wenn diese unternehmerisch tätig ist.

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht bestehen keine zusätzlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Darüber hinaus wird keine Unterscheidung nach Größenklassen vorgenommen. Lediglich bestehen zusätzliche Vorschriften für größere Unternehmen im Sinne von Art. 961 bis Art. 961d OR (vgl. Kapitel 4).

In der Schweiz ist der Verein nur zur Buchführung und Rechnungslegung nach Obligationenrecht verpflichtet, wenn ein nach kaufmännischen Grundsätzen geführtes Gewerbe betrieben wird oder Revisionspflicht besteht.⁵⁶ In Österreich wird die Pflicht zur qualifizierten Rechnungslegung bei Vereinen grundsätzlich an die Höhe der gewöhnlichen Einnahmen oder der gewöhnlichen Ausgaben geknüpft.⁵⁷

Privatrechtliche Stiftungen sind in der Schweiz zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht verpflichtet. Ausnahmen bestehen für Familien- und kirchliche Stiftungen sowie für Kleinstiftungen.⁵⁸ In Österreich hingegen besteht generell die Pflicht zur Anwendung bestimmter Vorschriften des Dritten Buches des UGB, die in § 18 PSG aufgezählt sind.

3.2. Buchführung – Allgemeine Vorschriften

3.2.1. Schweiz

Die Buchführung bildet die Grundlage der Rechnungslegung und umfasst all jene Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind.⁵⁹

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind im Art. 957a Abs. 2 OR festgehalten. Sie stellen Minimalanforderungen dar und enthalten nicht abschließende Aufzählungen, um Raum für künftige Entwicklungen für die Lehre und die Rechtsprechung zu bieten.⁶⁰

⁵⁵ Vgl. Art. 957 Abs. 1 OR.

⁵⁶ Vgl. Art. 69a ZGB.

⁵⁷ Vgl. § 22 Abs. 1 VerG.

⁵⁸ Vgl. Art. 957 Abs. 2 Z 2 und 3 OR.

⁵⁹ Vgl. Art. 957a Abs. 1 OR.

⁶⁰ Vgl. *Madörin* (2010), S. 36.

Buchungsbelege umfassen alle Aufzeichnungen, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrunde liegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können.⁶¹ Die Buchführung muss in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung durchgeführt werden.⁶² Das Gesetz definiert die für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung nicht. Allerdings muss es sich im Sinne von Art. 958 Abs. 1 OR um jene Währung handeln, welche die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so aufzeigt, dass sich ein Dritter ein zuverlässiges Urteil bilden kann. Die für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung kann in Anlehnung an andere Rechnungslegungsnormen mit dem Konzept der Funktionalwährung in Beziehung gebracht werden. Diese stellt die Währung des primären Wirtschaftsumfelds dar, in dem das Unternehmen hauptsächlich auftritt und in der die Geldflüsse im Wesentlichen angesammelt werden. Folgende Sachverhalte können zur Bestimmung der funktionalen Währung herangezogen werden:

- die Denominierung der Währung des Verkaufspreises der Waren und Dienstleistungen;
- die Währung des Landes, dessen Wettbewerbskräfte und Vorschriften bezüglich der Verkaufspreise der Waren und der Dienstleistungen maßgeblich sind;
- die Währung, welche die entscheidende Bedeutung auf die Lohn-, Material- und sonstigen Aufwendungen für das Anbieten von Waren und Dienstleistungen hat.⁶³

Die Währung der Finanzierungstätigkeit oder die Währung der thesaurierten Mittel können außerdem Aufschluss über die funktionale Währung eines Unternehmens bieten.⁶⁴

Darüber hinaus muss die Buchhaltung in einer der Landessprachen oder in Englisch erfolgen und kann schriftlich, elektronisch oder in vergleichbarer Weise geführt werden.⁶⁵

3.2.2. Österreich

Der Unternehmer muss Bücher führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich machen. Die Buchführung ist so zu erfolgen, dass einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit ein Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des

⁶¹ Vgl. Art. 957a Abs. 3 OR.

⁶² Vgl. Art. 957a Abs. 4 OR.

⁶³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 45.

⁶⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 46.

⁶⁵ Vgl. Art. 957a Abs. 5 OR.

Unternehmens vermitteln werden kann. Die jeweiligen Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehen lassen.⁶⁶

Darüber hinaus muss die Eintragung in Büchern und die sonst erforderlichen Eintragungen vollständig, zeitgerecht und geordnet vollzogen werden.⁶⁷ Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht dermaßen verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ermittelbar ist. Zudem darf durch eine Veränderung keine Ungewissheit darüber entstehen, ob eine Eintragung oder Aufzeichnung ursprünglich oder zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt ist.⁶⁸ Die Führung der Bücher hat grundsätzlich in Euro zu erfolgen, da der Jahresabschluss zwingend in vorerwähnter Währung aufzustellen ist.⁶⁹ Bei der Buchführung und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen muss eine lebende Sprache verwendet werden.⁷⁰ Der Unternehmer darf zur ordnungsmäßigen Buchführung Datenträger verwenden. Hierbei müssen die inhaltsgleichen, vollständigen und geordneten Aufbewahrungsfristen gewährleistet sein. Werden solche Schriftstücke auf elektronischem Weg übertragen, so muss ihre Lesbarkeit in geeigneter Form geschützt sein. Liegen die Schriftstücke nur auf Datenträgern vor, entfällt die Anforderung der urschriftgetreuen Wiedergabe.⁷¹

3.2.3. Vergleich

In der Schweiz könnte unter Umständen die Verbuchung bestimmter Geschäftsvorfälle und Sachverhalte unterbleiben, die zur Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage (wirtschaftliche Lage) nicht notwendig sind.⁷² In Österreich sind demgegenüber in den Büchern die unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage des Unternehmens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.⁷³

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der Buchführung nach Obligationenrecht und nach dem Unternehmensgesetzbuch liegt in den Gestaltungsmöglichkeiten in Form der Währung. Während in der Schweiz die Buchführung in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung zu erfolgen hat, muss diese in Österreich in Euro durchgeführt werden.⁷⁴

⁶⁶ Vgl. § 190 Abs. 1 UGB.

⁶⁷ Vgl. § 190 Abs. 3 UGB.

⁶⁸ Vgl. § 190 Abs. 4 UGB.

⁶⁹ Vgl. § 193 Abs. 4 UGB.

⁷⁰ Vgl. § 190 Abs. 2 UGB.

⁷¹ Vgl. § 190 Abs. 5 UGB.

⁷² Vgl. Art. 957a Abs. 1 OR.

⁷³ Vgl. § 190 Abs. 1 UGB.

⁷⁴ Vgl. Art. 957a Abs. 4 OR und § 193 Abs. 4 UGB.

Darüber hinaus kann die Buchführung in der Schweiz in einer der Landessprachen oder Englisch erfolgen.⁷⁵ In Österreich besteht eine Einschränkung nur dahingehend, dass sich der Unternehmer einer lebenden Sprache zu bedienen hat.⁷⁶

3.3. Rechnungslegung – Allgemeine Vorschriften

3.3.1. Schweiz

Die wirtschaftliche Lage des Unternehmens soll durch die Rechnungslegung so präsentiert werden, dass sich ein Dritter ein zuverlässiges Urteil bilden kann.⁷⁷ Somit dient die obligatorische Rechnungslegung primär als Informationsfunktion für Stakeholder.⁷⁸

Die Rechnungslegung erfolgt im Geschäftsbericht und enthält die Jahresrechnung, welche aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung und dem Anhang besteht. Zusätzliche Vorschriften gelten für größere Unternehmen und Konzerne.⁷⁹

Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften besteht die Möglichkeit auf die Aufstellung eines Anhangs zu verzichten, wenn sie nicht zur Rechnungslegung für „größere Unternehmen“ verpflichtet sind. Werden allerdings in den Vorschriften zur Mindestgliederung von der Bilanz und der Erfolgsrechnung zusätzliche Angaben vorgeschrieben und wird die Verzichtsmöglichkeit ausgeübt, so müssen diese Angaben direkt in der Bilanz oder in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden.⁸⁰

Der Geschäftsbericht ist innert sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erstellen und dem zuständigen Organ oder den zuständigen Personen zur Genehmigung vorzulegen und anschließend vom Vorsitzenden des obersten Verwaltungs- und Leitungsorgans und der innerhalb des Unternehmens für die Rechnungslegung zuständige Person zu unterzeichnen.⁸¹

Die für die Rechnungslegung innerhalb des Unternehmens ermächtigte Person, ist in der Regel im Organisationsreglement statuiert und wird generell der Chief Finance Officer oder der Leiter Rechnungswesen sein.⁸²

Die Rechnungslegung basiert auf der Annahme der Unternehmensfortführung. Wird hingegen die Einstellung der Tätigkeit oder von Teilen davon in den nächsten zwölf Monaten vermutet,

⁷⁵ Vgl. Art. 957a Abs. 5 OR.

⁷⁶ Vgl. § 190 Abs. 2 UGB.

⁷⁷ Vgl. Art. 958 Abs. 1 OR.

⁷⁸ Vgl. Müller / Herny / Barmettler (2014), Art. 958 OR, Rz. 6.

⁷⁹ Art. 958 Abs. 2 und 3 OR.

⁸⁰ Vgl. Art. 959c Abs. 3 OR.

⁸¹ Vgl. Art. 958 Abs. 3 OR.

⁸² Vgl. Müller / Herny / Barmettler (2014), Art. 958 OR, Rz. 99.

so sind in der Rechnungslegung für die Vermögenswerte die Veräußerungswerte anzusetzen. Zudem ist im Anhang der Einfluss auf die wirtschaftliche Lage bei einer Abweichung von der Annahme der Fortführung zu vermerken.⁸³ Begründen können dies etwa die Illiquidität, die Liefersperren oder der Zusammenbruch eines Marktes.⁸⁴

Die Grundsätze der Rechnungslegung sind in Art. 958c Abs. 1 OR festgehalten. Die Aufzählung im Gesetz ist dabei nicht abschließend. Der Gesetzgeber lässt bewusst Spielraum für künftige Rechtsentwicklungen. Den Verantwortlichen der Unternehmen werden im Lichte der „business judgement rule“ Sicherheiten bei Ermessensspielräumen für Geschäftsentscheidungen geboten.⁸⁵

Die Rechnungslegung muss in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit verwendeten Währung erfolgen. Wird nicht die Landeswährung verwendet, so sind die Werte darüber hinaus in der Landeswährung anzugeben. Die verwendeten Umrechnungskurse müssen im Anhang offengelegt und gegebenenfalls erläutert werden.⁸⁶ Hinsichtlich der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung kann auf Kapitel 3.2.1. verwiesen werden.

Die Rechnungslegung muss in der Landessprache oder in Englisch umgesetzt werden.⁸⁷ Wie bei der Buchführung wird bei der Rechnungslegung eine liberale Lösung bei der verwendeten Währung und Sprache getroffen.⁸⁸

3.3.2. Österreich

Der Jahresabschluss muss dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln.⁸⁹ Die ergänzenden Bestimmungen für Kapitalgesellschaften verlangen ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Gelingt dies nicht, sind im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen.⁹⁰

Die für Kapitalgesellschaften maßgebenden Vorschriften unterscheiden sich in zwei Punkten erheblich über jene für sonstige Unternehmer:

- Sie erweitert die Finanzlage auf die Vermittlung des möglichst getreuen Bildes.

⁸³ Vgl. Art. 958a OR.

⁸⁴ Vgl. *Madörin* (2010), S. 40.

⁸⁵ Vgl. *Müller / Herny / Barmettler* (2014), Art. 958c OR, Rz. 23 bis 24.

⁸⁶ Vgl. Art. 958d Abs. 1 bis 3 OR.

⁸⁷ Vgl. Art. 958d Abs. 4 OR.

⁸⁸ Vgl. *Madörin* (2009), S. 46.

⁸⁹ Vgl. § 195 UGB.

⁹⁰ Vgl. § 222 Abs. 2 UGB.

- Sie wendet sich primär an externe Adressaten.⁹¹

Darüber hinaus enthält § 222 Abs. 3 die Möglichkeit von den festgelegten Rechnungslegungsbestimmungen des UGB abzuweichen, wenn bestimmte Ausnahmefälle vorliegen. Die Entscheidung zur Anwendung des „true and fair view override“ bedarf der Grundlage einer Verordnung, wobei auf den Inhalt der Fälle abzuwarten bleibt.⁹²

Der Jahresabschluss besteht im Allgemeinen aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.⁹³ Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften verlangen den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss, sowie gegebenenfalls einen Corporate Governance-Bericht und einen Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen.⁹⁴ Kleinstkapitalgesellschaften sind zur Aufstellung eines Anhang nicht verpflichtet, sofern die geforderten Angaben im Sinne von § 237 Abs. 1 Z 2 und 3 UGB unter der Bilanz gemacht werden.⁹⁵ Daneben sind weitere Vorschriften normiert, welche die Beschränkung und das Unterbleiben bestimmter Anhangangaben beinhalten.⁹⁶

Der Unternehmer muss nach Abschluss eines Geschäftsjahres in den ersten neun Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluss anfertigen.⁹⁷ Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften verlangen die Vorlage der relevanten Unterlagen an die Mitglieder des Aufsichtsrats in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr.⁹⁸ Der Jahresabschluss muss vom Unternehmer unter Beisetzung des Datums signiert werden. Sind mehrere unbeschränkt haftende Gesellschafter vorhanden, muss ein jeder unterschreiben.⁹⁹ Die ergänzenden Bestimmungen für Kapitalgesellschaften verlangen die Unterzeichnung der relevanten Unterlagen von sämtlichen gesetzlichen Vertretern.¹⁰⁰

Der Jahresabschluss basiert auf den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.¹⁰¹ Im Rahmen der Rechnungslegung ist generell das Prinzip der Unternehmensfortführung einzuhalten, sofern dem keine rechtlichen oder tatsächlichen Gründe entgegenstehen.¹⁰²

⁹¹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009a), S. 33.

⁹² Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 60 bis 61.

⁹³ Vgl. § 193 Abs. 4 UGB.

⁹⁴ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB.

⁹⁵ Vgl. § 242 Abs. 1 UGB.

⁹⁶ Vgl. §§ 238 Abs. 3 und 242 Abs. 2 bis 4 UGB.

⁹⁷ Vgl. § 193 Abs. 2 UGB.

⁹⁸ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB.

⁹⁹ Vgl. § 194 UGB.

¹⁰⁰ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB.

¹⁰¹ Vgl. § 195 UGB.

Die Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgt in Euro sowie in deutscher Sprache. Darüber hinaus ist dieser unbeschadet einer volksgruppenrechtlichen Bestimmung in der jeweils gültigen Fassung zu erstellen.¹⁰³

3.3.3. Vergleich

Die Schweizer Rechnungslegung verlangt, dass sich ein Dritter ein zuverlässiges Bild durch die Rechnungslegung bilden kann, während im UGB auf die möglichst getreue Darstellung der Ertrags- und Vermögenslage abgezielt wird.¹⁰⁴ Die ergänzenden Bestimmungen für Kapitalgesellschaften erweitern die möglichst getreue Darstellung auf die Finanzlage.¹⁰⁵

Während die Schweizer Rechnungslegung grundsätzlich die Aufstellung von Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang vorschreibt, besteht der Jahresabschluss in Österreich im Allgemeinen aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung.¹⁰⁶ Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften in Österreich sehen unter bestimmten Voraussetzungen die Aufstellung des Anhangs, des Corporate Governance Berichts und des Berichts über die Zahlungen an staatliche Stellen vor.¹⁰⁷

Während in der Schweiz innert sechs Monaten der Jahresabschluss aufzustellen ist, wird in Österreich grundsätzlich eine Frist von neun Monaten verlangt.¹⁰⁸ Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften verlangen hingegen eine Frist von fünf Monaten.¹⁰⁹ Im Rahmen der Schweizer Rechnungslegungsvorschriften hat die Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch das oberste Verwaltungs- und Leitungsorgans und durch die innerhalb des Unternehmens zuständige Person zu erfolgen.¹¹⁰ Demgegenüber muss in Österreich im Allgemeinen die Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch den Unternehmer durchgeführt werden. Bei mehreren unbeschränkt haftenden Gesellschaftern, haben alle zu signieren.¹¹¹ Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften verlangen die Unterzeichnung durch alle gesetzlichen Vertreter.¹¹²

¹⁰² Vgl. § 201 Abs. 2 Z 2 UGB.

¹⁰³ § 193 Abs. 4 UGB.

¹⁰⁴ Vgl. Art. 958 Abs. 1 OR und § 195 UGB.

¹⁰⁵ Vgl. § 222 Abs. 2 UGB.

¹⁰⁶ Vgl. Art. 958 Abs. 2 OR und § 193 Abs. 4 UGB.

¹⁰⁷ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB.

¹⁰⁸ Vgl. Art. 958 Abs. 3 OR und § 193 Abs. 2 UGB.

¹⁰⁹ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB.

¹¹⁰ Vgl. Art. 958 Abs. 3 OR.

¹¹¹ Vgl. § 194 UGB.

¹¹² Vgl. § 222 Abs. 1 UGB.

In der Schweiz wird grundsätzlich zwischen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung unterschieden.¹¹³ In Österreich erfolgt die Unterscheidung zwischen den beiden Termini nicht, vielmehr wird auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verwiesen.¹¹⁴

Die Rechnungslegung muss in der Schweiz in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit verwendeten Währung durchgeführt werden.¹¹⁵ In Österreich muss der Jahresabschluss zwingend in Euro aufgestellt werden.¹¹⁶

Während die Rechnungslegung in der Schweiz in einer der Landessprachen oder in Englisch zu erfolgen hat, verlangt die österreichische Gesetzgebung die Aufstellung des Jahresabschlusses in deutscher Sprache.¹¹⁷

Darüber hinaus ist der „true and fair view override“, welcher in Österreich in den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften normiert ist, in der Rechnungslegung nach Obligationenrecht nicht im Gesetz enthalten.¹¹⁸

3.4. Inventar und Inventur

3.4.1. Schweiz

Der Bestand der einzelnen Positionen muss in der Bilanz und im Anhang durch ein Inventar oder auf andere Art bescheinigt werden.¹¹⁹ Der Begriff des Inventars bezieht sich nicht nur auf die Warenlager oder die Vorräte, sondern auf die gesamten Positionen der Bilanz. Der Gesetzgeber verlangt eine effektive Bestandsaufnahme, um sicher zu stellen, dass die Vermögensgegenstände tatsächlich und vollständig vorhanden und bilanziert sind. Somit ist einmal jährlich der Bestand mittels Messen, Zählen oder Wiegen zu bescheinigen. Soweit die vollständige Erhebung nicht wesentlich ist, sind in gewissen Fällen Stichprobenverfahren zulässig. Das Inventurverfahren ist aus praktischen Gründen nicht immer am Bilanzstichtag realisierbar. Nach der herrschenden Praxis darf das Inventurverfahren nicht mehr als zwei Monate nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden.¹²⁰

¹¹³ Vgl. Art. 957 Abs. 2 OR und Art. 958c Abs. 1 OR.

¹¹⁴ Vgl. § 195 UGB.

¹¹⁵ Vgl. Art. 958d Abs. 3 OR.

¹¹⁶ Vgl. § 193 Abs. 4 UGB.

¹¹⁷ Vgl. Art. 958d Abs. 4 OR und § 193 Abs. 4 UGB.

¹¹⁸ Vgl. § 222 Abs. 3 UGB.

¹¹⁹ Vgl. Art. 958c Abs. 2 OR.

¹²⁰ Vgl. Müller / Herny / Barmettler (2014), Art 958c OR, Rz. 81 bis 84.

3.4.2. Österreich

Der Unternehmer muss zu Beginn seines Unternehmens die diesem gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau verzeichnen und deren Wert angeben.¹²¹ Grundsätzlich ist für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen.¹²²

Der Gesetzgeber verlangt generell eine körperliche Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände.¹²³ Dies kann durch folgende Vorgänge erfolgen:

- Im Wege einer den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechender permanenten Inventur kann im Sinne von § 192 Abs. 2 UGB die körperliche Bestandsaufnahme erfolgen.
- Durch eine abweichende Stichtagsinventur gemäß § 192 Abs. 3 UGB, wobei der Unternehmer die Inventur innerhalb von drei Monaten vor oder innerhalb von zwei Monaten nach dem Schluss des Geschäftsjahres vollziehen kann, wenn aufgrund der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch entsprechende Fortschreibung- oder Rückrechnungsverfahren der vorhandene Bestand am Schluss des Geschäftsjahres ordnungsmäßig bewertet werden kann.
- Aufgrund einer Stichtagsinventur nach § 192 Abs. 4 UGB, wobei dies durch eine vollständige körperliche Bestandsaufnahme und bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen durch eine Stichprobeninventur stattfinden darf. Zu den Anwendungsvoraussetzungen zur Stichprobeninventur kann auf die steuerlichen Vorschriften der Rz 2116 bis 2121 der EStR 2000 verwiesen werden.¹²⁴

3.4.3. Vergleich

Der Vergleich der allgemeinen Bestimmungen zu Inventar und zur Inventur offenbaren keine wesentlichen Unterschiede. Der Schweizer Gesetzgeber verlangt kein bestimmtes Inventurverfahren, die angewandte Methode muss allerdings im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung vollzogen werden.

¹²¹ Vgl. § 191 Abs. 1 UGB.

¹²² Vgl. § 191 Abs. 2 UGB.

¹²³ Vgl. § 192 Abs. 1 UGB.

¹²⁴ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009a), S. 29 bis 30.

3.5. Anforderungen an die Bilanz

3.5.1. Allgemeine Vorschriften zur Bilanz

3.5.1.1. Schweiz

Die Bilanz präsentiert die Vermögens- und Finanzierungslage am Bilanzstichtag und ist in Aktiven und Passiven aufgegliedert. Als Aktiven müssen Vermögenswerte angesetzt werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Die Aktivierung anderer Vermögenswerte ist unzulässig.¹²⁵ Die Definition ist eng an eine Kombination der in den internationalen Standards zur Rechnungslegung normierten der Bestimmungen zur Bilanzierungsfähigkeit angelehnt.¹²⁶ Als Passiven sind das Fremd- und das Eigenkapital anzusetzen.¹²⁷ Das Eigenkapital resultiert aus der Summe aller Aktiven, reduziert um den Gesamtbetrag des Fremdkapitals. Gewisse Abgrenzungsprobleme entstehen bei Finanzierungsformen, die sowohl Eigenkapital- als auch Fremdkapitalcharakter aufweisen.¹²⁸

3.5.1.2. Österreich

In der Bilanz sind unter Bedachtnahme der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und aufzugliedern.¹²⁹ Aus dieser gesetzlichen Regelung resultiert der strukturelle Aufbau der Bilanz.¹³⁰ Der Grundsatz der Vollständigkeit als Teil der Bilanzwahrheit stellt den Ausgangspunkt der Bestimmung dar.¹³¹

3.5.1.3. Vergleich

Die Vorschriften stimmen grundsätzlich überein, wobei im UGB keine explizite Definition von Vermögenswerten enthalten ist. In Österreich wird ein solcher in der Bilanz aktiviert, wenn die Voraussetzungen zum Ansatz im Anlagevermögen oder im Umlaufvermögen erfüllt sind.

¹²⁵ Vgl. Art. 959 Abs. 1 und 2 OR.

¹²⁶ Vgl. *Stefani* (2014), Art 959 OR, Rz. 15.

¹²⁷ Vgl. Art. 959 Abs. 4 OR.

¹²⁸ Vgl. *Stefani* (2014), Art. 959 OR, Rz. 59.

¹²⁹ Vgl. § 198 Abs. 1 UGB.

¹³⁰ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 77.

¹³¹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 40.

3.5.2. Gliederung der Bilanz

3.5.2.1. Schweiz

Alle rechnungslegungspflichtigen Unternehmen müssen die Mindestpositionen der Aktiven ihrem Liquiditätsgrad entsprechend einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge ausweisen.¹³² Die Mindestpositionen der Passiven müssen ihrer Fälligkeit entsprechend einzeln und in vorgegebener Reihenfolge angesetzt werden.¹³³ Die Mindestgliederung der Bilanz nach Obligationenrecht ist in Anhang 1 dargestellt. Die Schilderung der Bilanzgliederung erfolgt in Kontoform. Allerdings darf die Bilanz in Kontoform oder Staffelform dargestellt werden, solange dies nicht die Bilanzkontinuität oder die Bilanzklarheit einschränkt. In der Praxis wird ausschließlich die Kontoform angewendet.¹³⁴ Weitere Positionen sind in der Bilanz oder im Anhang einzeln anzugeben, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens- oder Finanzierungslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens gewöhnlich ist.¹³⁵

3.5.2.2. Österreich

Die allgemeinen Vorschriften der Rechnungslegung nach UGB verlangen den gesonderten Ausweis des Anlage- und des Umlaufvermögens, der Rückstellungen, der Verbindlichkeiten sowie der Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz. Bezüglich der Untergliederung dieser Posten sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung heranzuziehen.¹³⁶ In der Praxis orientiert sich die Gliederung und Darstellung der Bilanz grundsätzlich an den detaillierten Vorschriften für Kapitalgesellschaften.¹³⁷ Diese verlangen eine bestimmte Mindestgliederung der Bilanz im Sinne von § 224 UGB, welche in Anhang 2 ersichtlich ist. Die jeweiligen Aktiv- und Passivposten der Bilanz sind unbeschadet einer weiteren Gliederung gesondert und in vorgegebener Reihenfolge auszuweisen.¹³⁸ Darüber hinaus bestimmt der Gesetzgeber für Kapitalgesellschaften weitere allgemeine Grundsätze für die Gliederung der Bilanz in § 223 UGB.

¹³² Vgl. Art. 959a Abs. 1 OR.

¹³³ Vgl. Art. 959a Abs. 2 OR.

¹³⁴ Vgl. *Gutsche* (2014), Art 959a OR, Rz. 32.

¹³⁵ Vgl. Art. 959a Abs. 3 OR.

¹³⁶ Vgl. § 198 Abs. 1 UGB.

¹³⁷ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 76 -77.

¹³⁸ Vgl. § 224 UGB.

3.5.2.3. Vergleich

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht erfolgt die Gliederung der Aktivseite nach absteigender Liquidität, während bei der Passivseite die Fälligkeit maßgeblich ist.¹³⁹ In Österreich erfolgt die Unterteilung der Aktiva in Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Rechnungsabgrenzungsposten und aktive latente Steuern. Daneben werden gemäß § 224 Abs. 3 UGB die Fremdkapitalposten in Rückstellungen und Verbindlichkeiten untergliedert. Die Fristigkeiten der Verbindlichkeiten sind jeweils im Anhang ersichtlich. Für Rückstellungen sind im Jahresabschluss keinen konkreten Angaben diesbezüglich normiert. Somit fehlt der Ausweis von langfristigen und kurzfristigen Schulden im Bereich der Rückstellungen im UGB zur Gänze.¹⁴⁰

In Bezug auf die allgemeinen Grundsätze für die Gliederung im Sinne von § 223 UGB ist in der Schweiz auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung zu verweisen.

3.5.3. Anlagevermögen

3.5.3.1. Schweiz

Das Anlagevermögen umfasst all jene Werte, die in Absicht langfristiger Nutzung oder langfristigen Haltens erworben werden. Als langfristig wird ein Zeitraum von mehr als zwölf Monaten angesehen.¹⁴¹

Als Anlagevermögen sind in dieser Reihenfolge mindestens folgende Positionen darzustellen:

- Finanzanlagen;
- Beteiligungen;
- Sachanlagen;
- immaterielle Werte;
- nicht einbezahltes Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital.¹⁴²

Beteiligungen stellen Anteile am Kapital eines anderen Unternehmens dar, die langfristig gehalten werden und einen maßgeblichen Einfluss vermitteln. Gewähren die Anteile mindestens

¹³⁹ Vgl. Art. 959a OR.

¹⁴⁰ Vgl. *Denk / Feldbauer-Durstmüller* (2012), S. 129

¹⁴¹ Vgl. Art. 960d Abs. 1 und 2 OR.

¹⁴² Vgl. *Gutsche* (2014), Art. 959a OR, Rz. 66.

20% der Stimmrechte, so wird dies grundsätzlich vermutet.¹⁴³ Ein maßgeblicher Einfluss kann sich aber auch durch Gesetz sowie Statuten ergeben oder auch wirtschaftlicher Art sein.¹⁴⁴

Die Darstellung des nicht einbezahlten Grund-, Gesellschafter- und Stiftungskapitals ist im Obligationenrecht zwingend auf der Aktivseite innerhalb des Anlagevermögens darzustellen. Die Positionsbezeichnung ist rechtsformspezifisch zu präsentieren.¹⁴⁵

3.5.3.2. Österreich

All jene Vermögensgegenstände, die bestimmt sind dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen, müssen als Anlagevermögen aktiviert werden.¹⁴⁶

Beteiligung stellen Anteile an einem anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen. Hierbei ist es gleichgültig, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen wird ab einem Anteil am Kapital von 20% vermutet. Hinsichtlich der Berechnung der Anteile ist § 244 Abs. 4 und 5 UGB anzuwenden. Daneben gilt die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer Personengesellschaft stets als Beteiligung.¹⁴⁷

Der Disagio muss als Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit zum Zeitpunkt ihrer Begründung und dem Ausgabebetrag als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen und gesondert ausgewiesen werden.¹⁴⁸ Der eingesetzte Betrag muss durch planmäßige jährliche Abschreibung getilgt werden.¹⁴⁹

Darüber hinaus bestehen nachfolgende ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften:

Beim Ausweis des Anlagevermögens ist in dieser Reihenfolge folgende Grobgliederung einzuhalten:

- immaterielle Vermögensgegenstände;
- Sachanlagen;

¹⁴³ Vgl. Art. 960d Abs. 3 OR.

¹⁴⁴ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960d OR, Rz. 11.

¹⁴⁵ Vgl. *Gutsche* (2014), Art. 959a OR, Rz. 94.

¹⁴⁶ Vgl. § 198 Abs. 2 UGB.

¹⁴⁷ Vgl. 189a Z 2 UGB.

¹⁴⁸ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 43.

¹⁴⁹ Vgl. § 198 Abs. 7 UGB.

- Finanzanlagen.¹⁵⁰

Gesellschaften, die nicht klein sind, müssen bei Grundstücken den Grundwert in der Bilanz anmerken oder im Anhang angeben.¹⁵¹

Gesonderte Bestimmungen über die Entwicklung des Anlagevermögens sind zusätzlich in § 226 Abs. 1, 3 und 4 UGB festgehalten.

Forderungen mit einer Laufzeit von mindestens fünf Jahren müssen jedenfalls als Ausleihungen ausgewiesen werden. Gesellschaften, die nicht klein sind, müssen Ausleihungen mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr im Anhang angeben.¹⁵²

3.5.3.3. Vergleich

Die Grobgliederung des Anlagevermögens entspricht sich in der Schweiz und in Österreich nicht. Darüber hinaus verlangt die Rechnungslegung nach Obligationenrecht den Ansatz des nicht einbezahlten Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital auf der Aktivseite der Bilanz.¹⁵³ In Österreich werden die noch nicht eingeforderten Einlagen offen vom Grund- oder Stammkapital in Abzug gebracht.¹⁵⁴

Während in der Schweiz in Bezug auf die Bilanzierung des Disagios, der Grundstücke, der Ausleihungen und der Entwicklung des Anlagevermögens auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung verwiesen werden muss, sind in Österreich Sonderbestimmungen im Dritten Buch des UGB festgehalten.¹⁵⁵

3.5.4. Umlaufvermögen

3.5.4.1. Schweiz

Das Umlaufvermögen stellt flüssige Mittel und weitere Aktiven dar, die voraussichtlich innerhalb eines Jahres ab Bilanzstichtag oder innerhalb des normalen Geschäftszykluses zu flüssigen Mitteln oder anderweitig realisiert werden. Andere Aktiven sind Anlagevermö-

¹⁵⁰ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009a), S. 109.

¹⁵¹ Vgl. § 225 Abs. 7 UGB.

¹⁵² Vgl. § 227 UGB.

¹⁵³ Vgl. Gutsche (2014), Art. 959a OR, Rz. 66.

¹⁵⁴ Vgl. § 229 Abs. 1 UGB.

¹⁵⁵ Vgl. §§ 198 Abs. 7, 225 Abs. 7, 227 sowie 226 Abs. 1, 3 und 4 UGB.

gen.¹⁵⁶ In mindestens fünf Positionen ist das Umlaufvermögen in dieser Reihenfolge zu untergliedern:

- flüssige Mittel und kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs;
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
- übrige kurzfristige Forderungen;
- Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen;
- aktive Rechnungsabgrenzungen.¹⁵⁷

Darüber hinaus gehende Bestimmungen sind im Obligationenrecht nicht enthalten.

3.5.4.2. Österreich

Das Umlaufvermögen umfasst all jene Gegenstände, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.¹⁵⁸ Im Gegensatz zum Anlagevermögen ist das Umlaufvermögen verbrauchsbestimmt.¹⁵⁹

Zusätzlich sind ergänzende Bestimmungen für Kapitalgesellschaften zu beachten. Beim Ausweis des Umlaufvermögens ist in dieser Reihenfolge nachfolgende Grobgliederung einzuhalten:

- Vorräte;
- Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände;
- Wertpapiere und Anteile;
- Kassabestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten.

Darüber hinaus sind Vorschriften zu einzelnen Posten des Umlaufvermögens in § 225 Abs. 2 – 6 UGB festgehalten, die im Wesentlichen auf die Behandlung von Forderungen, Wechseln, Anteilen an Mutterunternehmen und Anzahlungen auf Bestellungen abzielen.¹⁶⁰

3.5.4.3. Vergleich

Die Grobgliederung des Umlaufvermögens deckt sich in der Schweiz und in Österreich nicht. Darüber hinaus entsprechen die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften in Öster-

¹⁵⁶ Vgl. Art. 959 Abs. 3 OR.

¹⁵⁷ Vgl. *Gutsche* (2014), Art. 959a OR, Rz. 40.

¹⁵⁸ Vgl. § 198 Abs. 4 UGB.

¹⁵⁹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 169.

¹⁶⁰ Vgl. § 225 Abs. 2, 3, 4 und 6 UGB.

reich den obligationenrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften nicht. Zur bilanziellen Behandlung solcher Sonderfälle muss in der Schweiz auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung verwiesen werden.

3.5.5. Eigenkapital

3.5.5.1. Schweiz

Das Eigenkapital muss der Rechtsform entsprechend ausgewiesen und aufgegliedert werden.¹⁶¹ Zusätzlich müssen mindestens folgende Positionen ausgewiesen werden

- Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital, gegebenenfalls gesondert nach Beteiligungskategorien;
- gesetzliche Kapitalreserve;
- gesetzliche Gewinnreserve;
- freiwillige Gewinnreserven oder kumulierte Verluste als Minusposten;
- eigene Kapitalanteile als Minusposten.¹⁶²

Für Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Stiftungen und Vereine besteht keine Ausweispflicht für Positionen, die dem Ausweis offener Reserven dienen. Diese Regelungen sind dem Kapitalgesellschaftsrecht geschuldet.¹⁶³

Aufgrund der Abkoppelung des Aktienrechts vom Rechnungslegungsrecht durch die Revision des Parlaments im Jahr 2009 findet die Mindestgliederung des Eigenkapitals gemäß Art. 959a Abs. 2 Z 3 OR keine Entsprechung in den Vorschriften über die Reserven der Aktiengesellschaft im Sinne von Art. 671 ff. OR. Dies gilt sinngemäß für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung gemäß Art. 801 OR. Allerdings besteht kein Konflikt zwischen den Regelungen, wie Abbildung 2 zeigt:

Position nach Art. 959a Abs. 2 Z 3 OR	Position nach Art. 671 ff. OR
Gesetzliche Kapitalreserve	<ul style="list-style-type: none"> • Allgemeine Reserve: Agio (Art. 671 Abs. 2 Z 1 OR); Kaduzierungsgewinn (Art. 671 Abs. 2 Z 2 OR).

¹⁶¹ Vgl. Art. 959 Abs. 7 OR.

¹⁶² Vgl. Gutsche (2014), Art. 959a OR, Rz. 132.

¹⁶³ Vgl. Gutsche (2014), Art. 959a OR, Rz. 131.

Gesetzliche Gewinnreserve	<ul style="list-style-type: none"> • Allgemeine Reserve: 5 % des Jahresgewinns, bis die allgemeine Reserve 20 % des einbezahlten Aktienkapitals erreichen (Art. 671 Abs. 1 OR); 10 % der Ausschüttungen, die eine Dividende von 5 % übersteigen (Art. 671 Abs. 2 Z 3 OR). • Aufwertungsreserve (671b OR) • Reserve für eigene Aktien bei eigenen Aktien, welche von Tochterunternehmen gehalten werden (Art. 659a Abs. 2 i.V.m. Art. 659b Abs. 3 OR)
Freiwillige Gewinnreserven	<ul style="list-style-type: none"> • Statuarische Reserve (Art. 672 f. OR) • Beschlussmäßige Reserve (Art. 674 Abs. 2 und 3 OR)
Eigene Kapitalanteile als Minusposten	<ul style="list-style-type: none"> • Reserve für eigene Aktien (Art. 659a Abs. 2 OR)

Tabelle 4: Gegenüberstellung mit den aktienrechtlichen Reservevorschriften¹⁶⁴

Das Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital ist das nominelle Eigenkapital, welches rechtsformspezifisch als Aktienkapital, Stammkapital, Anteilscheinkapital oder Stiftungskapital bezeichnet wird.¹⁶⁵

Die gesetzliche Kapitalreserve stellt grundsätzlich die über das Grundkapital hinaus einbezahlten Beträge dar.¹⁶⁶

Die gesetzliche Gewinnreserve ist Bestandteil der Selbstfinanzierung und wird durch den Gesellschafterbeschluss aus Jahresgewinnen gebildet.¹⁶⁷ Die darin enthaltene Aufwertungsreserve umfasst den Betrag einer Aufwertung von Grundstücken oder Beteiligungen auf deren tatsächlichen Wert.¹⁶⁸

Die Position freiwillige Gewinnreserven umfasst statuarische und beschlussmäßige Reserven. Insoweit stehen freiwillige Gewinnreserven für die Ausschüttung zur Verfügung. Zuweisungen sind nur bei einem Bilanzgewinn möglich. Die Bildung ist zu jedem Zweck möglich, solange das dauernde Gedeihen des Unternehmens unter Berücksichtigung der Interessen aller Aktionäre dies rechtfertigt.

¹⁶⁴ in Anlehnung an: *Gutsche* (2014), Art. 959a OR, Rz. 133.

¹⁶⁵ Vgl. Art. 959 Abs. 7 OR.

¹⁶⁶ Vgl. *Gutsche* (2014), Art. 959a OR, Rz. 145.

¹⁶⁷ Vgl. *Gutsche* (2014), Art. 959a OR, Rz. 148.

¹⁶⁸ Vgl. *Gutsche* (2014), Art. 959a OR, Rz. 150.

Bei den kumulierten Verlusten aus Minusposten ist ein Wahlrecht vorgesehen. Hierbei kann ein allfälliger Bilanzverlust vorgetragen und nicht mit den Reserven verrechnet werden. Künftig soll die Verrechnung mit freiwilligen Gewinnreserven zwingend werden.¹⁶⁹

Zurückerworbene eigene Aktien müssen offen als Minusposten vom Eigenkapital in Abzug gebracht werden. Dies gilt für Kommandit-AG, GmbH und Genossenschaft, wobei der Fall nur für die AG typisch ist.¹⁷⁰ Der Ausweis als Minusposten gemäß Art. 959a Abs. 2 Z 3 lit. e. OR im Umfang der Anschaffungskosten bewirkt eine Ausschüttungssperre und eine Reduktion des Haftungssubstrats der Gläubiger bis zur Wiederveräußerung. Die Reduktion des Eigenkapitals soll die „Rückzahlung“ an die Eigenkapitalgeber darstellen und einer transparenten Darstellung des wirtschaftlichen Sachverhalts dienen. Im Gegensatz zu einer Kapitalherabsetzung bleibt das Aktienkapital hingegen ungekürzt.¹⁷¹ Daneben verlangt das Gesetz die Bildung einer dem Anschaffungswert entsprechenden Reserve im Sinne von Art. 659a Abs. 2 OR.¹⁷²

In der Mindestgliederung im Sinne von Art. 959a OR fehlen der Gewinnvortrag aus den Vorjahren (oder Verlustvortrag aus den Vorjahren) sowie der Jahresgewinn (oder Jahresverlust). Ohne den Separatausweis ist die Verbuchung der Gewinnverwendung und der Reservenänderung nur schwer nachvollziehbar. Hinsichtlich der Bilanzklarheit und Verständlichkeit sollte diese Bilanzposten gesondert ausgewiesen werden.¹⁷³

3.5.5.2. Österreich

Eine ausdrückliche Definition des Eigenkapitals ist im Gesetz nicht normiert. Allerdings ergibt sich aus § 198 Abs. 1 UGB, dass das Eigenkapital eine Saldogröße zwischen den Posten der Aktivseite und den Rückstellungen, den Verbindlichkeiten sowie den passiven Rechnungsabgrenzungen ist.¹⁷⁴

Für die Bilanzierung von Eigenkapital sind folgende ergänzende Bestimmungen für Kapitalgesellschaften normiert:

Beim Ausweis des Eigenkapitals ist in dieser Reihenfolge folgende Grobgliederung einzuhalten:

¹⁶⁹ Vgl. Gutsche (2014), Art. 959a OR, Rz. 155.

¹⁷⁰ Vgl. Gutsche (2014), Art. 959a OR, Rz. 158.

¹⁷¹ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 243.

¹⁷² Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 236.

¹⁷³ Vgl. Gutsche (2014), Art. 959a OR, Rz. 156.

¹⁷⁴ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009a), S. 235.

- Nennkapital (Grund-, Stammkapital);
- Kapitalrücklagen;
- Gewinnrücklagen;
- Bilanzgewinn (Bilanzverlust), davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag.¹⁷⁵

Das Nennkapital muss auf der Passivseite der Bilanz mit dem Betrag der übernommenen Einlagen angesetzt werden.¹⁷⁶ Die Höhe des Nennbetrags ergibt sich zudem aus dem im Firmenbuch zum Bilanzstichtag eingetragenen Betrag.¹⁷⁷ Daneben ist eine besondere Vorschrift zum Ausweis des Eigenkapitals bei der Inanspruchnahme von Gründungsprivilegien im Sinne von § 10b GmbHG normiert.¹⁷⁸ Wobei sich der Gesetzgeber hierbei an die Gründungsprivilegierte GmbH richtet.¹⁷⁹

Kapitalrücklagen stellen jene Rücklagen dar, die nicht aus dem Gewinn entstanden sind, sondern durch Kapitaleinzahlungen aufgekommen sind. Sie besteht grundsätzlich aus der gebundenen Kapitalrücklage und der nicht gebundenen Kapitalrücklage. Was grundsätzlich als Kapitalrücklage anzusetzen ist, wird in § 229 Abs. 2 Z 1 – 5 aufgezählt:

- der Betrag, der bei der ersten oder einer späteren Ausgabe von Anteilen für einen höheren Betrag als den Nennbetrag oder den dem anteiligen Betrag des Grundkapitals entsprechenden Betrages über diesen hinaus erzielt wird;
- der Betrag, der bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungsrechte und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielt wird;
- der Betrag von Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten;
- die Beträge, die bei der Kapitalherabsetzung gemäß den §§ 185, 192 Abs. 5 AktG und § 59 GmbHG zu binden sind;
- der Betrag von sonstigen Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind.¹⁸⁰

Die gebundene Kapitalrücklage muss die in § 229 Abs. 2 Z 1 bis 4 UGB genannten Beträge einzubeziehen. Der Gesamtbetrag der gebundenen Teile der Kapitalrücklage muss dabei ge-

¹⁷⁵ Vgl. § 224 Abs. 3 A UGB.

¹⁷⁶ Vgl. § 229 Abs. 1 UGB.

¹⁷⁷ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 236.

¹⁷⁸ Vgl. § 229 Abs. 1 S 2 UGB.

¹⁷⁹ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 73.

¹⁸⁰ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a) S. 242 bis 243.

sondert ausgewiesen werden.¹⁸¹ Die nicht gebundene Kapitalrücklage umfasst die sonstigen Zuwendungen im Sinne von § 229 Abs. 2 Z 5 UGB.

Die Gewinnrücklage setzt sich grundsätzlich aus der gesetzlichen Rücklage, der satzungsmäßigen Rücklage und anderen (freien) Rücklagen zusammen.

Als Gewinnrücklagen können generell nur jene Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Jahresüberschuss gebildet worden sind.¹⁸² Bei der gesetzlichen Rücklage ist jener Betrag einzustellen, der mindestens dem zwanzigsten Teil des um einen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses entspricht, bis der Betrag der gebundenen Rücklagen insgesamt den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Nennkapitals erreicht hat.¹⁸³

Darüber hinaus besteht eine Sonderbestimmung für Aktiengesellschaften und großen Gesellschaften im Sinne von § 229 Abs. 4 UGB. Demnach ist eine gebundene Rücklage auszuweisen, die aus der gebundenen Kapitalrücklage und der gesetzlichen Rücklage besteht.¹⁸⁴

Anteile am Mutterunternehmen müssen vom Tochterunternehmen je nach ihrer Zweckbestimmung im Anlagevermögen oder im Umlaufvermögen in einem gesonderten Posten "Anteile an Mutterunternehmen" angesetzt werden. In gleicher Höhe muss auf der Passivseite eine Rücklage gesondert ausgewiesen werden. Diese Rücklage kann durch Umwidmung frei verfügbarer Kapital- und Gewinnrücklagen gebildet werden, soweit diese einen Verlustvortrag übersteigen. Sie muss insoweit aufgelöst werden, als diese Anteile aus dem Vermögen ausscheiden oder für sie ein niedrigerer Betrag angesetzt wird.¹⁸⁵

Beim Erwerb eigener Aktien kann der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen in der Vorspalte offen von dem Posten Nennkapital abgesetzt werden. Im Fall der Absetzung des Nennbetrags oder des rechnerischen Wertes vom Nennkapital ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert dieser Aktien und ihren Anschaffungskosten mit den nicht gebundenen Kapitalrücklagen und den freien Gewinnrücklagen zu verrechnen..¹⁸⁶ Die offene Saldierung gegen das Nennkapital und die Verrechnung mit nicht gebundenen Rücklagen führt zu

¹⁸¹ Vgl. § 229 Abs. 5 UGB.

¹⁸² Vgl. § 229 Abs. 3 UGB.

¹⁸³ Vgl. § 229 Abs. 6 UGB.

¹⁸⁴ Vgl. § 229 Abs. 4 UGB.

¹⁸⁵ Vgl. § 225 Abs. 5 UGB.

¹⁸⁶ Vgl. § 229 Abs. 1a UGB.

einer Verminderung des Eigenkapitals in Höhe der Anschaffungskosten der erworbenen eigenen Anteile. Die Verringerung des gebundenen Kapitals ist mit den Kapitalerhaltungsvorschriften im Sinne der 2. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie nicht vereinbar. Aus diesem Grund schreibt das Gesetz die Anwendung des § 192 Abs. 5 AktG vor. Demnach müssen in Höhe der Verminderung des Nennkapitals zusätzliche gebundene Rücklagen passiviert werden.¹⁸⁷ Daneben sind die Bilanzierungsvorschriften hinsichtlich einer Veräußerung eigener Anteile in § 229 Abs. 1b UGB festgehalten.

Der Bilanzgewinn muss mit der letzten Zeile der Gewinn- und Verlustrechnung korrespondieren. Der Gewinn- oder Verlustvortrag aus dem Vorjahr ist zusätzlich anzugeben.¹⁸⁸ Ist das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht, so muss dieser Posten als negatives Eigenkapital bezeichnet werden. Darüber hinaus muss im Anhang erläutert werden, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt.¹⁸⁹

3.5.5.3. Vergleich

Die Grobgliederung des Eigenkapitals deckt sich in der Schweiz und in Österreich nicht. Darüber hinaus ist in der Schweiz eine Rücklage für Kaduzierungsgewinn im Rahmen der gesetzlichen Kapitalreserve anzusetzen.¹⁹⁰ In Österreich wird für diesen Sachverhalt der Ansatz einer Kapitalrücklage nicht verlangt.¹⁹¹

Eine Sondervorschrift für den Ausweis des Eigenkapitals bei Inanspruchnahme von Gründungsprivilegien ist in der Rechnungslegung nach Obligationenrecht nicht normiert.

In der obligationenrechtlichen Rechnungslegung erfolgt keine Unterteilung der Kapitalreserven, im UGB wird hingegen zwischen gebundenen und nicht gebundenen Kapitalrücklagen unterschieden. In der Schweiz muss auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung verwiesen werden bezüglich jener Sachverhalte, für die in Österreich eine Kapitalrücklage im Sinne von § 229 Abs. 2 Z 2 – 5 UGB anzusetzen wäre.

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht ist im Rahmen der gesetzlichen Gewinnreserve eine Reserve für eigene Aktien bei eigenen Aktien, welche vom Tochterunternehmen angesetzt werden, zu passivieren.¹⁹² Im UGB erfolgt der Ansatz einer Rücklage für Anteile

¹⁸⁷ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 237.

¹⁸⁸ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 253.

¹⁸⁹ Vgl. § 225 Abs. 1 UGB.

¹⁹⁰ Vgl. Art. 671 Abs. 2 Z 2 OR.

¹⁹¹ Vgl. § 229 Abs. 2 Z 1 bis 5 UGB.

¹⁹² Vgl. Art. 659a Abs. 2 i.V.m. Art. 659b Abs. 3 OR.

am Mutterunternehmen bei dem Tochterunternehmen und darf durch Umwidmung frei verfügbarer Kapital- und Gewinnrücklagen gebildet werden, soweit diese einen Verlustvortrag übersteigen.¹⁹³

In der Schweiz stellt die Aufwertungsreserve eine Komponente der gesetzlichen Gewinnreserve dar.¹⁹⁴ Dies darf in Österreich nicht passiviert werden, da Beteiligungen und Grundstücke nicht zum Fair Value bewertet werden dürfen. Zusätzlich erfolgt in der Schweiz keine Unterteilung der gesetzlichen Gewinnreserve wie in Österreich in gesetzliche, statuarische und freie Rücklagen.

Der Ansatz einer gebundenen Rücklage für Aktiengesellschaften und große GmbHs ist in der Schweiz nicht im Gesetz normiert.

Bei der Rechnungslegung nach Obligationenrecht wird für eigene Anteile ein Minusposten im Eigenkapital passiviert. Zusätzlich wird zum Schutz des Eigenkapitals eine Reserve für eigene Aktien in Höhe der Anschaffungskosten angesetzt.¹⁹⁵ In Österreich hingegen wird der Nennbetrag oder der rechnerische Wert der eigenen Anteile in der Vorspalte offen von dem Posten Nennkapital abgesetzt. Daneben wird der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert dieser Anteile und ihren Anschaffungskosten mit den nicht gebundenen Kapitalrücklagen und den freien Gewinnrücklagen verrechnet.¹⁹⁶

Zur Darstellung des Bilanzgewinns sowie des negativen Eigenkapitals muss in der Schweiz auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung verwiesen werden.

3.5.6. Rückstellungen

3.5.6.1. Schweiz

Die Rückstellungen stellen keine Hauptposten in der Bilanz dar, sondern sind als Unterposten jeweils als kurz- oder langfristiges Fremdkapital zu verbuchen.¹⁹⁷ Sie sind im Sinne von Art. 960e Abs. 2 OR zu passivieren, wenn das Unternehmen aufgrund Ereignissen in der Vergangenheit einen Mittelabfluss in der Zukunft erwartet. Dieser Mittelabfluss ist in zeitlicher und betragsmäßiger Hinsicht mit Unsicherheiten behaftet. Ob die Pflicht zur Bildung einer Rück-

¹⁹³ Vgl. § 225 Abs. 5 UGB.

¹⁹⁴ Vgl. 671b OR.

¹⁹⁵ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 236.

¹⁹⁶ § 229 Abs. 1a UGB.

¹⁹⁷ Vgl. Art. 959a Abs. 2 OR.

stellung besteht, ist durch folgende drei Kriterien in nachfolgender Abbildung 3 erläutert, wobei die Tatbestände kumulativ erfüllt sein müssen.¹⁹⁸

Kriterien gemäß Art. 960e Abs. 2 OR	Erläuterung
Ereignis der Vergangenheit	Das verpflichtende und ursächliche Ereignis muss bis zum Bilanzstichtag anfallen. Künftig erwartete oder geplante Geschäftsvorfälle begründen keine Rückstellungspflicht. ¹⁹⁹
Zukünftiger Mittelabfluss	Jede Verpflichtung stellt einen Mittelabfluss des Unternehmens dar und kann durch rechtliche oder faktische Art begründet sein. ²⁰⁰
Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses	Eine Rückstellung ist zu passivieren, wenn der Eintritt des Mittelabflusses zwar nicht sicher, aber wahrscheinlich ist. Die anerkannten Standards definieren die Wahrscheinlichkeitshöhe allerdings nicht einheitlich. Aufgrund von großen Ermessensspielräumen ist somit eine konsistente Methodik und Dokumentation bei der Berechnung des Rückstellungsbetrags wichtig. ²⁰¹

Tabelle 5: Kriterien der Rückstellungspflicht

Die Bildung zusätzlicher Rückstellungen ist für bestimmte Tatbestände im Sinne der Kapitalerhaltung des Unternehmens möglich, auch wenn die allgemeinen Kriterien zur Rückstellungsbildung nicht erfüllt sind. Demnach dürfen Rückstellungen für nachfolgende Tatbestände gebildet werden:

- regelmäßig anfallender Aufwand für Garantieverpflichtungen;
- Sanierung von Sachanlagen;
- Restrukturierung;

¹⁹⁸ Vgl. *Stenz* (2014), Art. 960e OR, Rz. 13.

¹⁹⁹ Vgl. *Stenz* (2014), Art. 960e OR, Rz. 16.

²⁰⁰ Vgl. *Stenz* (2014), Art. 960e OR, Rz. 19 bis 21.

²⁰¹ Vgl. *Stenz* (2014), Art. 960e OR, Rz. 22 bis 29.

- Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens.²⁰²

Garantieverpflichtungen stellen Gewährleistungsansprüche für gelieferte Produkte oder erbrachte Dienstleistungen dar. Die freiwillige Option zur Passivierung zusätzlicher Rückstellungen bezieht sich auf zukünftige Lieferungen oder Leistungen, da echte Ansprüche aus Gewährleistung für erbrachte Dienstleistungen oder gelieferte Produkte in der Regel zu einer Rückstellungspflicht im Sinne von Art. 960e Abs. 2 OR führen.²⁰³

Zur Sanierung von Sachanlagen dürfen zusätzliche Rückstellungen gebildet werden. Der Wertverlust von Aktiven wird in der Regel durch Abschreibungen und Wertberichtigungen erfasst. Diese werden nicht als Rückstellung erfasst sondern direkt oder indirekt vom Aktivposten in Abzug gebracht. Insbesondere ist hier der Ansatz von Rückstellungen für zukünftige Sanierungen aufgrund technischer Entwicklung oder Inflation möglich, was unter den Bindungen von Art. 960e Abs. 2 OR nicht möglich wäre. Die obligationenrechtliche Rechnungslegung erlaubt somit die sogenannte Aufwandsrückstellung und die Bildung stiller Reserven.²⁰⁴

Rückstellungen für Restrukturierungen sind zu passivieren, wenn die Geschäftsleitung eine Reorganisation beschließt und diese vom Verwaltungsrat genehmigt wird. In aller Regel ist in diesem Fall ohnehin eine Rückstellung im Sinne von Art. 960e Abs. 2 OR zu passivieren.²⁰⁵ Hier ergibt sich ein immenser Ermessensspielraum hinsichtlich der Bemessung angemessener Beträge.²⁰⁶

Zur Sicherung des Gedeihens des Unternehmens kann eine Rückstellung gebildet werden. Obwohl solche Rückstellungen den allgemeinen Kriterien der Rückstellungsbildung nicht entsprechen, erlaubt der Gesetzgeber trotzdem solch zukünftige Aufwandsrückstellungen. Unternehmen können stille Reserven in fast unbegrenzter Höhe bilden, da sich diesbezügliche Gründe zur Rechtfertigen einer Passivierung im Allgemeinen finden lassen.²⁰⁷

Nicht mehr benötigte Rückstellungen müssen im Sinne von Art. 960e Abs. 4 OR nicht zwingend aufgelöst werden. Eine einmal erforderliche Rückstellung wird somit indirekt zu einer

²⁰² Vgl. Art 960e Abs. 3 OR.

²⁰³ Vgl. *Stenz* (2014), Art. 960e OR, Rz. 44.

²⁰⁴ Vgl. *Stenz* (2014), Art. 960e OR, Rz. 45.

²⁰⁵ Vgl. *Stenz* (2014), Art. 960e OR, Rz. 46.

²⁰⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 218.

²⁰⁷ Vgl. *Stenz* (2014), Art. 960e OR, Rz. 47.

stillen Reserve und folglich zu verdecktem Eigenkapital des zu bilanzierenden Unternehmens.²⁰⁸

3.5.6.2. Österreich

Rückstellungen müssen grundsätzlich für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.²⁰⁹

Zusätzlich können Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen können passiviert werden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.²¹⁰ Die Bildung von Aufwandsrückstellungen ist insbesondere wegen der schwierigen Objektivierung umstritten.²¹¹

Rückstellungen müssen insbesondere für folgende Sachverhalte gebildet werden:

- Anwartschaften auf Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen sowie Kulanzen;
- nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder, Heimfallasten und Produkthaftungsrisiken;
- auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen.²¹²

Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften verlangen gemäß § 224 UGB den gesonderten Ausweis folgender Rückstellungen in dieser Reihenfolge:

- Rückstellungen für Pensionen;
- Rückstellungen für Abfertigungen;
- Steuerrückstellungen;
- Sonstige Rückstellungen.²¹³

²⁰⁸ Vgl. *Stenz* (2014), Art. 960e OR, Rz. 48.

²⁰⁹ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 1 UGB.

²¹⁰ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB.

²¹¹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 285.

²¹² Vgl. § 198 Abs. 8 Z 4 lit a bis d UGB.

Andere als die gesetzlich normierten Rückstellungen dürfen generell nicht gebildet werden. Daneben müssen die vom UGB umfassten Rückstellungsposten nicht zwingend passiviert werden, soweit der Betrag von untergeordneter Bedeutung ist.²¹⁴

3.5.6.3. Vergleich

In der Schweiz ist kein gesonderter Ausweis der Rückstellung als Hauptposten, wie es in den ergänzen Vorschriften für Kapitalgesellschaften in Österreich verlangt wird, normiert. Vielmehr wird die Passivierung eines Unterpostens im kurzfristen oder langfristen Fremdkapital verlangt.²¹⁵

Daneben biete die Rechnungslegung nach Obligationenrecht die Möglichkeit des Ansatzes von Rückstellungen zur Kapitalerhaltung, selbst wenn die Definition im Sinne von Art. 960e Abs. 2 OR nicht erfüllt sind.²¹⁶ In Österreich steht dem Kapitalerhaltungsgrundsatz der zunehmende Einfluss des „Shareholder-Value“ Prinzips entgegen. Insbesondere wäre der Ansatz von Rückstellungen hinsichtlich Garantieverpflichtungen für zukünftige Lieferungen und Leistungen, Sanierungsverpflichtungen für Sachanlagen aufgrund zukünftiger technischer Entwicklungen oder Inflation und zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens nicht erlaubt.²¹⁷

Während in der obligationenrechtlichen Rechnungslegung nicht mehr benötigte Rückstellungen nicht zwingend aufgelöst werden müssen, wird in Österreich in solchen Fällen die Ausbuchung verlangt.²¹⁸ Da der Grund zum Ansatz einer Rückstellung nicht mehr besteht, setzen dies in Österreich alleine schon die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne von § 195 UGB voraus.

In der Schweiz fallen die in Österreich normierten Fälle zur Passivierung einer Rückstellung im Sinne von § 198 Abs. 8 Z 1, 2 und 4 UGB grundsätzlich unter die allgemeine Bestimmung zum Ansatz von Rückstellungen gemäß Art. 960e Abs. 2 OR.

Hinsichtlich der Behandlung von nicht wesentlichen Rückstellungen sei in der Schweiz auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung verwiesen.

²¹³ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 281.

²¹⁴ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 3 UGB.

²¹⁵ Vgl. Art. 959a Abs. 2 OR.

²¹⁶ Vgl. Art. 960e Abs. 3 OR.

²¹⁷ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 3 UGB.

²¹⁸ Vgl. Art. 960e Abs. 4 OR.

3.5.7. Verbindlichkeiten

3.5.7.1. Schweiz

Verbindlichkeiten müssen im Sinne von Art. 960e Abs 2 OR als Fremdkapital bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann.²¹⁹

Die Verbindlichkeiten müssen entsprechend ihrer Fälligkeit ausgewiesen werden. Als kurzfristig müssen die Verbindlichkeiten verbucht werden, wenn diese voraussichtlich innerhalb eines Jahres ab Bilanzstichtag oder innerhalb des normalen Geschäftszykluses zur Zahlung fällig werden. Als langfristig müssen alle übrigen Verbindlichkeiten bilanziert werden.²²⁰

3.5.7.2. Österreich

Die Verbindlichkeiten müssen gesondert ausgewiesen werden. Die Aufgliederung hat unter Bedachtnahme der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu erfolgen.²²¹

Im Übrigen bestehen ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Die Untergliederung der Verbindlichkeiten hat gemäß § 224 Abs. 3 C UGB in folgender Reihenfolge zu erfolgen:

- Anleihen, davon konvertibel;
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
- erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
- Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
- Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
- Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
- Sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.²²²

²¹⁹ Vgl. *Handschin* (2014), S. 341.

²²⁰ Vgl. *Gutsche* (2014), Art. 959a OR, Rz. 99.

²²¹ Vgl. § 198 Abs. 1 UGB.

²²² Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 339.

Fällt eine Verbindlichkeit unter mehrere Posten der Bilanz, so ist die Zugehörigkeit auch zu dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, zu vermerken oder im Anhang anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.²²³ Dies ist jeweilig im Einzelfall zu klären.²²⁴

Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, müssen grundsätzlich als solche gesondert ausgewiesen werden. Wenn sie unter andere Posten ausgewiesen werden, ist dies zu vermerken.²²⁵

Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind bei den Posten im Sinne von § 224 Abs. 3 C 1 – 8 UGB jeweils gesondert und für diese Posten insgesamt anzugeben.²²⁶

Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen müssen, soweit Anzahlungen auf Vorräte nicht von einzelnen Posten der Vorräte offen abgesetzt werden, unter den Verbindlichkeiten gesondert ausgewiesen werden. Umfasst der Posten „sonstige Verbindlichkeiten“ Aufwendungen, die erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden, so müssen Gesellschaften, die nicht klein sind, diese Beträge im Anhang erläutern, wenn diese Information wesentlich ist.²²⁷

3.5.7.3. Vergleich

In der Schweiz ist kein gesonderter Ausweis der Verbindlichkeiten als Hauptposten, wie es in den ergänzen Vorschriften für Kapitalgesellschaften in Österreich verlangt wird, normiert. Vielmehr wird die Ansatz eines Unterpostens im kurzfristigen oder langfristigen Fremdkapital verlangt.²²⁸

Somit ist die Laufzeit der Verbindlichkeiten in der obligationenrechtlichen Rechnungslegung bereits aus der Bilanz ersichtlich.²²⁹ Im UGB verlangen die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften, dass der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu

²²³ § 223 Abs. 5 UGB.

²²⁴ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 342.

²²⁵ Vgl. § 225 Abs. 2 UGB.

²²⁶ Vgl. § 225 Abs. 6 S 1 UGB.

²²⁷ Vgl. § 225 Abs. 6 S 2 und 3 UGB.

²²⁸ Vgl. Art. 959a Abs. 2 OR.

²²⁹ Vgl. Art. 959a Abs. 2 OR.

einem Jahr und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr gesondert und für diese Posten insgesamt anzugeben sind.²³⁰

Hinsichtlich der weiteren ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften laut UGB zwecks Bilanzierung von Verbindlichkeiten muss in der Schweiz auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung verwiesen werden.

3.5.8. Rechnungsabgrenzungen

3.5.8.1. Schweiz

Aufwände und Erträge müssen grundsätzlich zeitlicher und sachlicher Hinsicht abgegrenzt werden.²³¹ Aktive Rechnungsabgrenzungen sind im Umlaufvermögen zu aktivieren.²³² Passive Rechnungsabgrenzungen hingegen werden als kurzfristiges Fremdkapital passiviert.²³³ Eine Ausnahme davon besteht dann, wenn die Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen oder die Finanzerträge 100.000 Franken nicht überschreiten. Hierbei darf auf die zeitliche Abgrenzung verzichtet und stattdessen auf Ausgaben und Einnahmen abgestellt werden.²³⁴

3.5.8.2. Österreich

Als Rechnungsabgrenzungsposten müssen auf der Aktivseite Ausgaben bzw. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag ausgewiesen werden, soweit sie Aufwand bzw. Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind.²³⁵ Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften verlangen den Ausweis der Rechnungsabgrenzungsposten jeweilig in einem Hauptposten der Bilanz.²³⁶

3.5.8.3. Vergleich

In der Schweiz sind die Rechnungsabgrenzungsposten nicht wie in Österreich im Sinne der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften in einem gesonderten Hauptposten anzusetzen, sondern im Umlaufvermögen bzw. im kurzfristigen Fremdkapital zu verbuchen.²³⁷ Dar-

²³⁰ Vgl. § 225 Abs. 6 S 1 UGB.

²³¹ Vgl. Art. 958b Abs. 1 OR.

²³² Vgl. Art. 959 Abs. 1 Z 1 lit e OR.

²³³ Vgl. Art. 959 Abs. 2 Z 1 lit d OR.

²³⁴ Vgl. Art. 958b Abs. 2 OR.

²³⁵ Vgl. § 198 Abs. 5 und 6 UGB.

²³⁶ Vgl. §§ 224 Abs 2 C und 224 Abs. 3 D UGB.

²³⁷ Vgl. Art. 959 Abs. 1 Z 1 lit e und Art. 959 Abs. 2 Z 1 lit d OR.

über hinaus kann in der obligationenrechtlichen Rechnungslegung auf die zeitliche und sachliche Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen unter bestimmten Voraussetzungen verzichtet werden, was in Österreich so nicht möglich ist.²³⁸

3.5.9. Latente Steuern

3.5.9.1. Schweiz

Eine Steuerabgrenzung für zeitliche Wertunterschiede in der Jahresrechnung nach Obligationenrecht gegenüber der Steuerbilanz ist in der Praxis unüblich und wegen des in der Schweiz streng ausgeprägten Maßgeblichkeitsprinzips auch weitgehend nicht erforderlich.²³⁹

3.5.9.2. Österreich

Die Vorschriften über die Behandlung latenter Steuern sind in § 198 Abs. 9 und 10 UGB enthalten. Seit Einführung des RÄG 2014 wird dabei die Anwendung des „temporary concept“ verlangt. Aktive und passive latente Steuern müssen saldiert werden. Ein passiver Überhang ist zwingend anzusetzen, während ein Aktivierungswahlrecht für den aktiven Überhang für kleine Kapitalgesellschaften besteht. Darüber hinaus sind bestimmte Ausnahmeregelungen über die Verlustvorträge, den Geschäfts- und Firmenwert, die Umgründungen und den Konzern festgehalten.²⁴⁰

3.5.9.3. Vergleich

Während im Obligationenrecht keine Vorschriften über die Behandlung latenter Steuern bestehen, sind in Österreich diesbezüglich Bestimmungen im Unternehmensgesetzbuch enthalten.²⁴¹

3.5.10. Haftungsverhältnisse

3.5.10.1. Schweiz

Das Obligationenrecht verlangt die Angabe des Gesamtbetrags der für Verbindlichkeiten Dritter bestellten Sicherheiten im Anhang.²⁴² Davon sind insbesondere Bürgschaften, Garantie-

²³⁸ Vgl. Art. 958b Abs. 2 OR.

²³⁹ Vgl. *Gutsche* (2014), Art. 959a OR, Rz. 97.

²⁴⁰ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 31 bis 32.

²⁴¹ Vgl. § 198 Abs. 9 und 10 UGB.

verpflichtungen, Pfandbestellungen, Sicherungszession und Sicherungsübereignungen umfasst. Der Wortlaut des Gesetzes verlangt den Ausweis des Gesamtbetrags der vollen Haftungssumme. Es kann allerdings zweckmäßig sein, den Gesamtbetrag je Art des Sicherungsgeschäfts aufzuzeigen, damit sich der Adressat der Jahresrechnung ein zuverlässiges Urteil anfertigen kann.²⁴³

Verpflichtungen des Unternehmens, bei denen ein Mittelabfluss unwahrscheinlich ist oder dessen Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann, stellen Eventualverpflichtungen dar und müssen im Anhang offengelegt werden.²⁴⁴ Es stellt eine mögliche Verpflichtung dar, die aus vergangenen Ereignissen resultiert.²⁴⁵ Im Gegensatz zu den buchungspflichtigen Rückstellungen, die in der Praxis als „more likely than not“ eingestuft sind, müssen Eventualverpflichtungen nur im Anhang vermerkt werden, da die Eintrittswahrscheinlichkeit als wesentlich geringer eingeschätzt wird oder die Höhe des Mittelabflusses nicht verlässlich ermittelt werden kann. Mögliche Eventualverpflichtungen können etwa offene Rechtsstreitigkeiten, Prozessrisiken oder Unterdeckung bei einer Vorsorgeeinrichtung darstellen.²⁴⁶

3.5.10.2. Österreich

Der Gesetzgeber verlangt die Angabe von Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, Bürgschaften, Garantien sowie sonstigen vertraglichen Haftungsverhältnissen unter der Bilanz, soweit sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.²⁴⁷ Eine bestimmte Aufgliederung ist in den allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung nicht normiert.

Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften enthalten darüber hinausgehende Angabepflichten. Jede Gesellschaft hat im Anhang an Stelle des Vermerks unter der Bilanz den Gesamtbetrag der Haftungsverhältnisse nach § 199 UGB sowie sonstiger wesentlicher finanzieller Verpflichtungen, die nicht auf der Passivseite ausgewiesen werden müssen, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen, sowie Art und Form jeder gewährten dinglichen Sicherheit anzugeben.²⁴⁸ Der Begriff der sonstigen finanziellen Verpflichtung zielt auf die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens ab. Dabei sind jene Belastun-

²⁴² Vgl. Art. 959c Abs. 2 Z 8 OR.

²⁴³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 289.

²⁴⁴ Vgl. Art. 959c Abs. 2 Z 10 OR.

²⁴⁵ Vgl. *Handschin* (2013), S. 245.

²⁴⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 292 bis 294.

²⁴⁷ Vgl. § 199 UGB.

²⁴⁸ § 237 Abs. 1 Z 2 UGB.

gen zur Bewertung der Finanzlage des Unternehmens von Bedeutung, die von ihrer Höhe wesentlich oder aufgrund des Zeitpunkts ihres Eintritts atypisch sind. Die Wesentlichkeit der sonstigen finanziellen Verpflichtungen ist auch von der Finanzierung und Liquiditätslage des Unternehmens abhängig. Mehrjährige Verpflichtungen aus Mietverträgen, aus begonnen Investitionsvorhaben oder aus künftigen Großreparaturen können etwa sonstige finanzielle Verpflichtungen darstellen.²⁴⁹

Darüber hinaus müssen etwaige Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen, die nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, gesondert vermerkt und die eingegangenen Haftungsverhältnisse zugunsten der Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats zusammengefasst für jede dieser Personengruppen angegeben werden.²⁵⁰ Mittelgroße und große Gesellschaften müssen im Anhang zusätzlich die nach § 237 Abs. 1 Z 2 UGB anzugebenden Haftungsverhältnisse aufgliedern und erläutern.²⁵¹

3.5.10.3. Vergleich

In der Schweiz muss der Gesamtbetrag der für Verbindlichkeiten Dritter bestellter Sicherheiten im Anhang aufgezeigt werden, Eventualverpflichtungen hingegen sind einzeln im Anhang anzugeben.²⁵² In Österreich müssen Haftungsverhältnisse im Sinne von § 199 UGB, die nicht auf der Passivseite anzusetzen sind, als Gesamtbetrag unter der Bilanz aufgezeigt werden.²⁵³ Die ergänzenden Bestimmungen für Kapitalgesellschaften verlangen die Angabe der Haftungsverhältnisse des § 199 UGB sowie sonstiger wesentlicher finanzieller Verpflichtungen, die nicht auf der Passivseite ausgewiesen werden müssen, im Anhang.²⁵⁴ Überdies müssen mittelgroße und große Gesellschaften die Haftungsverhältnisse im Sinne von § 237 Abs. 1 Z 2 UGB aufgliedern und erläutern.²⁵⁵

In der obligationenrechtlichen Rechnungslegung sei bezüglich folgender Sachverhalte, die in Österreich in den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften festgehalten sind, auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung verwiesen:

- Angabe von Art und Form jeder gewährten dinglichen Sicherheit (§ 237 Abs. 1 Z 2 UGB);

²⁴⁹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 370 bis 371.

²⁵⁰ Vgl. § 237 Abs. 1 Z 2 bis 3 UGB.

²⁵¹ Vgl. § 238 Abs. 1 Z 14 UGB.

²⁵² Vgl. Art. 959c Abs. 3 Z 8 und 10 OR.

²⁵³ Vgl. § 199 UGB.

²⁵⁴ Vgl. § 237 Abs. 1 Z 2 UGB.

²⁵⁵ Vgl. § 238 Abs. 1 Z 14 UGB.

- Angabe etwaiger Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen, die nicht auf der Passivseite auszuweisen sind (237 Abs. 1 Z 2 UGB);
- Angabe von eingegangenen Haftungsverhältnissen zugunsten der Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats (§ 237 Abs. 1 Z 3 UGB);
- Auflistung von bestellten Sicherheiten für Verbindlichkeiten Dritter (§ 238 Abs. 1 Z 14 UGB);
- Erläuterung von Haftungsverhältnissen (§ 238 Abs. 1 Z 14 UGB);

3.5.11. Bilanzierungsverbote

3.5.11.1. Schweiz

Das Obligationenrecht bietet keine Möglichkeit mehr Gründungs-, und Kapitalerhöhungskosten in der Bilanz anzusetzen.²⁵⁶

Ein selbst erstellter immaterieller Vermögenswert darf grundsätzlich nur aktiviert werden, wenn er identifizierbar ist und in der Verfügungsgewalt des Unternehmens steht, einen messbaren Nutzen über mehrere Jahre bietet und das Unternehmen in die zur Schaffung angefallenen Aufwendungen separat erfasst und gemessen werden können.²⁵⁷ Für alle jene selbst erstellten Vermögenswerte, welche die Voraussetzungen von Art. 959 Abs 2 OR nicht erfüllen, besteht ein Ansatzverbot.

3.5.11.2. Österreich

Der Gesetzgeber verlangt im Sinne von § 197 Abs. 1 UGB, dass die Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals nicht als Aktivposten in der Bilanz angesetzt werden dürfen, da sie nicht als Vermögenswert klassiert werden können.²⁵⁸

Für immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, dürfen keine Aktivposten angesetzt werden.²⁵⁹ Dies darf nur bei entgeltlichem Erwerb erfolgen.²⁶⁰

²⁵⁶ Vgl. *Handschin* (2013), S. 322.

²⁵⁷ Vgl. *Handschin* (2013), S. 318 bis 319.

²⁵⁸ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 41.

²⁵⁹ Vgl. § 197 Abs. 2 UGB.

²⁶⁰ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 42.

3.5.11.3. Vergleich

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der Schweiz und Österreich liegt darin, dass in der Rechnungslegung nach Obligationenrecht selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte unter bestimmten Voraussetzungen aktiviert werden dürfen, im UGB kann dies nur bei einem entgeltlichen Erwerb erfolgen.²⁶¹

3.6. Anforderungen an die Erfolgsrechnung

3.6.1. Allgemeine Vorschriften zur Erfolgsrechnung

3.6.1.1. Schweiz

Die Erfolgsrechnung ist nach dem Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung) oder dem Umsatzkostenverfahren (Absatzerfolgsrechnung) aufzugliedern.²⁶² Die Zahlen des Vorjahres sind zusätzlich neben jenen des Geschäftsjahres anzugeben.²⁶³

3.6.1.2. Österreich

In der Gewinn- und Verlustrechnung müssen die Erträge und Aufwendungen unter Bedachtnahme auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufgegliedert werden. Der Jahresüberschuss (Jahresfehlbetrag) und der Bilanzgewinn (Bilanzverlust) müssen dabei gesondert dargestellt werden.²⁶⁴

Zusätzlich bestehen folgende ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften:

Demnach ist die Gewinn- und Verlustrechnung unter Anwendung des Gesamtkostenverfahrens oder des Umsatzkostenverfahrens aufzustellen.²⁶⁵ Zu jedem Posten des Jahresabschlusses muss der entsprechende Betrag des vorangegangenen Geschäftsjahres zumindest in vollen 1.000 Euro angegeben werden. Dies ist auch für gesondert anzumerkende Posten einzuhalten. Wenn die Beträge nicht vergleichbar sind oder die Vorjahresbeträge angepasst werden, ist dies im Anhang zu erläutern.²⁶⁶ Darüber hinaus sind im Gesetz weitere Bestimmungen für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung in § 223 Abs. 1, 3, 4, 6, 7 und 8 festgehalten sind.

²⁶¹ Vgl. Art 959 Abs. 2 UGB.

²⁶² Vgl. *Pfaff* (2014), Art. 959b OR, Rz. 18.

²⁶³ Vgl. Art. 958d Abs. 2 OR.

²⁶⁴ Vgl. § 200 UGB.

²⁶⁵ Vgl. § 231 Abs. 2 und 3 UGB.

²⁶⁶ Vgl. § 223 Abs 2 UGB.

3.6.1.3. Vergleich

In der Schweiz muss die Erfolgsrechnung zwingend im Rahmen des Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahrens aufgestellt werden.²⁶⁷ In Österreich hat die Gewinn- und Verlustrechnung lediglich den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen, wobei zumindest der Jahresüberschuss (Jahresfehlbetrag) sowie der Bilanzgewinn (Bilanzverlust) ersichtlich sein muss.²⁶⁸ Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften verlangen die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung im Zuge des Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahrens.²⁶⁹

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht wird die Angabe von Vorjahreszahlen in Erfolgsrechnung zwingend verlangt.²⁷⁰ Im UGB ist dies nur im Rahmen der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften normiert, wobei die Werte zumindest in vollen 1.000 Euro anzugeben sind.²⁷¹

Darüber hinaus ist in der Schweiz zwecks der in Österreich normierten Gliederungsvorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung im Sinne von § 223 Abs. 1, 3, 4, 6, 7 und 8 UGB auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung verwiesen.

3.6.2. Gliederung der Erfolgsrechnung

3.6.2.1. Schweiz

Die Mindestgliederung der Produktionserfolgsrechnung ist in Anhang 3 und jene der Absatzerfolgsrechnung in Anhang 4 zu finden. Die Positionen müssen einzeln und in vorgegebener Reihenfolge ausgewiesen werden.²⁷² Weitere Positionen müssen in der Erfolgsrechnung oder im Anhang ausgewiesen werden, sofern dies für die Beurteilung der Ertragslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens gewöhnlich ist.²⁷³ Aus Sicht des Gesetzgebers als auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind beide Varianten zur Darstellung der wirtschaftlichen Lage als gleichwertig zu erachten. Die Ersteller der Jahresrechnung sind in der Variantenwahl völlig frei.²⁷⁴

²⁶⁷ Vgl. *Pfaff* (2014), Art. 959b OR, Rz. 18.

²⁶⁸ Vgl. § 200 UGB.

²⁶⁹ Vgl. § 231 Abs. 2 und 3 UGB.

²⁷⁰ Vgl. Art. 958d Abs. 2 OR.

²⁷¹ Vgl. § 223 Abs. 2 UGB.

²⁷² Vgl. Art. 959b Abs. 2 und 3 OR.

²⁷³ Vgl. Art. 959b Abs. 5 OR.

²⁷⁴ Vgl. *Pfaff* (2014), Art. 959b OR, Rz. 18.

3.6.2.2. Österreich

Die Mindestgliederung der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften nach dem Gesamtkostenverfahren ist in Anhang 5 und jene nach dem Umsatzkostenverfahren in Anhang 6 dargestellt. Die Positionen sind unbeschadet einer weiteren Gliederung in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen, sofern nicht eine abweichende Gliederung vorgeschrieben ist.²⁷⁵

3.6.2.3. Vergleich

Der Schweizer Gesetzgeber sieht für die Mindestgliederung der Erfolgsrechnung eine knappe Anzahl von Positionen vor, die allerdings, falls dies für die Beurteilung durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit gewöhnlich ist, ergänzt werden muss.²⁷⁶ Demgegenüber enthalten die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften eine klar definierte und ausführliche Auflistung der relevanten Positionen, die etwa durch zusätzliche Posten und Zwischensummen ergänzt werden können.²⁷⁷

3.6.3. Vorschriften zu einzelnen Posten der Erfolgsrechnung

3.6.3.1. Schweiz

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht sind grundsätzlich keine weiteren Vorschriften zu einzelnen Posten der Erfolgsrechnung normiert.

3.6.3.2. Österreich

Die Definition der Umsatzerlöse ist seit Einführung des RÄG 2014 in § 189a Z 5 UGB festgehalten.

Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften umfassen zusätzliche Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, welche sich im Wesentlichen auf die Bestandsveränderungen (§ 232 Abs. 2 UGB), die Überrechnung von Gewinnen oder Verlusten (§ 232 Abs. 3 UGB) und die außerplanmäßigen Abschreibungen (§ 232 Abs. 5 UGB) beziehen.

Daneben müssen im Posten Steuern vom Einkommen und vom Ertrag jene Beträge ausgewiesen werden, welches das Unternehmen als Steuerschuldner vom Einkommen und Ertrag zu

²⁷⁵ Vgl. § 231 Abs. 2 und 3 UGB.

²⁷⁶ Vgl. Art. 959b Abs. 5 OR.

²⁷⁷ Vgl. § 223 Abs. 3 S 2 und 3 UGB.

entrichten hat. Gesellschaften, die nicht klein sind, müssen Erträge aus Steuergutschriften und aus der Auflösung von nicht bestimmungsgemäß verwendeten Steuerrückstellungen gesondert auszuweisen, soweit sie wesentlich im Sinne von § 189a Z 10 UGB sind.²⁷⁸

Bei der Feststellung einer möglichen Ausschüttung des Bilanzgewinns sind neben der Berücksichtigung vorhandener Rücklagen die gesetzlich festgehaltenen Ausschüttungssperren zu beachten, die sich mit Einführung des RÄG 2014 nur mehr auf Umgründungen (§ 235 Abs. 1 UGB) und aktive latente Steuern (§ 235 Abs. 2 UGB) beziehen.

3.6.3.3. Vergleich

Hinsichtlich der in Österreich normierten Vorschriften zur Definition der Umsatzerlöse, zu den einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie zu den Ausschüttungssperren ist in der Schweiz auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung zu verweisen.

3.7. Bewertungsvorschriften

3.7.1. Allgemeine Grundsätze der Bewertung

3.7.1.1. Schweiz

Die Bewertung muss im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung erfolgen. Insbesondere müssen bei der Bewertung stets die gleichen Maßstäbe verwendet werden.²⁷⁹

Überdies beruht sie auf der Annahme der Unternehmensfortführung. Ist die Einstellung der Tätigkeit oder von Teilen davon in den nächsten zwölf Monaten ab dem Bilanzstichtag beabsichtigt oder voraussichtlich nicht abwendbar, so sind Veräußerungswerte anzusetzen. Abweichungen von der Annahme der Unternehmensfortführung sind im Anhang zu vermerken. Der Einfluss auf die wirtschaftliche Lage ist darzulegen.²⁸⁰

Der Grundsätze der Bewertung von Aktiven und Verbindlichkeiten sind in Art. 960 OR geregelt. Die Aktiven und Verbindlichkeiten sind in der Regel einzeln zu bewerten, sofern sie

²⁷⁸ Vgl. § 234 UGB.

²⁷⁹ Vgl. Art. 958c OR.

²⁸⁰ Vgl. Art. 958a OR.

wesentlich sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden. Die Bewertung muss vorsichtig erfolgen, darf aber die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage nicht verhindern.²⁸¹

Die Bewertung erfolgt nach dem Stichtagsprinzip, somit sind wertrelevante Ereignisse die vor dem Abschlussstichtag entstehen, welche das Unternehmen erst nach dem Abschlussstichtag feststellt, in der Bilanz zu erfassen. Relevant ist demzufolge der Zeitpunkt der Verursachung und nicht der Zeitpunkt der Kenntnisnahme.²⁸² Darüber hinaus regelt das Gesetz in Art. 960 Abs. 3 OR die Grundsätze des Werthaltigkeitstests bei einer Überbewertung der Aktiven, sowie die Problematik von zu knapp erfassten Rückstellungen.²⁸³

3.7.1.2. Österreich

Die Bewertung muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.²⁸⁴ Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind beizubehalten. Vom Grundsatz der Unternehmensfortführung ist auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen. Zudem muss eine Einzelbewertung der Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag erfolgen. Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs müssen unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss berücksichtigt werden. Darüber hinaus ist der Grundsatz der Bilanzidentität einzuhalten. Kann die Bestimmung eines Wertes nur auf Basis von Schätzungen erfolgen, so müssen diese auf einer umsichtigen Beurteilung gründen. Sind statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleich gelagerten Sachverhalten verfügbar, so sind diese zu berücksichtigen.²⁸⁵ Die durch das RÄG 2014 erweiterte Bestimmung verdeutlicht, dass der Jahresabschluss auf zahlreichen Schätzungen und Annahmen basiert. Die Definition der „umsichtigen Beurteilung“ lässt der Gesetzgeber allerdings offen.²⁸⁶

Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind:

- nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen;
- erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände

²⁸¹ Vgl. Art. 960 Abs. 1 und 2 OR.

²⁸² Vgl. Müller / Herny / Barmettler (2014), Art. 960 OR, Rz. 26.

²⁸³ Vgl. Müller / Herny / Barmettler (2014), Art. 960 OR, Rz. 31.

²⁸⁴ Vgl. § 201 Abs. 1 UGB.

²⁸⁵ Vgl. § 201 Abs. 2 Z 1 bis 3 und 5 bis 7 UGB.

²⁸⁶ Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 34.

erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind;

- Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.²⁸⁷

Das Abweichen von den allgemeinen Grundsätzen ist somit unter Einhaltung der Generalnorm im Sinne von § 195 bzw. § 222 UGB möglich. Diese wird als eigenständiges Prinzip der Rechnungslegung betont ist bildet das in der Literatur nicht unumstrittene „overriding principle“.²⁸⁸ Eine Änderung der Bewertungsmethoden aus rein bilanzpolitischen Gesichtspunkten ist hingegen nicht zulässig.²⁸⁹ Die Abweichungen müssen im Anhang angeben, begründet und ihren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens dargelegt werden.²⁹⁰

3.7.1.3. Vergleich

Zwischen den allgemeinen Grundsätzen der Bewertung bestehen in der Schweiz und in Österreich generell keine signifikanten Unterschiede, allerdings ist das in Österreich geltende „overriding principle“ in der Rechnungslegung nach Obligationenrecht nicht gesetzlich verankert.

3.7.2. Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens

3.7.2.1. Schweiz

Bei der Ersterfassung müssen die Aktiven höchstens zu Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet werden.²⁹¹

Nur als Anschaffungskosten qualifizierende Aufwendungen dürfen angesetzt werden. Die Aufwendungen müssen somit zeitlich und sachlich abgegrenzt werden. Der Zeitraum der Anschaffung ist mit der Betriebsbereitschaft des Vermögenswertes abgeschlossen. Nachträgliche Anschaffungskosten werden dann als Anschaffungskosten anerkannt, wenn sie nachhaltig wertvermehrend sind. Der Anschaffungspreis stellt bei einem entgeltlichen Erwerb in Landeswährung zunächst den netto Rechnungsbetrag dar, soweit die Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig ist. Anschaffungspreisminderung wie Rabatte, Boni oder andere Gutschriften

²⁸⁷ § 201 Abs. 2 Z 4 UGB.

²⁸⁸ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 35.

²⁸⁹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S 47.

²⁹⁰ Vgl. § 201 Abs. 3 S 2 UGB.

²⁹¹ Vgl. Art. 960a Abs. 1 OR.

sind vom Anschaffungspreis abzusetzen. Anschaffungsnebenkosten erhöhen den Anschaffungspreis. Diese stellen zusätzlich zum Kaufpreis übernommenen Verpflichtungen wie Transportkosten, Zölle oder Notargebühren dar. Strittig ist, ob die Finanzierungskosten als Anschaffungsnebenkosten eingestuft werden können.²⁹²

Von einer Herstellung wird ausgegangen, wenn ein bislang noch nicht existierender Vermögenswert neu erstellt wird. Die Herstellung beginnt mit dem Entscheid, einen neuen Vermögenswert herzustellen. Somit stellen auch Vorbereitungshandlungen und Planungskosten Herstellungskosten dar. Der Herstellungsvorgang ist mit der Betriebsbereitschaft des Vermögenswerts beendet. Die tatsächliche Nutzung ist nicht maßgebend. Als Herstellungskosten werden alle im Zusammenhang mit der Herstellung anfallenden Einzel- und Gemeinkosten erachtet. Generell dürfen nur produktionsbezogene Aufwendungen aktiviert werden. Ausgeschlossen sind somit von der Produktion unabhängige Kosten wie bspw. allgemeine Verwaltungs- und Vertriebskosten. Dabei sind mindestens die Einzelkosten anzusetzen. Bei der Ermittlung der Herstellungskosten müssen insbesondere der Stetigkeitsgrundsatz beachtet werden. Die Aktivierung von Finanzierungskosten im Rahmen der Herstellung ist strittig.²⁹³

Daneben darf der im Zuge eines Asset Deals erworbene derivative Goodwill Anschaffungswert bilanziert werden oder direkt mit dem Eigenkapital verrechnet werden. Dieser ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der Gegenleistung für die Übernahme eines Unternehmens und den Werten der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme.²⁹⁴

3.7.2.2. Österreich

Gegenstände des Anlagevermögens müssen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 204 UGB, aktiviert werden.²⁹⁵

Zu den Anschaffungskosten gehören jene Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten zählen auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzuziehen.²⁹⁶ Demzufolge stellen die Anschaffungskosten

²⁹² Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960a OR, Rz. 24 bis 36.

²⁹³ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960a OR, Rz. 52 bis 61.

²⁹⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 202 und 346.

²⁹⁵ Vgl. § 204 Abs. 1 UGB.

²⁹⁶ Vgl. § 203 Abs. 2 UGB.

grundsätzlich jene Aufwendungen dar, die durch die Beschaffung des Gegenstands angefallen sind. Als Nebenkosten können Verpackung, Vertragserrichtungskosten, Vermittlungsprovisionen, Anwalts- und Notarhonorare, Zölle, Montagekosten u.ä. angesehen werden. Als nachträgliche Anschaffungskosten zählen etwa die nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises im Prozesswege, die Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer oder etwaige Aufschließungsgebühren zu erachten. Zu den Anschaffungspreisminderungen gehören Rabatte und sonstige Nachlässe.²⁹⁷

Als Herstellungskosten gelten jene Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, der Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten müssen auch angemessene Teile dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, eingerechnet werden. Sind die Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so können nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen können aktiviert werden. Der Ansatz von Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes als Teil der Herstellungskosten ist nicht gestattet.²⁹⁸ Zinsen für Fremdkapital dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, wenn diese zur Herstellung des Vermögensgegenstands verwendet wurden und im Zeitraum der Herstellung angefallen sind. Die Anwendung dieses Wahlrechts muss im Anhang anzugeben. Darüber hinaus müssen mittelgroße und große Gesellschaften im Sinne von § 221 Abs. 2 und 3 UGB im Anhang den insgesamt im Geschäftsjahr aktivierten Betrag angeben.²⁹⁹ Grundsätzlich sind Fremdkapitalzinsen weder bei Anschaffungskosten noch bei Herstellungskosten aktivierungsfähig. Der Gesetzgeber sieht die Ausnahme vor, um die Erfolgsrechnung während der Herstellungszeit zu entlasten.³⁰⁰ Folgende Tabelle fasst die Bestimmungen über die Herstellungskosten zusammen.

Herstellungskosten	§ 203 UGB
Materialeinzelkosten	Pflicht

²⁹⁷ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009a), S 56 bis 57.

²⁹⁸ Vgl. § 203 Abs. 3 UGB.

²⁹⁹ Vgl. § 203 Abs 4 UGB.

³⁰⁰ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009a), S. 63.

Fertigungseinzelkosten	
Materialgemeinkosten	
Fertigungsgemeinkosten	
Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen u.ä.	Wahlrecht
Zinsen für Fremdkapital	
Kosten der allgemeinen Verwaltung	Verbot
Kosten des Vertriebs	

Tabelle 6: Herstellungskosten in Österreich³⁰¹

Als Geschäftswert ist der Unterschiedsbetrag anzusetzen, um den die Gegenleistung für die Übernahme eines Betriebes die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt.³⁰² Zu beachten ist, dass der originäre Firmenwert in der Bilanz nicht ausgewiesen werden darf.³⁰³

3.7.2.3. Vergleich

Bei der Frage der Aktivierbarkeit von Anschaffungskosten für Gegenstände des Anlagevermögens ist in der Schweiz primär den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung Beachtung zu schenken. Grundsätzlich bestehen aber keine signifikanten Unterschiede zwischen der Schweiz und Österreich.

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht müssen zumindest die Einzelkosten als Herstellungskosten angesetzt werden.³⁰⁴ Im UGB wird seit dem RÄG 2014 hingegen die Aktivierung von Einzelkosten sowie mittelbar zurechenbarer variabler und fixer Gemeinkosten verlangt, die im Zeitraum der Herstellung angefallen sind.³⁰⁵ Bei den Regelungen im UGB in Bezug auf die überhöhten Gemeinkosten durch Unterbeschäftigung, dem Ansatz von Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebs sowie der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen sei in der Schweiz auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung verwiesen.

³⁰¹ In Anlehnung an: *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 38.

³⁰² § 203 Abs. 5 UGB.

³⁰³ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 114.

³⁰⁴ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960a OR, Rz. 59.

³⁰⁵ Vgl. § 203 Abs. 3 UGB.

Ein signifikanter Unterschied besteht beim Ansatz des derivativen Geschäftswerts. In der Schweiz ist dieser entweder in der Aktivseite der Bilanz auszuweisen oder direkt mit dem Eigenkapital zu verrechnen.³⁰⁶ In der Rechnungslegung nach dem Unternehmensgesetzbuch muss ein derivativer Goodwill zwingend aktiviert werden.³⁰⁷

3.7.3. Wertansätze für Gegenstände des Umlaufvermögens

3.7.3.1. Schweiz

Bei den Wertansätzen für Gegenstände des Umlaufvermögens ist auf Kapitel 3.7.2.1 zu verweisen, da das Obligationenrecht die Ersterfassung allgemein für alle Aktiven definiert.

3.7.3.2. Österreich

Gegenstände des Umlaufvermögens müssen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen im Sinne von § 207 UGB, angesetzt werden.³⁰⁸

Bei der Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten wird auf die Vorschriften für Wertansätze des Anlagevermögens gemäß § 203 Abs. 2 bis 4 UGB verwiesen.³⁰⁹

Darüber hinaus führt § 203 Abs. 5 UGB jenen Ausnahmefall an, bei dem die allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebskosten zur Wahrung des möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bei Aufträgen, deren Ausführung sich über mehr als 12 Monate erstreckt, als Herstellungskosten angesetzt werden dürfen.³¹⁰ Das Wahlrecht basiert auf dem „overriding principle“ und muss folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllen:

- Es handelt sich um einen Drittauftrag.
- Die Ausführung des Auftrags umfasst einen Zeitraum von über zwölf Monaten.
- Es liegt eine verlässliche Kostenrechnung vor.
- Aus der weiteren Auftragsabwicklung sind keine Verluste zu erwarten.³¹¹

Die Ausübung des Wahlrechts muss im Anhang angegeben und begründet werden.³¹²

³⁰⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 346.

³⁰⁷ Vgl. § 203 Abs. 5 UGB.

³⁰⁸ Vgl. § 206 Abs. 1 UGB.

³⁰⁹ Vgl. § 206 Abs. 2 UGB.

³¹⁰ Vgl. § 206 Abs. 3 UGB.

³¹¹ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 44 bis 45.

³¹² Vgl. § 206 Abs. 3 S 2 UGB.

3.7.3.3. Vergleich

Die Beurteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Umlaufvermögens ist in Kapitel 3.7.3.3. ersichtlich, da in der Schweiz die Ersterfassung allgemein für alle Aktiven geregelt ist und in Österreich auf die Ausführung der Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens verwiesen wird.³¹³ Für langfristige Aufträge im Sinne von § 206 Abs. 3 UGB ist in der Schweiz keine Sonderbestimmung normiert. Dieser Sonderfall ist in der Schweiz auf Grundlage der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung zu behandeln.³¹⁴

3.7.4. Wertansätze für Passivposten

3.7.4.1. Schweiz

Verbindlichkeiten sind mit dem Nennwert anzusetzen.³¹⁵ Aufgrund des klaren Wortlauts sind somit andere Methoden, die von der Literatur oder anerkannten Standards umfasst sind, nicht zulässig.³¹⁶

Der Rückstellungsbetrag stellt den Erwartungswert des Mittelabflusses dar und ist im Einzelfall grundsätzlich aufgrund der Situation am Abschlussstichtag zu beurteilen. Insbesondere ist die Höhe der Rückstellung durch pflichtgemäßes Ermessen zu ermitteln, wobei mathematische Formeln, die den Wahrscheinlichkeitsgrad berücksichtigen, angewendet werden dürfen. Da die Schätzung eines zukünftigen Mittelabflusses stets mit Unsicherheiten behaftet ist, kann dies eine große Bandbreite möglicher Mittelabflüsse verursachen. In den meisten Fällen kann der Rückstellungsbetrag nach objektiven Kriterien ermittelt werden und in späteren Perioden aufgrund neuer Erkenntnisse angepasst werden.³¹⁷ Bei der Bemessung der Rückstellung bestehen beträchtliche Ermessensspielräume. Das Unternehmen sollte einer konsistenten Methodik und Dokumentation folgen.³¹⁸

3.7.4.2. Österreich

Verbindlichkeiten müssen zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rentenverpflichtungen zum Barwert der zukünftigen Auszahlungen angesetzt werden.³¹⁹

³¹³ Vgl. Art. 960a Abs. 1 OR und § 206 Abs. 2 UGB.

³¹⁴ Vgl. § 206 Abs. 3 UGB.

³¹⁵ Vgl. Art. 960e Abs. 1 OR.

³¹⁶ Vgl. Stenz (2014), Art. 960e OR, Rz. 12.

³¹⁷ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 216 bis 217.

³¹⁸ Vgl. Stenz (2014), Art. 960e OR, Rz. 29.

³¹⁹ Vgl. § 211 Abs. 1 S 1 UGB.

Rückstellungen müssen mit jenem Erfüllungsbetrag angesetzt werden, der bestmöglich zu schätzen ist. Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen müssen mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag passiviert werden.³²⁰ Insbesondere ist im Hinblick auf die Ungewissheit der Höhe einer zukünftigen Ausgabe oder eines zukünftigen Verlustes eine eher strenge Auslegung des Vorsichtsgrundsatzes vorzunehmen.³²¹

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr müssen mit einem marktüblichen Zinssatz abgezinst werden.³²² Zur Bestimmung des marktüblichen Zinssatzes verweist die ErlRV auf die deutschen Kundmachungen oder den Durchschnittssatz gemäß § 9 Abs. 5 EStG.³²³

Bei Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen darf ein durchschnittlicher Marktzinssatz angewendet werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.³²⁴ Unter dem Marktzins wird jener Zinssatz verstanden, der mit jenem für Anleihen von Unternehmen mit hochklassiger Bonitätseinstufung übereinstimmt, wobei die Rückstellung der Restlaufzeit der Anleihe sowie der Währung entsprechen muss.³²⁵

3.7.4.3. Vergleich

In der Schweiz müssen die Verbindlichkeiten zwingend mit dem Nennbetrag angesetzt werden.³²⁶ In der Rechnungslegung nach dem Unternehmensgesetzbuch werden Verbindlichkeiten grundsätzlich zum Erfüllungsbetrag verbucht. Eine Ausnahme besteht für Rentenverpflichtungen, die mit dem Barwert der zukünftigen Auszahlungen passiviert werden muss.³²⁷

Die Rückstellungen sind in der Rechnungslegung nach Obligationenrecht mit dem Erwartungswert des Mittelabflusses anzusetzen.³²⁸ In Österreich hat diese grundsätzlich in Höhe des Erfüllungsbetrags zu erfolgen, der bestmöglich zu schätzen ist. Darüber hinaus sind gewisse Rückstellungen mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden

³²⁰ Vgl. § 211 Abs. 1 S 2 und 3 UGB.

³²¹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 282.

³²² Vgl. § 211 Abs. 2 S 1 UGB.

³²³ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 51 sowie ME RÄG 2014, 59/ME 25. GP.

³²⁴ Vgl. § 211 Abs. 2 S 2 UGB.

³²⁵ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 52.

³²⁶ Vgl. Art. 960e Abs. 1 OR.

³²⁷ Vgl. § 211 Abs. 1 UGB.

³²⁸ Vgl. Art. 960e Abs. 2 OR.

Betrag anzusetzen.³²⁹ Eine Abzinsung von Rückstellungen im Sinne von § 211 Abs. 2 UGB ist in der Schweizer Rechnungslegung unüblich, wobei zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung in Betracht gezogen werden müssen.

3.7.5. Bewertung von Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen

3.7.5.1. Schweiz

Die Bewertung von Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen sind nicht explizit im Obligationenrecht normiert und müssen im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung vorgenommen werden.

3.7.5.2. Österreich

Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen sind mit jenem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt ihrer Leistung beizulegen ist. Ergibt sich aus der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ein geringer Wert, so ist dieser anzusetzen. Bei der Einlage oder Zuwendung von Betrieben oder Teilbetrieben ist sinngemäß § 203 Abs. 5 UGB anzuwenden.³³⁰ Mit der Bewertung zu Tageswerten bekommen die Einlagen und Zuwendungen den Charakter von Anschaffungswerten und werden in folge dessen als solche behandelt.³³¹ Darüber hinaus sind bei Umgründungen die speziellen Bestimmungen von § 202 Abs. 2 UGB zu berücksichtigen.

3.7.5.3. Vergleich

Während in der Schweiz bei der Bewertung von Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung verwiesen werden muss, sind in der Rechnungslegung nach dem Unternehmensgesetzbuch spezielle Vorschriften im Sinne von § 202 UGB festgehalten.

3.7.6. Abschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens

3.7.6.1. Schweiz

Die Aktiven dürfen in der Folgebewertung nicht höher als zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt werden.³³² Der Nutzungs- und altersbedingte Wertverlust muss durch

³²⁹ Vgl. § 211 Abs. 1 UGB.

³³⁰ Vgl. § 202 Abs. 1 UGB.

³³¹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009a), S. 55.

³³² Vgl. Art. 960a Abs. 2 OR.

Abschreibungen und Wertberichtigungen im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung Rechnung vorgenommen werden. Sie sind direkt oder indirekt bei den Aktiven abzusetzen und vermindern die Erfolgsrechnung.³³³

Das Obligationenrecht schreibt bewusst keine bestimmte Abschreibungsmethode vor. Generell dürfen gebrauchsbezogene, substanzbezogene und zeitbezogene Abschreibungsverfahren angewandt werden. Die einmal gewählte Abschreibungsmethode muss generell stetig angewendet werden.³³⁴

Während Abschreibungen den systematischen Wertverzehr wiedergeben, bilden Wertminderungen jene Wertkorrekturen ab, die auf einmalige Vorgänge ausgerichtet sind. Der Gesetzgeber normiert, dass anderweitige Wertverluste durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden müssen, die genaue Methode wird hingegen nicht konkretisiert.³³⁵ Die Details über den Werthaltigkeitstest überlässt der Gesetzgeber bewusst der Praxis und den anerkannten Standards zur Rechnungslegung.³³⁶ Bei konkreten Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven müssen die Werte überprüft und gegebenenfalls angepasst werden. Solche Anhaltspunkte stellen beispielweise folgende Sachverhalte dar:

- schädliche Entwicklungen im wirtschaftlichen, rechtlichen oder technologischen Umfeld des Unternehmens;
- Verminderung des Erwartungswerts von Mittelzuflüssen eines Aktivums;
- unter den Erwartungen liegender Marktwert von Aktiven;
- erhöhte Bonitätsrisiken bei Forderungen und Finanzanlagen.³³⁷

Bei konkreten Anzeichen für Wertminderungen eines Aktivums muss der erzielbare Betrag ermittelt werden, der sich aus dem höheren Wert von Nutzwert und Netto-Marktwert ergibt. Der Bedarf einer Wertberichtigung resultiert aus der Differenz zwischen Buchwert und dem geringeren erzielbaren Betrags.³³⁸ Für nur vorübergehende Wertschwankungen müssen keine Wertberichtigungen verbucht werden, wobei dies nur für das Anlagevermögen gilt.³³⁹ Die Wertminderungen sind jedenfalls ergebniswirksam zu verbuchen.³⁴⁰

³³³ Vgl. Art. 960a Abs. 3 OR.

³³⁴ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960a OR, Rz. 63 bis 82.

³³⁵ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960a OR, Rz 90 bis 92.

³³⁶ Vgl. *Müller / Herny / Barmettler* (2014), Art. 960 OR, Rz. 32.

³³⁷ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 203.

³³⁸ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2104), S. 203.

³³⁹ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960a OR, Rz 102.

³⁴⁰ Vgl. *Müller / Herny / Barmettler* (2014), Art. 960 OR, Rz. 42.

Zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens können zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden.³⁴¹ Die im Gesetz festgehaltenen Gründe rechtfertigen stets die Durchführung und folglich die Bildung stiller Reserven.³⁴²

Eine Ausnahme vom Höchstwertprinzip für die Folgebewertung sieht der Gesetzgeber in Art. 960b Abs 1 OR vor. Demnach dürfen bei der Folgebewertung Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden, auch wenn dieser über dem Nennwert oder dem Anschaffungswert liegt. Die Halteabsicht oder Verwendungsabsicht spielt keine Rolle. Entscheidend ist, dass das Unternehmen Zugang zum relevanten Markt hat und dort auch tatsächlich auftritt. Das Gesetz sieht nur einen engen Anwendungsbereich vor, da nur für wenige Vermögenswerte Börsenkurse oder Preise auf aktiven Märkten beobachtbar sind. Der Ausnahmecharakter der Vorschrift wird durch die damit verbundene Pflicht verdeutlicht, dass bei Anwendung dieser Vorschrift alle Aktiven einer Bilanzposition zum Marktwert bewertet werden müssen. Die einmal angewandte Bewertungsmethode muss dem Stetigkeitsgrundsatz entsprechen.³⁴³

Um die mit der Marktpreisbewertung gemäß Art. 960b Abs. 1 OR verbundenen Wertschwankungen abzufedern, dürfen Schwankungsreserven zu Lasten der Erfolgsrechnung verbucht werden.³⁴⁴ Dadurch wird in der Erfolgsrechnung der Aufwertungsertrag aus Gründen des Vorsichtsprinzips ausgeglichen.³⁴⁵ Wie bei den stillen Reserven handelt es sich bei der Schwankungsreserve um wirtschaftliches Eigenkapital, da der gesetzlich mögliche Höchstwert durch ein Wahlrecht unterschritten wird. Sie darf als Wertberichtigung indirekt bei dem jeweiligen Aktivposten ausgewiesen werden oder direkt vom Aktivposten (Nettoausweis) abgezogen werden. Bei der direkten Methode muss die Höhe der Schwankungsreserve zwingend im Anhang angegeben werden. Der Ansatz eines Passivpostens ist gemäß Art. 960b Abs. 2 OR i.V.m. Art. 960a Abs. 3 OR unzulässig. Die Schwankungsreserve kann, wie aus dem Gesetzestext hervorgeht, nur zur Neutralisierung von Werterhöhungen, nicht aber zusätzliche Wertberichtigungen enthalten.³⁴⁶ Somit sind jene Wertberichtigungen unzulässig, die

³⁴¹ Vgl. Art. 960a Abs. 4 OR.

³⁴² Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960a OR, Rz. 112 bis 115.

³⁴³ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960b OR, Rz. 1 bis 5.

³⁴⁴ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960b OR, Rz. 489.

³⁴⁵ Vgl. *Handschin* (2013), S. 284.

³⁴⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 205.

dadurch sowohl den Anschaffungswert als auch den allenfalls tieferen Kurswert unterschreiten.³⁴⁷

3.7.6.2. Österreich

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen bei den Gegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um planmäßige Abschreibungen vermindert werden. Dabei müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer verteilt werden.³⁴⁸ Die Methode der planmäßigen Abschreibung kann von zeitlichen, leistungsbedingten oder gewinnungsbedingten Faktoren abgeleitet werden. Daraus kann eine zeitlich bedingte Abschreibung, eine leistungsbedingte Abschreibung oder eine gewinnungsbedingte Abschreibung (Substanzabschreibung) resultieren.³⁴⁹

Darüber hinaus dürfen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden.³⁵⁰ Der Begriff des geringwertigen Wirtschaftsguts ist dabei in § 13 EStG festgehalten und bezieht sich auf abnutzbare Anlagegüter, deren Kosten EUR 400 nicht überschreiten. Im Sinne der ErlRV darf das Wahlrecht nicht ausgeübt werden, wenn dies die „true and fair view“ des Unternehmens trübt. Dies kann sich bei einer Sofortabschreibung des Vermögengegenstands ergeben, wenn dieser allerdings über mehrere Perioden genutzt wird.³⁵¹

Ein Sonderfall gilt für die Abschreibung des Goodwills. Dieser muss planmäßig auf die Geschäftsjahre, in denen er voraussichtlich genutzt wird, verteilt werden. Kann die Nutzungsdauer des Goodwills nicht verlässlich geschätzt werden, muss eine lineare Abschreibung über zehn Jahre erfolgen. Im Anhang muss der Zeitraum beschrieben werden, über den der Firmenwert abgeschrieben wird.³⁵²

Gegenstände des Anlagevermögens müssen bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Bei Finanzanlagen muss die Abschreibung, mit Ausnahme von Beteiligungen, auf den niedrigeren

³⁴⁷ Vgl. Art. 960b Abs. 2 OR.

³⁴⁸ Vgl. § 204 Abs. 1 UGB.

³⁴⁹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2014a), S. 127.

³⁵⁰ Vgl. § 204 Abs. 1a UGB.

³⁵¹ Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 40 bis 41 sowie ME RÄG 2014, 59/ME 25. GP.

³⁵² Vgl. § 203 Abs. 5 S 2 bis 4 UGB.

beizulegenden Zeitwert erfolgen. Hierbei können solche Abschreibungen auch erfolgen, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.³⁵³ Die außerplanmäßige Abschreibung ist insbesondere bei wirtschaftlich bedingten Wertminderungen, Nachfrageverschiebungen, Fehlinvestitionen und Sinken der Wiederbeschaffungskosten anzuwenden.³⁵⁴ Die folgende Tabelle zeigt den maßgeblichen Wert für die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auf, an der die Wertminderung zu messen ist.³⁵⁵

Anlagevermögen	Wertmaßstab gemäß UGB
Sachanlagevermögen	Beizulegender Wert (§ 189a Z 3 UGB)
Finanzanlagevermögen mit Ausnahme von Beteiligungen	a) Beizulegender Zeitwert (§ 189a Z 4 UGB) b) Ist der beizulegende Zeitwert (§ 189a Z 4 UGB) ermittelbar, so muss der beizulegende Wert verwendet werden (§ 189a Z 3 UGB)
Beteiligungen	Beizulegender Wert (§ 189a Z 4 UGB)

Tabelle 7: Maßgebliche Werte für die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens³⁵⁶

3.7.6.3. Vergleich

In der Schweiz sind die abnutzbaren Vermögenswerte des Anlagevermögens über die geplante Nutzungsdauer abzuschreiben.³⁵⁷ In der Rechnungslegung nach UGB gilt dies grundsätzlich auch, wobei die Vollabschreibung von geringwertigen Vermögenswerten des abnutzbaren Anlagevermögens möglich ist.³⁵⁸

Die Rechnungslegung nach Obligationenrecht umfasst keine Sonderbestimmung für die Abschreibung des Goodwills. Primär ist hier auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung zu verweisen. In Österreich muss dieser über die voraussichtliche Nut-

³⁵³ Vgl. § 204 Abs. 2 UGB.

³⁵⁴ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009a), S. 133.

³⁵⁵ Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 42.

³⁵⁶ In Anlehnung an: Dokalik / Hirschler (2015), S. 42.

³⁵⁷ Vgl. Art. 960a Abs. 3 OR.

³⁵⁸ Vgl. § 204 Abs. 1a UGB.

zungsdauer abgeschrieben werden. Lässt sich diese nicht ermitteln, muss der Goodwill planmäßig über zehn Jahre verteilt werden.³⁵⁹

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht kann selbst für nicht dauerhafte Wertschwankungen eine Wertminderung für Vermögenswerte des Anlagevermögens angesetzt werden.³⁶⁰ In Österreich gilt dies grundsätzlich nur für voraussichtlich dauernde Wertminderungen des Anlagevermögens, wobei eine Ausnahme für Finanzanlagen besteht.³⁶¹

In der Schweiz muss eine Wertminderung des Anlagevermögens vollzogen werden, wenn der erzielbare Betrag unter dem Buchwert des Vermögenswerts liegt. Der erzielbare Betrag resultiert aus dem höheren Wert von Nutzwert und Netto-Marktwert.³⁶² In Österreich muss grundsätzlich eine Wertminderung angesetzt werden, wenn der Buchwert des Vermögensgegenstands den beizulegenden Wert im Sinne von § 189a Z 3 UGB übersteigt. Bei Finanzanlagen ist mit Ausnahme von Beteiligungen der Zeitwert gemäß § 189a Z 4 UGB heranzuziehen.³⁶³

In der Schweiz können stille Reserven durch zusätzliche Abschreibungen und Wertminderungen für Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens im Sinne von Art. 960a Abs. 4 OR begründet werden. Diese Bestimmung, welche primär der Substanzerhaltung des Unternehmens dient, ist in der Rechnungslegung nach UGB nicht erlaubt.

Darüber hinaus ist die Fair Value Bewertung, welche den Ansatz über den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten erlaubt, von Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis und das im Sinne des Vorsichtsprinzips normierte Wahlrecht zum Ansatz einer Schwankungsreserve im UGB nicht gestattet.³⁶⁴

3.7.7. Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens

3.7.7.1. Schweiz

Das Anschaffungswertprinzip (Art. 960a Abs. 2 OR), die Wertminderung (Art. 960a Abs. 3 OR), die Sonderregel zwecks Wertminderungen für Wiederbeschaffungszwecke und zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Art. 960a Abs. 4 OR) sowie die Sonderbestimmung für Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen (Art. 960b OR) ist im Obligationenrecht für alle Aktiven geltend. Dahingehend kann auf Kapitel 3.7.7.1. verwiesen werden

³⁵⁹ Vgl. § 203 Abs. 5 S 2 bis 4 UGB.

³⁶⁰ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960a OR, Rz 102.

³⁶¹ Vgl. § 204 Abs. 2 UGB.

³⁶² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2104), S. 203.

³⁶³ Vgl. § 204 Abs. 2 UGB.

³⁶⁴ Vgl. Art. 960b OR.

mit der Ausnahme, dass bei vorübergehenden Wertschwankungen des Umlaufvermögen zwingend eine Wertminderung gemäß Art. 960a Abs. 3 OR anzusetzen ist.³⁶⁵

Für die Folgebewertung von Vorräten und nicht fakturierten Dienstleistungen ist hingegen eine Spezialvorschrift normiert. Hierbei muss der Veräußerungswert unter Berücksichtigung noch anfallender Kosten am Bilanzstichtag angesetzt werden, wenn dieser unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt.³⁶⁶ Vorräte umfassen Rohmaterial, Erzeugnisse in Arbeit, fertige Erzeugnisse und Handelswaren.³⁶⁷ Als Korrekturwert wird ausdrücklich der Veräußerungswert abzüglich der bis zum Bilanzstichtag noch anfallenden Kosten bestimmt. Bei Rohmaterial wird der Korrekturwert in der Regel aus dem Beschaffungsmarkt abgeleitet. Bei Erzeugnissen in Arbeit sind vom Veräußerungswert noch die nach dem Bilanzstichtag anfallenden Kosten in Abzug zu bringen. Noch nicht fakturierte Dienstleistungen stellen auftragsbezogene Arbeiten dar, die am Bilanzstichtag noch nicht abgerechnet wurden. Die Bewertung orientiert sich zunächst an den Herstellungskosten. Strittig ist, ob eine darüber hinausgehende Teilgewinnrealisierung mit dem Vorsichtsprinzip vereinbar ist.³⁶⁸

3.7.7.2. Österreich

Beim Umlaufvermögen ist das strenge Niederstwertprinzip anzuwenden.³⁶⁹ Bei Gegenständen des Umlaufvermögens müssen Abschreibungen vorgenommen werden, um sie mit dem niedrigeren Zeitwert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Kann der beizulegende Zeitwert nicht ermittelt werden und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den beizulegenden Wert, so muss der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abgeschrieben werden.³⁷⁰ Der beizulegende Zeitwert gemäß § 189a Z 4 UGB umfasst den Börsenkurs oder den Marktwert des Vermögensgegenstands. Subsidiär kann der beizulegende Wert des § 189a Z 3 UGB herangezogen werden, dessen Definition dem für steuerliche Zwecke maßgeblichen Teilwert des § 6 Z 1 EStG entspricht. Dieser zielt auf den Wiederbeschaffungswert, den Reproduktionswert oder den Verkaufswert ab.³⁷¹

³⁶⁵ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960a OR, Rz 102.

³⁶⁶ Vgl. Art. 960c Abs. 1 OR.

³⁶⁷ Vgl. Art. 960c Abs. 2 OR.

³⁶⁸ Vgl. *Hüttche* (2014), Art. 960c OR, Rz. 2 bis 9.

³⁶⁹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 68.

³⁷⁰ Vgl. § 207 UGB.

³⁷¹ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 46.

3.7.7.3. Vergleich

In der Schweiz muss eine Wertminderung erfolgen, wenn der erzielbare Betrag unter dem Buchwert des Vermögenswerts liegt. Der erzielbare Betrag ergibt sich aus dem höheren Wert von Nutzwert und Netto-Marktwert.³⁷² In der Rechnungslegung nach dem UGB muss eine Wertminderung angesetzt werden, wenn der Buchwert des Vermögensgegenstands den beizulegenden Zeitwert übersteigt. Ist der beizulegende Zeitwert nicht ermittelbar, so muss der beizulegende Wert herangezogen werden.³⁷³

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht sind Sonderregeln für Wertberichtigungen zur Wiederbeschaffungszwecke und zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Art. 960a Abs. 4 OR), für Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen (Art. 960b OR) sowie für Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen (Art. 960c OR) normiert. In Österreich wäre die Umsetzung dieser Bestimmungen nicht zulässig.

3.7.8. Bewertungsvereinfachungsverfahren

3.7.8.1. Schweiz

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht sind Bewertungsvereinfachungsverfahren erlaubt. Das Vorsichtsprinzip wird in weniger strenger Form ausgelegt, wobei verlangt wird, dass die ausgewiesenen Bilanzpositionen als Gruppe korrekt zu bewertet sind. Das Gesetz verlangt im Sinne von Art. 960 Abs. 1 OR zwei Voraussetzungen, die ein Abweichen vom Grundsatz der Einzelbewertung für wesentliche Aktiven und Verbindlichkeiten erlauben:

- Gleichartigkeit: Die Einzelpositionen der gemeinsam bewerteten Aktiven oder Verbindlichkeiten müssen eine eng definierte Gruppe darstellen, wie beispielsweise fällige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder gleichartige Einzelposten des Warenlagers.
- Üblichkeit: Die Gruppenbewertung von Aktiven und Verbindlichkeiten muss branchenüblich sein. Dies wäre u.a. immer dann der Fall, wenn die Einzelbewertung von Einzelposition, die zu einer Gruppe zusammengefasst wurde, offensichtlich zu betriebswirtschaftlich falschen Resultaten führen würde.³⁷⁴

³⁷² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2104), S. 203.

³⁷³ Vgl. § 207 UGB.

³⁷⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 61.

Die Methode der Gruppenbewertung lässt der Gesetzgeber bewusst offen, wobei die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung stets einzuhalten sind. Bei der Bewertung von Vorräten kommen beispielsweise folgende Verfahren infrage:

- Gewichtete Durchschnittsmethode;
- FIFO-Verfahren;
- LIFO-Verfahren;
- HIFO-Verfahren.³⁷⁵

Die Beurteilung der Zulässigkeit der Gruppenbewertung umfasst einen beträchtlichen Ermessensspielraum, der durch die Willkürfreiheit und Anwendungstetigkeit abgedeckt wird.³⁷⁶

3.7.8.2. Österreich

Der Gesetzgeber geht grundsätzlich von der Einzelbewertung aus. Da bei gewissen Vermögensgegenständen Schwierigkeiten bei der Feststellung entstehen können, sieht der Gesetzgeber Bewertungsvereinfachungsverfahren vor.³⁷⁷

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Gegenstände des Sachanlagevermögens können zum Festwert bewertet werden. Dies kann nur erfolgen wenn der Gesamtwert nicht wesentlich ist und der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Alle fünf Jahre ist jedenfalls eine Bestandsaufnahme durchzuführen. Wenn sich daraus eine wesentliche Änderung des mengenmäßigen Bestandes ergibt, ist der Wert anzupassen.³⁷⁸

Gleichartige Gegenstände des Finanzanlage- und Vorratsvermögens, Wertpapiere sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können im Rahmen einer Gruppenbewertung zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.³⁷⁹

Darüber hinaus bestehen weitere Bewertungsvereinfachungsverfahren für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens, die im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auszuüben sind.³⁸⁰ Hierzu zählen insbesondere gewisse Kunstbewertungsverfahren.

³⁷⁵ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 165.

³⁷⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 61.

³⁷⁷ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 181.

³⁷⁸ Vgl. § 209 Abs. 1 UGB.

³⁷⁹ Vgl. § 209 Abs. 2 UGB.

³⁸⁰ Vgl. § 209 Abs. 2 UGB.

ren. Die am häufigsten angewendeten Methoden stellen das FIFO-, LIFO- und HIFO-Methode dar.³⁸¹

3.7.8.3. Vergleich

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht sind die sogenannten Bewertungsvereinfachungsverfahren grundsätzlich für wesentliche Aktiven und Verbindlichkeiten normiert.³⁸² In Österreich ist dies unter bestimmten Voraussetzungen für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, des Finanzanlagevermögens, der Vorräte und der Wertpapiere möglich.³⁸³

Die Gesetzgebung in der Schweiz normiert keine bestimmte Methode zur Durchführung einer Gruppenbewertung, allerdings sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung einzuhalten.³⁸⁴ Darüber hinaus müssen in der Rechnungslegung nach Obligationenrecht die Voraussetzungen der Gleichartigkeit von Einzelposition und der Branchenüblichkeit der Gruppenbewertung erfüllt sein, um ein Bewertungsvereinfachungsverfahren für wesentliche Aktiven und Verbindlichkeiten zu legitimieren.³⁸⁵ Demgegenüber bietet das UGB explizit die Möglichkeit zur Anwendung des Festwertverfahrens (§ 209 Abs. 1 UGB), des gewogenen Durchschnittwertverfahrens (§ 209 Abs. 2 Satz 1 UGB) sowie sonstige Methoden (§ 209 Abs. 2 Satz 2 UGB), sofern dies im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfolgt.

3.7.9. Wertaufholungen

3.7.9.1. Schweiz

Das Obligationenrecht erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen die Wertaufholung nach einer Wertberichtigung oder für nicht mehr begründete Abschreibungen. Die Obergrenze der Wertaufholung bestimmt sich nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die erfolgswirksame Aufwertung darf im Sinne von Art. 960a Abs. 4 OR verbucht werden, wenn der bisherige Bilanzansatz zu tief ausgefallen ist. Von der Wertaufholung darf zu Wiederbeschaffungszwecken oder zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens abgesehen werden.³⁸⁶

³⁸¹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009a), S. 185.

³⁸² Vgl. Art. 960 Abs. 1 OR.

³⁸³ Vgl. § 209 UGB.

³⁸⁴ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 165.

³⁸⁵ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 165.

³⁸⁶ Vgl. Handschin (2013), S. 335 bis 338.

3.7.9.2. Österreich

Der Betrag einer außerplanmäßigen Abschreibung des Anlagevermögens (§ 204 Abs. 2 UGB) oder einer Abschreibung auf Gegenstände des Umlaufvermögens (§ 207 UGB) ist im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten aufzuholen, wenn die Gründe dieser Abschreibungen in einem späteren Geschäftsjahr wegfällt.³⁸⁷ Für den Geschäftswert besteht eine Sonderbestimmung, welche ein striktes Aufwertungsverbot normiert.³⁸⁸

3.7.9.3. Vergleich

In der Schweiz kann von der Wertaufholung abgesehen werden, wenn dies zu Wiederbeschaffungszwecken oder zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens erfolgt.³⁸⁹ In Österreich verlangt das Gesetz grundsätzlich gemäß § 208 UGB ein striktes Wertaufholungsgebot, wobei für den Geschäftswert ein Aufwertungsverbot besteht.³⁹⁰

3.8. Inhalt des Anhangs

3.8.1. Obligationenrecht ohne österreichische Entsprechung

Das Obligationenrecht verlangt explizit Angaben im Anhang über folgende Sachverhalte, die in Österreich nicht verlangt werden und daher einen wesentlichen Unterschied darstellen.

Angaben über die Wiederbeschaffungsreserven und darüber hinausgehende Reserven	Art. 959c Abs. 1 Z 3 OR
Gründe des vorzeitigen Rücktritts der Revisionsstelle	Art. 959c Abs. 2 Z 14 OR

Tabelle 8: Anhang: Obligationenrecht ohne österreichische Entsprechung

3.8.2. Unternehmensgesetzbuch ohne Schweizer Entsprechung

Die ergänzenden Bestimmungen für Kapitalgesellschaften verlangen laut UGB bestimmte Angaben im Anhang, welche im Rahmen der Rechnungslegung nach Obligationenrecht nicht

³⁸⁷ Vgl. § 208 Abs. 1 UGB.

³⁸⁸ Vgl. § 208 Abs. 2 UGB.

³⁸⁹ Vgl. Art. 960a Abs. 4 OR.

³⁹⁰ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009a), S. 134.

vorgesehen sind. Dies begründet signifikante Unterschiede in Bezug auf folgende Sachverhalte.

Inhalt des für alle Gesellschaften geltenden Anhangs	
Vorschüsse und Kredite an Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats	§ 237 Abs. 1 Z 3 UGB
Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt	§ 237 Abs. 1 Z 7 UGB
Anhangangaben für mittelgroße und große Gesellschaften	
Angaben über latente Steuern	§ 238 Abs. 1 Z 3 UGB
Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Gesellschaft ist	§ 238 Abs. 1 Z 6 UGB
Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den größten Konsolidierungskreis aufstellt, sowie Ort der Hinterlegung dieser Konzernabschlüsse	§ 238 Abs. 1 Z 7 UGB
In der Bilanz nicht gesondert ausgewiesene Einlagen von stillen Gesellschaftern	§ 238 Abs. 1 Z 16 UGB
Angaben über immaterielle Vermögenswerte, die von verbundenen Unternehmen oder Unternehmen mit einer Beteiligung nach § 189a Z 2 UGB erworben wurden	§ 238 Abs. 1 Z 19 UGB
In den Beteiligungserträgen enthaltene Erträge aus Gewinngemeinschaften sowie analoge in den Aufwendungen für Beteiligungen enthaltene Posten	§ 238 Abs. 1 Z 21 UGB
Pflichtangaben über Organe und Arbeitgeber für mittelgroße und große Gesellschaften	
Bezüge des Vorstands, des Aufsichtsrats oder ähnlicher Einrichtungen: Gesamtbezüge im Geschäftsjahr je Personengruppe, getrennt nach aktiven und früheren Organmitgliedern	§ 239 Abs. 1 Z 4 UGB
Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats, die während des Geschäftsjahrs tätig waren	§ 239 Abs. 2 UGB
Anhangangaben für größere Unternehmen	
Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten	§ 240 UGB

Pflichtangaben für mittelgroße und große Aktiengesellschaften	
Bestand, Zugang und Verwertung von Vorratsaktien	§ 241 Z 2 UGB
Zeichnung von Aktien aus bedingter Kapitalerhöhung oder genehmigtem Kapital	§ 241 Z 3 UGB
Betrag des unter den Verbindlichkeiten ausgewiesenen nachrangigen Kapitals	§ 241 Z 5 UGB

Tabelle 9: Anhang: Unternehmensrecht ohne Schweizer Entsprechung

In der Schweiz müssen allerdings weitere Positionen in der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang einzelnen ausgewiesen werden, wenn dies für die Beurteilung der Vermögens-, Finanzierungs- oder Ertragslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist.³⁹¹

3.9. Aufbewahrungsvorschriften

3.9.1. Schweiz

Die Geschäftsbücher, die Buchungsbelege, der Geschäftsbericht sowie der Revisionsbericht müssen während zehn Jahre aufbewahrt werden. Die Aufbewahrungsfrist läuft mit dem Ablauf des Geschäftsjahres an.³⁹² Die Geschäftsbücher bestehen dabei aus dem Hauptbuch und den Hilfsbüchern. Das Hauptbuch umfasst die Konten, auf deren Basis die Betriebsrechnung und die Bilanz erstellt werden, sowie das Journal. Die Hilfsbücher umfassen etwa die Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung sowie fortlaufende Führung der Wertbestände.³⁹³ Der Geschäftsbericht kann aus der Jahresrechnung und der Konzernrechnung bestehen.

Während der Geschäftsbericht und der Revisionsbericht schriftlich und unterzeichnet aufbewahrt werden müssen, können die Geschäftsbücher und Buchungsbelege auf Papier, elektronisch oder auf vergleichbarer Weise aufbewahrt werden, soweit dadurch die Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Geschäftsvorfällen und Sachverhalten gewährleistet ist und wenn sie jederzeit wieder lesbar gemacht werden können. Darüber hinaus erlässt der Bundesrat Vorschriften über die zu führenden Geschäftsbücher, die Grundsätze zu deren Führung

³⁹¹ Vgl. Art. 959a Abs. 3 und Art. 959b Abs. 5 OR.

³⁹² Vgl. Art. 958f Abs. 1 OR.

³⁹³ Vgl. Art. 1 GeBüV.

und Aufbewahrung sowie über die verwendbaren Informationsträger.³⁹⁴ Diese sind gegenständlich in der GeBüV festgehalten.³⁹⁵

3.9.2. Österreich

Der Unternehmer muss seine Bücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse inklusive den Lageberichten, Konzernabschlüsse samt den Konzernlageberichten, empfangene Geschäftsbriefe, Abschriften der abgesendeten Geschäftsbriefe und Belege für Buchungen in den von ihm zu führenden Büchern sieben Jahre lang geordnet aufbewahren. Die Frist verlängert sich, wenn diese für ein anhängiges gerichtliches oder behördliches Verfahren von Bedeutung sind.³⁹⁶ Die Beginn der Frist ist mit dem Schluss des Kalenderjahrs begründet, für das die letzte Bucheintragung vorgenommen, das Inventar aufgestellt, die Eröffnungsbilanz und der Jahresabschluss festgestellt, der Konzernabschluss aufgestellt oder der Geschäftsbrief empfangen oder abgesendet worden ist.³⁹⁷

Der Unternehmer darf zur Aufbewahrung seiner Geschäftsbriefe im Sinne von § 212 Abs. 1 UGB Datenträger verwenden. Hierbei muss die inhaltsgleiche, vollständige, geordnete und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen jederzeit gewährleistet sein. Werden solche Schriftstücke auf elektronischem Weg übertragen, so muss ihre Lesbarkeit in geeigneter Form gewährleistet sein. Bei jenen Schriftstücken, die nur auf Datenträgern bestehen, entfällt die Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.³⁹⁸

Darüber hinaus bestehen spezielle Vorschriften zur Vorlage der Bücher bei Rechtsstreit, bei Vermögensauseinandersetzungen sowie von Unterlagen auf Datenträgern gemäß §§ 213 – 216 UGB.

3.9.3. Vergleich

Die Rechnungslegung nach Obligationenrecht verlangt die Aufbewahrung der Geschäftsbücher, der Buchungsbelege, des Geschäftsberichts sowie des Revisionsberichts.³⁹⁹ Dies gilt grundsätzlich auch in Österreich, wobei das UGB zusätzlich die Aufbewahrung von empfangenen und abgesendeten Geschäftsbriefen erwähnt.⁴⁰⁰

³⁹⁴ Vgl. Art. 958f OR.

³⁹⁵ Vgl. von *Bhicknapahari* (2014), Art. 958f OR, Rz. 41.

³⁹⁶ Vgl. § 212 Abs. 1 UGB.

³⁹⁷ Vgl. § 212 Abs. 2 UGB.

³⁹⁸ Vgl. § 190 Abs. 5 UGB.

³⁹⁹ Vgl. Art. 958f Abs. 1 OR.

⁴⁰⁰ Vgl. § 212 Abs. 1 UGB.

Während sich die Aufbewahrungsfrist in der Schweiz auf zehn Jahre beläuft, beträgt diese laut UGB sieben Jahre.⁴⁰¹

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht beginnt die Aufbewahrungsfrist mit Ende des jeweiligen Geschäftsjahres.⁴⁰² In Österreich hingegen mit dem Schluss des Kalenderjahrs, für das der letzte Bucheintragung vorgenommen, das Inventar aufgestellt, die Eröffnungsbilanz und der Jahresabschluss festgestellt, der Konzernabschluss aufgestellt oder der Geschäftsbrief empfangen oder abgesendet worden ist.⁴⁰³

Der Geschäftsbericht und der Revisionsbericht sind laut OR schriftlich und unterzeichnet aufzubewahren, daneben sind die Geschäftsbücher und Belege auf Papier, elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufzubewahren.⁴⁰⁴ In Österreich darf der Unternehmer zur Aufbewahrung der Unterlagen Datenträger verwenden, wobei die urschriftgetreue Wiedergabe grundsätzlich gewährleistet sein muss.⁴⁰⁵

⁴⁰¹ Vgl. Art. 958f Abs. 1 OR und § 212 Abs. 1 UGB.

⁴⁰² Vgl. Art. 958f Abs. 1 OR.

⁴⁰³ Vgl. § 212 Abs. 2 UGB.

⁴⁰⁴ Vgl. Art. 958f Abs. 2 und 3 OR.

⁴⁰⁵ Vgl. § 190 Abs. 5 UGB.

4. Vergleichende Darstellung der ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften für „größere Unternehmen“

4.1. Geltungsbereich der Vorschriften

Aus dem Wortlaut des Art. 961 OR ergibt sich, dass die Bestimmungen für „größere Unternehmen“ anzuwenden sind, wenn das Unternehmen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet ist. Darunter fallen grundsätzlich die Publikumsgesellschaft und die wirtschaftlich bedeutende Unternehmen. Nachfolgende werden die konkret betroffenen Unternehmen dargestellt.⁴⁰⁶

Zu einer ordentlichen Revision sind zunächst Publikumsgesellschaften gemäß Art. 727 Abs. 1 Z 1 OR erfasst.⁴⁰⁷ Um als solche eingestuft zu werden, verlangt das Aktienrecht die Erfüllung einer der folgenden Tatbestände:

- Die Beteiligungspapiere des Unternehmens sind an einer Börse kotiert. Als Beteiligungspapiere gelten Aktien (Art. 622 OR), Partizipationsscheine (Art. 656 Abs. 1 OR), Genussscheine (Art. 657 Abs. 1 OR) sowie Finanzinstrumente, die sich auf Aktien, Partizipation- und Genussscheine des Unternehmens beziehen. Börsenkotiert sind all jene Beteiligungspapiere, die vom Unternehmen selber zum Handel an einer Haupt- oder Nebenbörse im In- oder Ausland zulässig sind.
- Das Unternehmen hat ausstehende Anlehensobligationen (Art. 1156 ff. OR);
- Mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes tragen zur Konzernrechnung eines Unternehmens bei, deren Beteiligungspapiere an einer Börse kotieren oder offene Anlehensobligationen aufweisen.⁴⁰⁸

Ein Unternehmen ist gemäß Art. 727 Abs. 1 Z 2 OR als wirtschaftlich bedeutend einzustufen, wenn zwei der nachkommenden Schwellenwerte in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden:

- Bilanzsumme von 20 Millionen Franken;
- Umsatzerlöse von 40 Millionen Franken;
- 250 Vollzeiten im Jahresdurchschnitt.⁴⁰⁹

⁴⁰⁶ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 535 – 536.

⁴⁰⁷ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 536.

⁴⁰⁸ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 535.

⁴⁰⁹ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 536.

Zusätzlich gelten jene Unternehmen gemäß Art. 727 Abs. 1 Z 3 OR als wirtschaftlich bedeutend, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind.⁴¹⁰

Die Vorschriften zur Revisionsstelle des Aktienrechts (Art. 727 ff OR) gelten darüber hinaus für Einzelunternehmen, Kollektivgesellschaften und Kommanditgesellschaften. Bei den übrigen Rechtsformen wird grundsätzlich auf das Aktienrecht verwiesen, wobei rechtsformspezifische Bestimmungen diese ergänzen.⁴¹¹

Bei der GmbH sind die Vorschriften zur Revisionsstelle des Aktienrechts (Art. 727 ff OR) anwendbar.⁴¹² Abweichend vom Aktienrecht sieht der Gesetzgeber zwei Fälle vor, bei denen die Gesellschafter ein sogenanntes „Opting-up“ verlangen können:

- Den Gesellschafter trifft eine Nachschusspflicht (Art. 818 Abs. 2 OR).
- Die Abfindung für einen ausgeschiedenen Gesellschafter ist noch nicht zur Gänze ausbezahlt (Art. 825a Abs. 4 OR).⁴¹³

Im Genossenschaftsrecht wird in Art. 906 Abs. 1 OR auf die Vorschriften über die Revisionsstelle im Aktienrecht (Art. 727 ff OR) verwiesen. Abweichend davon können folgende Personen eine ordentliche Revision gemäß Art. 906 Abs. 2 OR erzwingen:

- 10 Prozent der Genossenschafter;
- Genossenschafter, die zusammen mindestens 10 Prozent des Anteilscheinkapitals ausmachen;
- Genossenschafter, die einer Nachschusspflicht oder persönlichen Haftung unterliegen.⁴¹⁴

Die Bestimmung der Revisionspflicht der Stiftung wird abschließend im Schweizerischen Zivilgesetzbuch geregelt. Das oberste Stiftungsorgan muss grundsätzlich eine Revisionsstelle bezeichnen.⁴¹⁵ Die Aufsichtsbehörde kann die Stiftung von der Revisionspflicht befreien, wenn gewisse Voraussetzungen erfüllt sind. Diese sind in der Verordnung über die Feststellung von Stiftungen festgehalten. Der Stiftungsrat kann die Befreiung durch die Aufsichtsbehörde jederzeit widerrufen, wenn die Tatbestände zur Befreiung nicht mehr erfüllt sind und

⁴¹⁰ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 536.

⁴¹¹ Vgl. <http://www.kpmg.com/ch/de/services/tax/legal/company-law-and-ma/company-law/seiten/audit-law.aspx>.

⁴¹² Vgl. Art. 818 Abs. 1 OR.

⁴¹³ Vgl. <http://www.kpmg.com/ch/de/services/tax/legal/company-law-and-ma/company-law/seiten/audit-law.aspx>.

⁴¹⁴ Vgl. <http://www.kpmg.com/ch/de/services/tax/legal/company-law-and-ma/company-law/seiten/audit-law.aspx>.

⁴¹⁵ Vgl. Art. 83b Abs. 1 ZGB.

dies für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage angebracht ist. Zum selben Zweck kann die Aufsichtsbehörde gemäß Art. 83b Abs. 4 ZGB eine ordentliche Revision verlangen, wenn diese zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet wäre. Für die übrigen Fragen in Bezug auf die Revision verweist das Stiftungsrecht in Art. 83b Abs. 3 ZGB auf das Aktienrecht. Somit bestimmen die Art der Revision (ordentliche oder eingeschränkte Revision) insbesondere die Schwellenwerte des Aktienrechts gemäß 727 Abs. 1 Z 2 OR.⁴¹⁶

Bei Vereinen wird die Pflicht zur ordentlichen Prüfung der Jahresrechnung abschließend in Art. 69b ZGB bestimmt. Demnach muss die Jahresrechnung ordentlich geprüft werden, wenn zwei der drei nachfolgenden Voraussetzungen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden:

- Bilanzsumme von 10 Millionen Franken;
- Umsatzerlöse von 20 Millionen Franken;
- 50 Vollzeiten im Jahresdurchschnitt.⁴¹⁷

Neben dieser Bestimmung verweist Art. 69b Z 3 ZGB auf die Anwendung der Vorschriften über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften (Art. 727 ff OR).⁴¹⁸

Die Anwendung der Vorschriften für „größere Unternehmen“ kann gemäß Art. 961d Abs. 1 OR unterlassen werden, wenn das Unternehmen selbst oder ein das Unternehmen kontrollierender Rechtsträger, eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung aufstellt.⁴¹⁹

Darüber hinaus kann eine qualifizierte Minderheit im Sinne von Art. 961d Abs. 2 OR die zusätzlichen Angaben für „größere Unternehmen“ erzwingen. Als qualifizierte Minderheiten gelten dabei folgende Personen:

- Gesellschafter, die mindestens 10 Prozent des Grundkapitals vertreten;
- 10 Prozent der Genossenschafter oder 20 Prozent der Vereinsmitglieder;
- jeder Gesellschafter oder jedes Mitglied, das einer persönlichen Haftungspflicht oder Nachschusspflicht ausgesetzt ist.⁴²⁰

⁴¹⁶ Vgl. <http://www.kpmg.com/ch/de/services/tax/legal/company-law-and-ma/company-law/seiten/audit-law.aspx>.

⁴¹⁷ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 537.

⁴¹⁸ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 537.

⁴¹⁹ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 537.

⁴²⁰ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 537.

4.2. Zusätzliche Angaben „größerer Unternehmen“ im Anhang

4.2.1. Schweiz

Im Anhang der Jahresrechnung müssen „größere Unternehmen“ zusätzliche Angaben zu den langfristig verzinslichen Verbindlichkeiten machen. Diese sind nach Fälligkeit innerhalb von einem bis fünf Jahre und nach fünf Jahren aufzuteilen.⁴²¹

Zudem ist das Honorar der Revisionsstelle gesondert für Revisionsdienstleistungen und andere Dienstleistungen anzugeben.⁴²²

4.2.2. Österreich

Die zusätzlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften sehen ähnliche Bestimmungen vor. Demnach ist der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr gesondert für diesen Posten anzugeben.⁴²³ Darüber hinaus muss der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren im Anhang angegeben werden.⁴²⁴

Mittelgroße und große Gesellschaften müssen die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses, für andere Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen angeben. Diese Angabe darf unterlassen werden, wenn das Unternehmen in einen Konzernabschluss einbezogen und eine derartige Information darin ohnehin enthalten ist.⁴²⁵

4.2.3. Vergleich

In der Schweiz sind für „größere Unternehmen“ Angaben zu den langfristigen verzinslichen Verbindlichkeiten zu machen.⁴²⁶ Die zusätzlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften verlangen den gesonderten Ausweis der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sowie die Angabe von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren.⁴²⁷

⁴²¹ Vgl. Art. 961a Z 1 OR.

⁴²² Vgl. Art. 961a Z 2 OR.

⁴²³ Vgl. § 225 Abs. 6 S 1 UGB.

⁴²⁴ Vgl. § 237 Abs. 1 Z 5 UGB.

⁴²⁵ Vgl. § 238 Abs. 1 Z 18 UGB.

⁴²⁶ Vgl. Art. 961a Z 1 OR.

⁴²⁷ Vgl. §§ 225 Abs. 6 S 1 und 237 Abs. 1 Z 5 UGB.

Die Bestimmungen für „größere Unternehmen“ verlangen die Angabe des Honorars der Revisionsstelle gesondert für Revisionsdienstleistungen und andere Dienstleistungen.⁴²⁸ In Österreich müssen nur mittelgroße und große Gesellschaften zusätzliche Angaben über die Aufwendungen für Abschlussprüfer machen, wobei eine bestimmte Unterteilung der jeweiligen Aufwendungen verlangt wird.⁴²⁹

4.3. Geldflussrechnung

4.3.1. Schweiz

Die Vorschriften für „größere Unternehmen“ verlangen zwingend die Aufstellung einer Geldflussrechnung. Dabei sind die Veränderungen der flüssigen Mittel der Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit gesondert darzustellen.⁴³⁰ Der Herleitung der Geldflussrechnung darf entweder im Wege der direkten oder indirekten Methode erfolgen. Eine bestimmte Gliederung ist im Gesetz nicht normiert.⁴³¹

4.3.2. Österreich

Die Mindestanforderungen des Unternehmensgesetzbuches umfassen die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses nicht.⁴³²

4.3.3. Vergleich

Während in der Schweiz eine Cash-Flow Rechnung bei „größeren Unternehmen“ aufgestellt werden muss, wird dies in Österreich für den Jahresabschluss nicht verlangt.⁴³³

4.4. Lagebericht

4.4.1. Schweiz

Der Lagebericht muss den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens am Ende des Geschäftsjahres unter Gesichtspunkten widerspiegeln, welche in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen.⁴³⁴ Dabei darf die Darstellung der wirtschaftlichen Lage in der Jahresrechnung dem Lagebericht nicht konträr gegenüberstehen.⁴³⁵ Laut Bot-

⁴²⁸ Vgl. Art. 961a Z 2 OR.

⁴²⁹ Vgl. § 238 Abs. 1 Z 18 UGB.

⁴³⁰ Vgl. Art. 961b OR.

⁴³¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 277.

⁴³² Vgl. §§ 193 Abs. 4 UGB und 221 Abs. 1 UGB.

⁴³³ Vgl. Art. 961b OR.

⁴³⁴ Vgl. § 961c Abs. 1 OR.

⁴³⁵ Vgl. Art. 961c Abs. 3 OR.

schaft des Bundesrats soll der Lagebericht im Wesentlichen beschreibend Aufschluss über entscheidende Einflussfaktoren für die Entwicklung der Unternehmung und Anhaltspunkte der zukünftigen Geschäftsentwicklung bieten.⁴³⁶

Der Lagebericht muss zwingend über folgende Faktoren informieren:

- Anzahl von Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (Art. 961c Abs. 2 Z 1 OR);
- Durchführung einer Risikobeurteilung (Art. 961c Abs. 2 Z 2 OR);
- Bestellungs- und Auftragslage (Art. 961c Abs. 2 Z 3 OR);
- Forschungs- und Entwicklungstätigkeit (Art. 961c Abs. 2 Z 4 OR);
- außergewöhnliche Ereignisse (Art. 961c Abs. 2 Z 5 OR);
- Zukunftsaussichten (Art. 961c Abs. 2 Z 6 OR).

Die gesetzliche Auflistung ist nicht als abschließend zu erachten, viel mehr sind je nach Umstand weitere wichtige Sachverhalte aufzunehmen. Daneben muss der Lagebericht eines Mutterunternehmens überdies Angaben über den Konzern gemäß Art. 961c Abs. 1 OR machen. Somit erübrigt sich die Aufstellung eines separaten Konzernlageberichts.⁴³⁷

Auf die Erstellung eines Lageberichts kann im Sinne von Art. 961d Abs. 1 OR verzichtet werden, wenn ein Konzernabschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt wird. Der Gesetzgeber setzte dabei vermutlich voraus, dass die Anhangangaben der anerkannten Standards zur Rechnungslegung jedenfalls die besonderen Bestimmungen des Lageberichts im Sinne von Art. 961c Abs. 2 OR decken. Während das Swiss GAAP FER-Rahmenkonzept zwingend Angaben über die Lage und den Ausblick des Unternehmens voraussetzt, werden diese nur vom IFRS Practice Statement „Management Commentary“ umfasst, welche keine zwingende Bestimmung darstellt. Allerdings können die von Art. 961d Abs. 2 OR erfassten Personen einen Lagebericht nach Obligationenrecht einfordern, womit dieser negativen Auswirkung entgegengesteuert werden kann.⁴³⁸

4.4.2. Österreich

Die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften verlangen die Aufstellung eines Lageberichts.⁴³⁹ Dies gilt allerdings nicht für kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung gemäß § 221 Abs. 1 UGB.⁴⁴⁰

⁴³⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 79.

⁴³⁷ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 79.

⁴³⁸ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 448.

⁴³⁹ Vgl. § 221 Abs. 1 UGB.

Der Lagebericht dient primär der Informationsfunktion und der Rechenschaftsfunktion. Insbesondere soll der Jahresabschluss um entscheidende Informationen, die aus dem Jahresabschluss nicht zu erkennen sind, erweitert werden.⁴⁴¹ Der Geschäftsverlauf, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und die Lage des Unternehmens muss so dargestellt werden, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird. Zusätzlich müssen die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, beschrieben werden.⁴⁴² Der Lagebericht hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und der Lage des Unternehmens zu enthalten. Abhängig von der Größe des Unternehmens und von der Komplexität des Geschäftsbetriebs muss die Analyse auf die für die jeweilige Geschäftstätigkeit wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren eingehen und sie unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben erläutern.⁴⁴³

Der Lagebericht hat explizit auf folgende Sachverhalte im Sinne von § 243 Abs. 3 UGB einzugehen:

- voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens (§ 243 Abs. 3 Z 1 UGB);
- Tätigkeiten im Bereich der Forschung und Entwicklung (§ 243 Abs. 3 Z 2 UGB);
- Bestand an eigenen Anteilen der Gesellschaft (§ 243 Abs. 3 Z 3 UGB);
- bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft (§ 243 Abs. 3 Z 4 UGB);
- Verwendung von Finanzinstrumenten (§ 243 Abs. 3 Z 5 UGB).

Für große Kapitalgesellschaften umfasst die Analyse der jeweiligen Geschäftstätigkeit im Sinne von § 243 Abs. 2 letzter Satz UGB auch die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, einschließlich Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange.⁴⁴⁴

Zusätzliche Angabepflichten verlangt § 243a UGB für bestimmte Aktiengesellschaften und für Gesellschaften im Sinne von § 189a Z 1 lit. a UGB.⁴⁴⁵

⁴⁴⁰ Vgl. § 243 Abs. 4 UGB.

⁴⁴¹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009a), S. 464. Siehe auch *Küting / Weber*, Rz. 9 zu § 289 dHGB.

⁴⁴² Vgl. § 243 Abs. 1 UGB.

⁴⁴³ Vgl. § 243 Abs. 2 UGB.

⁴⁴⁴ Vgl. § 243 Abs. 5 UGB.

⁴⁴⁵ Vgl. § 243a UGB.

4.4.3 Vergleich

In der Schweiz sind folgende Mindestanforderungen im Lagebericht nach UGB nicht explizit enthalten:

- Anzahl der Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (Art. 961c Abs. 2 Z 1 OR);
- Beurteilung der Bestells- und Auftragslage (Art. 961c Abs. 2 Z 3 OR);
- außergewöhnliche Ereignisse (Art. 961c Abs. 2 Z 5 OR).

In Österreich verlangen die zusätzlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften die Angabe der durchschnittlichen Anzahl der Arbeitnehmer im Anhang.⁴⁴⁶ Darüber hinaus müssen mittelgroße und große Gesellschaften diese zwingend nach Arbeiter und Angestellten aufgliedern.⁴⁴⁷ Die Beurteilung der Bestells- und Auftragslage und die Beschreibung der außergewöhnlichen Ereignisse kann im Lagebericht nach UGB im Rahmen der Vermittlung des möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage mit einbezogen werden.⁴⁴⁸

In der Rechnungslegung nach dem UGB sind folgende Mindestanforderungen im Lagebericht nach OR nicht explizit festgehalten:

- Analyse der wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren (§ 243 Abs. 2 UGB)
- Bestand an eigenen Anteilen an der Gesellschaft (§ 234 Abs. 3 Z 3 UGB);
- Bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft (§ 243 Abs. 3 Z 4 UGB);
- Inanspruchnahme von Finanzinstrumenten (§ 243 Abs. 3 Z 5 UGB);
- Analyse der wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (§ 243 Abs. 5 UGB).

Die Angaben über die eigenen Anteile an der Gesellschaft sind in der Rechnungslegung nach Obligationenrecht im Anhang enthalten.⁴⁴⁹ Darüber hinaus lassen sich für die Erläuterung der weiteren Sachverhalte, die nicht zwingend im Lagebericht nach OR enthalten sind, Argumente finden. Immerhin ist darin die wirtschaftliche Lage des Unternehmens unter dem Gesichtspunkt darzustellen, welcher in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommt.⁴⁵⁰

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht ist gemäß Art. 961c Abs. 1 OR kein separater Konzernlagebericht aufzustellen. Vielmehr ist im Lagebericht des Mutterunternehmens

⁴⁴⁶ Vgl. § 237 Abs. 1 Z 5 UGB.

⁴⁴⁷ Vgl. § 239 Abs. 1 Z 1 UGB.

⁴⁴⁸ Vgl. § 243 Abs. 1 UGB.

⁴⁴⁹ Vgl. Art. 959c Abs. 2 Z 4 und 5 OR.

⁴⁵⁰ Vgl. Art. 961c OR.

Auskunft über den Konzern zu geben.⁴⁵¹ In Österreich wird hingegen neben dem Lagebericht unter bestimmten Voraussetzungen die Aufstellung eines Konzernlageberichts verlangt.⁴⁵²

⁴⁵¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 79.

⁴⁵² Vgl. § 267 UGB.

5. Vergleichende Darstellung der Vorschriften über die Konzernrechnung und den Konzernlagebericht

5.1. Geltungsbereich der Vorschriften

5.1.1. Schweiz

Kontrolliert eine rechnungslegungspflichtige juristische Person ein oder mehrere rechnungslegungspflichtige Unternehmen, so muss sie gemäß Art. 963 Abs. 1 OR im Geschäftsbericht für die Gesamtheit der kontrollierten Unternehmen eine konsolidierte Jahresrechnung erstellen.⁴⁵³

Juristische Personen i.S.v. Art. 52 ZGB stellen AGs, Kommandit-AGs, GmbHs, Genossenschaften, Vereine und Stiftungen dar. Nicht rechnungslegungspflichtig sind juristische Personen, wenn sie nicht der Pflicht zur doppelten Buchführung gemäß Art. 957 Abs. 1 Z 2 OR unterliegen und lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen müssen. Alle juristischen Personen, Personengesellschaften oder Einzelunternehmen stellen rechnungslegungspflichtige Unternehmen dar, es sei denn sie sind ausdrücklich nach Art. 957 OR von der Pflicht zur doppelten Buchführung befreit.⁴⁵⁴

Die übergeordnete Bestimmung zur Definition einer Mutter-Tochter Beziehung ist somit in Art. 963 Abs. 1 OR festgehalten. Kontrolle ist dabei eine Möglichkeit, die Geschäftspolitik einschließlich Finanzpolitik des anderen Unternehmens festzusetzen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen.⁴⁵⁵ In Art. 963 Abs. 2 OR sind zudem bestimmte Sachverhalte normiert, die zu einer Kontrolle führen. Demnach kontrolliert eine juristische Person ein anderes Unternehmen wenn sie:

- direkt oder indirekt über die Mehrheit der Stimmen im obersten Organ verfügt;
- direkt oder indirekt über das Recht verfügt, die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans zu bestellen;
- aufgrund der Statuten, der Stiftungsurkunde, eines Vertrags oder vergleichbarer Instrumente einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.⁴⁵⁶

⁴⁵³ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 672.

⁴⁵⁴ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 676 bis 678.

⁴⁵⁵ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 688.

⁴⁵⁶ Vgl. Art. 963 Abs. 2 OR.

Jeder dieser Tatbestände begründet die Pflicht des Mutterunternehmens zur Erstellung der Konzernrechnung. Ob tatsächlich eine Beherrschung oder gar eine Zusammenfassung unter einheitlicher Leitung vorliegt, ist im Rahmen des „control“-Konzepts unerheblich.⁴⁵⁷ Die Aufzählung ist nicht abschließend, wie im Speziellen Art. 963 Abs. 2 Z 3 OR zeigt.

Vereine, Stiftungen und Genossenschaften können nach Art. 963 Abs. 4 OR die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung an ein kontrolliertes Unternehmen übertragen, wenn das betreffende Unternehmen durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise sämtliche weiteren Unternehmen unter einheitlicher Leitung zusammenfasst und nachweist, dass es die Beherrschung tatsächlich ausübt. Der Nachweis ist im Anhang der Konzernrechnung offenzulegen. Das übertragende Unternehmen unterliegt der Begründungspflicht im Anhang des Jahresabschlusses, weshalb die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Konzerns auch ohne Konzernrechnung an oberster Stufe sichergestellt ist. Die Revisionsstelle kontrolliert bei der Prüfung der Jahres- bzw. Konzernrechnung, ob die zwingenden Vorschriften und die Offenlegung im Anhang erfolgten. Somit besteht aufgrund der gesetzlichen Voraussetzungen kein Freipass für eine missbräuchliche Konzernstruktur.⁴⁵⁸

Eine juristische Person ist von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung befreit, wenn sie:

- von einem Unternehmen kontrolliert wird, dessen Konzernrechnung nach Schweizer oder gleichwertigen ausländischen Vorschriften erstellt und ordentlich geprüft worden ist; oder
- die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung an ein kontrolliertes Unternehmen nach Art. 963 Abs. 4 OR übertragen hat.⁴⁵⁹

Dabei ist der Verzicht auf die eigene Konzernrechnung und der Verweis auf die gleichwertige übergeordnete Konzernrechnung im Anhang der Jahresrechnung anzugeben.⁴⁶⁰

Daneben besteht in der Rechnungslegung nach Obligationenrecht eine größenmäßige Befreiung, wenn zusammen mit den kontrollierten Unternehmen zwei der nachstehenden Größen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschritten werden:

- Bilanzsumme von 20 Millionen Franken;

⁴⁵⁷ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 679.

⁴⁵⁸ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 694 bis 699.

⁴⁵⁹ Vgl. Art. 963a Abs. 1 Z 2 - 3 OR.

⁴⁶⁰ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 364.

- Umsatzerlöse von 40 Millionen Franken;
- 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.⁴⁶¹

Bei der Berechnung der Größenverhältnisse muss zwingend von einer konsolidierten Optik ausgegangen werden.⁴⁶²

Die jeweiligen Befreiungsmöglichkeiten stehen unter dem Vorbehalt, dass eine Konzernrechnung trotzdem zu erstellen ist, wenn dies gemäß Art. 963a Abs. 2 Z 1 OR für eine möglichst zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage notwendig ist. Zudem können die besonderen Minderheiten- und Einzelrechte nach Art. 963a Abs. 2 Z 2 – 4 OR gegen die Befreiung der Erstellung einer Konzernrechnung geltend gemacht werden. Demzufolge muss eine Konzernrechnung erstellt werden, wenn:

- Gesellschafter mindestens 20 Prozent des Grundkapitals vertreten oder 10 Prozent der Genossenschafter oder 10 Prozent der Vereinsmitglieder dies verlangen;
- ein Gesellschafter oder ein Vereinsmitglied, der oder das einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegt, dies verlangt; oder
- die Stiftungsaufsichtsbehörde dies verlangt.⁴⁶³

5.1.2. Österreich

Die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses zielt gemäß § 244 Abs. 1 UGB auf das Vorliegen einer einheitlichen Leitung ab. Dies ist immer dann erfüllt, wenn ein oder mehrere Unternehmen in ihren wesentlichen Funktionen, wie Geschäfts- und Finanzpolitik, von einem Willen abhängig sind und dieser Wille auch tatsächlich ausgeübt wird. Demgegenüber setzt § 244 Abs. 2 UGB den beherrschenden Einfluss voraus.⁴⁶⁴ Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland ist in diesem Sinne zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts verpflichtet, wenn ihr bei einem Unternehmen

- die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht;
- das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs-, oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafter ist oder
- das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auszuüben;

⁴⁶¹ Vgl. Art. 963 Abs. 1 Z 1 OR.

⁴⁶² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 362.

⁴⁶³ Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 724 bis 725.

⁴⁶⁴ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009b), S. 12 bis 14.

- auf Grund eines Vertrages mit einem oder mehreren Gesellschaftern des Tochterunternehmens das Recht zur Entscheidung zusteht, wie Stimmrechte der Gesellschafter, sowie sie mit ihren eigenen Stimmrechten zur Erreichung der Mehrheit aller Stimmen erforderlich sind, bei Bestellung oder Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Leitungs- oder eines Aufsichtsorgans auszuüben sind.⁴⁶⁵

Für Personengesellschaften nach § 189 Abs. 1 Z 2 UGB sind jene Vorschriften der §§ 244 bis 267b UGB maßgeblich, die der Rechtsform des unbeschränkt haftenden Gesellschafters entsprechen. Wenn diese keine Kapitalgesellschaft ist, gelten die Bestimmungen für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.⁴⁶⁶

Für Genossenschaften sind § 22 Abs. 5 GenG und für Privatstiftungen § 18 PSG anzuwenden.⁴⁶⁷

Die Vorschriften zur Ermittlung bestimmter Rechte des Mutterunternehmens und der Mehrheit der Stimmrechte sind in § 244 Abs. 4 und 5 UGB festgehalten.

Zur Vermeidung von Mehrarbeit erlaubt § 245 Abs. 1 UGB, dass Tochterunternehmen mit Sitz im Inland, die in einen Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens berücksichtigt sind, der dem Recht eines Mitgliedsstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum unterliegt, nur dann von der Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses befreit ist, wenn darüber hinaus einer der folgenden Sachverhalte zutrifft:

- Das Mutterunternehmen hält sämtliche Anteile am befreiten Unternehmen.
- Das Mutterunternehmen hält zumindest 90% der Anteile am befreiten Unternehmen und die restlichen Anteilsinhaber stimmen der Befreiung zu.
- Weder der Aufsichtsrat noch eine qualifizierte Minderheit, die zumindest 10% des Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von 1.400.000 Euro erreichen, verlangt die Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses innerhalb von sechs Monaten.⁴⁶⁸

Daneben besteht eine Sonderbestimmung bei einem übergeordneten Mutterunternehmen, das nicht dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommen über die Europäischen Wirtschaftsraum unterliegt. Der Konzernabschluss des

⁴⁶⁵ Vgl. § 244 Abs. 2 Z 1 bis 4 UGB.

⁴⁶⁶ Vgl. § 244 Abs. 3 UGB.

⁴⁶⁷ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009b), S. 12 bis 13.

⁴⁶⁸ Vgl. § 245 Abs. 1 Z 1 UGB.

übergeordneten Mutterunternehmens gilt als befreit, wenn weder der Aufsichtsrat noch eine qualifizierte Minderheit, die zumindest 5% des Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von 700.000 Euro erreichen, die Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses innerhalb von sechs Monaten erzwingen.⁴⁶⁹

Darüber hinaus müssen die besonderen Voraussetzungen des § 245 Abs. 2 und 3 UGB erfüllt sein, damit der Konzernabschluss und Konzernlagebericht des übergeordneten Unternehmens als befreiend im Sinne von § 245 Abs. 1 UGB gilt.

In § 246 sind die größenabhängigen Befreiungen zur Aufstellungspflicht festgehalten. Dabei sind die Mindestgrößen definiert, ab der ein Mutterunternehmen einen Konzernabschluss und Konzernlagebericht aufzustellen hat. Dabei ist gemäß § 246 Abs. 1 UGB ein Konzernabschluss und ein Konzernlagebericht aufzustellen, wenn das Unternehmen am vorhergehenden Abschlussstichtag mindestens 2 der 3 folgenden Merkmale überschreitet. Das Mutterunternehmen hat die Wahlmöglichkeit, von den Einzelabschlüssen, die in den Konzernabschluss einzubeziehen wären (Bruttomethode) oder von dem fiktiven Konzernabschluss (Nettomethode) auszugehen.⁴⁷⁰

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme <	24.000.000 Euro	20.000.000 Euro
Umsatzerlöse <	48.000.000 Euro	40.000.000 Euro
Arbeitnehmer <	250 Personen	250 Personen

Tabelle 10: Größenmerkmale beim Konzernabschluss in Österreich⁴⁷¹

Die Rechtsfolgen der Merkmale treten gemäß § 246 Abs. 2 UGB ab dem folgenden Geschäftsjahr ein, wenn diese Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zutreffen.⁴⁷²

⁴⁶⁹ Vgl. § 245 Abs. 1 Z 2 UGB.

⁴⁷⁰ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009b), S. 25.

⁴⁷¹ Tabelle: in Anlehnung an Egger / Samer / Bertl (2009b), S. 25.

⁴⁷² Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009b), S. 26.

Die größenabhängigen Befreiungen gelten nicht, wenn eines der verbundenen Unternehmen ein Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne von § 189a Z 1 UGB ist.⁴⁷³

Daneben darf der Bundesminister für Justiz durch die Umsetzung von Rechtsvorschriften der Europäischen Union im Rahmen einer Verordnung an Stelle der angeführten Merkmale andere Zahlen festsetzen.⁴⁷⁴

5.1.3. Vergleich

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht wird zur Bestimmung der Pflicht zur Aufstellung einer Konzernrechnung generell auf das Kontroll-Prinzip verwiesen.⁴⁷⁵ Demgegenüber entscheiden die einheitliche Leitung sowie der beherrschende Einfluss in Österreich, ob die konkrete Aufstellungspflicht besteht.⁴⁷⁶

Die Möglichkeit der Übertragung der Pflicht zur Aufstellung einer Konzernrechnung bei Vereinen, Stiftungen und Genossenschaften an ein kontrollierendes Unternehmen unter Einhaltung des Art. 963 Abs. 2 OR besteht im UGB nicht.⁴⁷⁷

In der Schweiz gilt eine übergeordnete Konzernrechnung unter Vorbehalt des Art. 963a Abs. 2 OR als befreiend, wenn diese nach Schweizer oder gleichwertigen ausländischen Vorschriften aufgestellt wird.⁴⁷⁸ Die Befreiung zwecks übergeordneter Konzernrechnung gilt grundsätzlich auch in Österreich, wobei für die Anwendbarkeit dieser Befreiung die strengereren Voraussetzungen im Sinne von § 245 UGB zu beachten sind.

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht ist eine größenmäßige Befreiung unter Beachtung des Art. 963a Abs. 2 OR zur Aufstellung einer Konzernrechnung normiert.⁴⁷⁹ Die jeweiligen Größen sind zwingend nach der Nettomethode zu berechnen.⁴⁸⁰ Die größenmäßige Befreiung besteht grundsätzlich auch in Österreich. Bei Anwendung der Nettomethode ist die Höhe der jeweiligen Merkmale in der Schweiz und in Österreich deckungsgleich. Daneben kann in Österreich zur Berechnung die Bruttomethode verwendet werden.⁴⁸¹ Die Befreiung

⁴⁷³ Vgl. § 246 Abs. 3 UGB.

⁴⁷⁴ Vgl. §§ 246 Abs. 4 UGB i.V.m. 221 Abs. 7 UGB.

⁴⁷⁵ Vgl. Art. 963 Abs. 1 und 2 OR.

⁴⁷⁶ Vgl. § 244 Abs. 1 und 2 UGB.

⁴⁷⁷ Vgl. Art. 963 Abs. 4 OR.

⁴⁷⁸ Vgl. Art. 963a Abs. 1 Z 2 OR.

⁴⁷⁹ Vgl. Art. 963a Abs. 1 Z 1 OR.

⁴⁸⁰ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 362.

⁴⁸¹ Vgl. § 246 Abs. 1 Z 1 und 2 UGB.

gilt in der Rechnungslegung nach UGB nicht, wenn eines der verbundenen Unternehmen ein Unternehmen von öffentlichen Interesse im Sinne von § 189a Z 1 UGB ist.⁴⁸²

5.2. Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung

5.2.1. Schweiz

Bestimmte konzernrechnungspflichtige Unternehmen haben ihre Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung aufzustellen. Dies gilt im Sinne des Art. 963b Abs. 1 OR für folgende Unternehmen:

- Gesellschaften, deren Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert sind, wenn die Börse dies verlangt;
- Genossenschaften mit mindestens 2.000 Genossenschaftern;
- Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.⁴⁸³

Für Publikumsgesellschaften sowie größeren Gesellschaften und Stiftungen gelten somit weitergehende Bestimmungen.⁴⁸⁴ Im Übrigen können folgende Personen eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard gemäß Art. 963 Abs. 4 OR verlangen, wenn:

- Gesellschafter, die mindestens 20 Prozent des Grundkapitals vertreten, 10 Prozent der Genossenschafter oder 20 Prozent der Vereinsmitglieder darauf bestehen;
- ein Gesellschafter oder Vereinsmitglied, die persönlich haften oder einer Nachschusspflicht unterliegt, dies verlangt; oder
- die Stiftungsaufsichtsbehörde darauf beharrt.⁴⁸⁵

Zusätzlich ist ein Konzernabschluss immer dann im Sinne von Art. 958 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 963 Abs. 1 OR nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard aufzustellen, wenn sich ein Dritter nur deshalb ein zuverlässigeres Urteil bilden kann. Im Gesetz ist dies nicht explizit festgehalten.⁴⁸⁶ Dies kann beispielsweise bei komplexen Transaktionen innerhalb eines Konzerns oder bei unausgewogenen Geschäftsbeziehungen zwischen der Mutter- und Tochtergesellschaft der Fall sein.⁴⁸⁷

⁴⁸² Vgl. § 246 Abs. 4 UGB.

⁴⁸³ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 730 bis 731.

⁴⁸⁴ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 341.

⁴⁸⁵ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 733.

⁴⁸⁶ Vgl. Pfaff *et al.* (2014), S. 733.

⁴⁸⁷ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 341.

5.2.2. Österreich

In Österreich müssen alle Unternehmen, die nach dem UGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind und die an einer europäischen Börse notiert sind, seit 2005 diese gemäß § 245 Abs. 1 UGB nach den IFRS erstellen. Nicht börsennotierte Unternehmen dürfen freiwillig nach § 245 Abs. 2 UGB den Konzernabschluss nach den IFRS aufstellen.⁴⁸⁸

5.2.3. Vergleich

In der Schweiz gilt gemäß Art. 963b Abs. 1 OR die Pflicht zur Aufstellung einer Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung in folgenden Fällen:

- für Publikumsgesellschaften sowie größere Genossenschaften und Stiftungen;⁴⁸⁹
- durch Verlangen bestimmter Minderheiten oder der Stiftungsaufsichtsbehörde;⁴⁹⁰
- zur Bildung eines zuverlässigen Urteil durch Dritte.⁴⁹¹

In Österreich hingegen besteht die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den IFRS für Unternehmen, die an einer europäischen Börse notiert sind. Alle übrigen Unternehmen können sich dem freiwillig unterstellen.⁴⁹² Im Gegensatz zu der Schweizer Rechnungslegung, ist die Anwendung der IFRS dabei zwingend vorgeschrieben.⁴⁹³

5.3. Konsolidierungskreis

5.3.1. Schweiz

Grundsätzlich sind in die Konzernrechnung gemäß Art. 963 Abs. 1 OR alle Unternehmen einzubeziehen, die durch rechnungslegungspflichtige juristische Person kontrolliert werden. Das Gesetz bestimmt in Art. 963 Abs. 3 OR, dass zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises die Bestimmungen der anerkannten Standards zur Rechnungslegung verwendet werden können. Nach bisheriger und gängiger Praxis sowie nach Vorgaben der anerkannten Standards liegt je nach möglicher Einflussnahme eine bestimmte Erfassung in der Konzernrechnung vor, welche zusammengefasst wie folgt dargestellt werden kann.⁴⁹⁴

⁴⁸⁸ Quelle: <http://www.iasplus.com/de/jurisdictions/europe/oesterreich>, Stand: 20.3.2015.

⁴⁸⁹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 341.

⁴⁹⁰ Vgl. Art. 963 Abs. 4 OR.

⁴⁹¹ Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 730 bis 731.

⁴⁹² Vgl. <http://www.iasplus.com/de/jurisdictions/europe/oesterreich>, Stand: 20.3.2015.

⁴⁹³ Vgl. § 245a Abs. 1 und 2 UGB.

⁴⁹⁴ Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 737 bis 739.

Anteil der Stimmrechte	Beteiligungsart	Erfassungsmethode
Über 50 % bis 100 %	Tochterunternehmen	Vollkonsolidierung
Stimmenparität	Gemeinschaftsunternehmen	Quotenkonsolidierung oder Equity Accounting
20 % bis unter 50 %	Assoziiertes Unternehmen	Equity Accounting
Unter 20 %	Finanzielle Beteiligung	Beteiligungsausweis

Tabelle 11: Beteiligungsart und Erfassungsmethode in der Schweiz⁴⁹⁵

Wird zur Bestimmung des Konsolidierungskreises nicht auf die anerkannten Standards zur Rechnungslegung zurückgegriffen, muss dies auf Basis der Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung und nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfolgen.⁴⁹⁶ Angaben zum Konsolidierungskreis müssen im Sinne von Art. 959c Abs. 2 Z 3 OR im Anhang zur Konzernrechnung offengelegt werden.⁴⁹⁷

5.3.2. Österreich

In den Konzernabschluss sind gemäß § 247 Abs. 1 UGB das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen ohne Rücksicht auf den Sitz der Tochterunternehmen einzubeziehen, sofern die Einbeziehung nicht gemäß § 249 UGB unterbleibt. Als Tochterunternehmen gilt ein Unternehmen, dass von einem Mutterunternehmen im Sinne von § 189a Abs. Z 7 UGB unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird.⁴⁹⁸ Die Einbeziehung in den Konzernabschluss kann bei Fällen unterbleiben:

- Die für die Aufstellung des Konzernabschlusses benötigten Angaben können, unter Berücksichtigung der Größe des Unternehmens, nicht ohne unverhältnismäßige Verzögerungen oder ohne unverhältnismäßig hohe Kosten erhalten werden.
- Die Anteile an dem Tochterunternehmen werden uneingeschränkt zum Zwecke der Weiterveräußerung gehalten.

⁴⁹⁵ In Anlehnung an Pfaff et al. (2014), S. 739.

⁴⁹⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 365.

⁴⁹⁷ Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 739.

⁴⁹⁸ Vgl. § 189a Abs. 7 UGB.

- Die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens wird durch erhebliche und andauernde Beschränkungen in Hinblick auf das Vermögen oder die Geschäftsführung des Unternehmens nachhaltig beeinträchtigt.⁴⁹⁹
- Die Einbeziehung eines Tochterunternehmens, oder bei mehreren Tochterunternehmen zusammengekommen, ist nicht wesentlich.⁵⁰⁰

Der Verzicht auf die Einbeziehung im Sinne von § 249 Abs. 1 UGB muss im Konzernanhang, falls kein Konzernanhang aufzustellen ist, im Anhang der Muttergesellschaft angegeben und begründet werden.⁵⁰¹

Besitzt der Konzern mehrere Anteile an einem Gemeinschaftsunternehmen, so kann die anteilmäßige Konsolidierung (§ 262 UGB) oder die Equity-Bilanzierung (§ 264 UGB) zur Anwendung kommen. Ein Gemeinschaftsunternehmen liegt durch die gemeinsame Führung von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Mutter- oder Tochterunternehmen und einem oder mehreren nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen vor. Der Gegenstand der gemeinsamen Führung umfasst hauptsächlich die Investitions-, Finanz- und Personalpolitik und andere Aspekte von entscheidender Bedeutung. Während die idente Höhe der Beteiligung nicht vorausgesetzt wird, muss die Gleichberechtigung der Gesellschafter zumindest vertraglich abgesichert sein.⁵⁰²

Assoziierte Unternehmen sind nach der Equity Methode (§ 264) zu bewerten.⁵⁰³ Dies liegt immer dann vor, wenn ein Unternehmen, an dem ein anderes Unternehmen eine Beteiligung hält und die Geschäfts- und Finanzpolitik durch das andere Unternehmen maßgeblich beeinflusst wird. Grundsätzlich besteht die Vermutung, dass ein Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausübt, sofern das Unternehmen 20 % oder mehr der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter dieses Unternehmens hält.⁵⁰⁴

Zusammengefasst ergeben sich aus der Erfassung im Konzernabschluss nach dem UGB folgende Unternehmensarten und Konsolidierungsmethoden.

⁴⁹⁹ Vgl. § 249 Abs. 1 UGB.

⁵⁰⁰ Vgl. § 249 Abs. 2 UGB.

⁵⁰¹ Vgl. § 249 Abs. 3 UGB.

⁵⁰² Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009b), S. 138. Siehe auch *Busse von Colbe et al.* (2006), S. 502.

⁵⁰³ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009b), S. 143.

⁵⁰⁴ Vgl. § 189a Z 9 UGB.

Stimmrechte	Unternehmensart	Konsolidierungsmethode
Über 50 % bis 100 %	Tochterunternehmen	Vollkonsolidierung
Stimmgleichheit	Gemeinschaftsunternehmen	Quotenkonsolidierung oder Equity Methode
20 % bis 50 %	Assoziiertes Unternehmen	Equity Methode
Unter 20 %	Sonstiges Unternehmen	Beteiligungsausweis

Tabelle 12: Unternehmensart und Erfassungsmethode in Österreich

5.3.3. Vergleich

In der Schweiz sind zur Bestimmung des Konsolidierungskreises grundsätzlich die anerkannten Standards zur Rechnungslegung heranzuziehen.⁵⁰⁵ Wird der Vorgehensweise nicht gefolgt, müssen zur Bestimmung des Konsolidierungskreises zwingend die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise herangezogen werden.⁵⁰⁶ In Österreich ist der Konsolidierungskreis hingegen klar im Gesetz umrissen.⁵⁰⁷

In der Rechnungslegung nach dem UGB besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit des Verzichts auf den Einbezug von Tochterunternehmen.⁵⁰⁸ In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht ist die Sonderbestimmung nicht explizit normiert. Hierbei sei auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung verwiesen.⁵⁰⁹

Werden in der Schweiz zur Erfassung des Konsolidierungskreises der gängigen Praxis und den Vorgaben der anerkannten Standards zur Rechnungslegung gefolgt, dann deckt sich die Beteiligungsart und Konsolidierungsmethode grundsätzlich mit jener des UGB.⁵¹⁰

⁵⁰⁵ Vgl. Art. 963 Abs. 3 OR.

⁵⁰⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 365.

⁵⁰⁷ Vgl. §§ 247, 262 und 263 UGB.

⁵⁰⁸ Vgl. § 249 Abs. 1 und 2 UGB.

⁵⁰⁹ Vgl. Art. 958c OR.

⁵¹⁰ Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 739.

5.4. Konzernrechnung – Allgemeine Vorschriften

5.4.1. Schweiz

Die Konzernrechnung nach Obligationenrecht muss die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung garantieren und die umgesetzten Bewertungsregeln im Konzernanhang gemäß Art. 963b Abs. 3 OR anführen. Weitere Vorschriften sind im Obligationenrecht nicht zu finden.⁵¹¹ Zur Präzisierung dieser Grundsätze können die allgemeinen Bestimmungen zur obligationenrechtlichen Buchführung und Rechnungslegung herangezogen werden, auch wenn sie keine direkten gesetzlichen Verpflichtungen darstellen.⁵¹²

Innerhalb der Rechnungslegung müssen vom Konzern die konkreten Rechnungslegungsmethoden definiert werden. Die sogenannten „accounting policies“ beruhen dabei auf folgenden Grundlagen:

- gesetzliche, statutarische sowie sonstige Vorschriften;
- anerkannte Standards zur Rechnungslegung;
- individuelle Regeln, die aus der Ableitung der GoR erfolgen, falls bestimmte Vorschriften lückenhaft sind oder Wahlrechte gewähren.⁵¹³

Der allgemeine Zweckartikel des Art. 958 Abs. 1 OR ist auch für die Konzernrechnungslegung zu berücksichtigen. Die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens ist derart aufzuzeigen, sodass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können. Die Konzernrechnung ist weder Basis der Bemessungsgrundlage für die direkten Steuern, noch ist die Basis für die Gewinnverwendung von Rechts wegen. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten sollte der Konzernabschluss der Muttergesellschaft zur Festsetzung von Ausschüttungen berücksichtigt werden.⁵¹⁴

Die Konzernrechnung beinhaltet im Sinne von Art. 958 Abs. 2 OR die konsolidierte Bilanz, die konsolidierte Erfolgsrechnung und den konsolidierten Anhang. Eine konsolidierte Geldflussrechnung muss nicht zwingend aufgestellt werden, wie es die Bestimmungen für größere Unternehmen nach Art. 961 OR verlangen. Darüber hinaus umfasst die Rechnungslegung nach Obligationenrecht die Aufstellung eines Konzernlageberichts nicht. Ein Lagebericht ist im Rahmen des Geschäftsberichts der Konzernobergesellschaft zu erstellen und spiegelt die

⁵¹¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 343.

⁵¹² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 353.

⁵¹³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 358.

⁵¹⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 353.

wirtschaftliche Lage des Unternehmens sowie des Konzerns im Sinne von Art. 961c Abs. 1 OR wieder.⁵¹⁵

Der Stichtag der Konzernrechnung muss mit jenem der Jahresrechnung des Mutterunternehmens übereinstimmen, da sowohl Jahresrechnung als auch Konzernrechnung Bestandteil des Geschäftsberichts sind. Weist eine Konzerngesellschaft einen abweichenden Stichtag auf, muss grundsätzlich ein Zwischenabschluss erstellt werden. Erweist sich die Erstellung eines Zwischenabschlusses als nicht praktikabel, kann die Korrektur der Auswirkungen wesentlicher Geschäftsvorfälle oder Ereignisse nach dem Bilanzstichtag vertretbar sein. Voraussetzung ist, dass der Bilanzstichtag der Untergesellschaft zeitlich nicht wesentlich vom Konzernabschluss divergiert (IFRS 10 und Swiss GAAP FER 30: längstens drei Monate) und der Zeitraum unverändert bleibt.⁵¹⁶

Da im Obligationenrecht detaillierte Bestimmungen zur Konzernrechnung fehlen, stellen die anerkannten Standards zur Rechnungslegung eine entscheidende Quelle für die Herleitung spezifischer Anwendungsregeln dar. Sie offenbaren eine „best practice“ und werden in weiterer Folge erläutert. Von nun an ist die Konzernrechnung im Allgemeinen als die konsolidierte Jahresrechnung nach Obligationenrecht aufzufassen. Die Bezugnahme auf relevante anerkannte Standards, im besonderen Swiss GAAP FER und IFRS passieren illustrativ und Erfüllen den Anspruch auf Vollständigkeit nicht. Der Gesetzgeber gewährt dem Anwender im Einzelfall einen großen Ermessensspielraum, der allerdings unter klar definierten Rahmenbedingungen zu erfolgen hat.⁵¹⁷

5.4.2. Österreich

Der Konzernabschluss hat die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens so darzustellen, als ob es ein einziges Unternehmen wäre.⁵¹⁸

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung müssen eingehalten werden. Daneben ist im Konzernabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Gelingt dies aufgrund besonderer Umstände nicht, so sind die erforderlichen zusätzlichen Angaben im Konzernanhang zu erläutern.⁵¹⁹

⁵¹⁵ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 355.

⁵¹⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 375.

⁵¹⁷ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 343.

⁵¹⁸ Vgl. § 250 Abs. 3 S 1 UGB.

⁵¹⁹ Vgl. § 250 Abs. 2 UGB.

Der Konzernabschluss setzt sich aus der Konzernbilanz, Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzernanhang, der Konzernkapitalflussrechnung und einer Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals und ihrer Entwicklung zusammen. Darüber hinaus kann er durch die Segmentberichterstattung erweitert werden.⁵²⁰

Die auf den vorhergehenden Konzernabschluss angewendeten Konsolidierungsmethoden müssen beibehalten werden. Ein Abweichen von diesen Grundsätzen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der Darstellung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage möglich. Im Konzernanhang müssen die Abweichungen angegeben, begründet und den Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erläutert werden.⁵²¹ Wie im Einzelabschluss (§ 201 Abs. 3 UGB) ist hier mit Einführung des RÄG 2014 das sogenannte „overriding principle“ im Gesetz für den Konzernabschluss normiert.⁵²²

Steuerabgrenzungen müssen im Sinne von § 258 UGB behandelt werden. Hierbei lässt sich die Ermittlung latenter Steuern im Konzernabschluss in einen dreistufigen Prozess unterteilen. Auf der ersten Stufen werden die im Jahresabschluss errechneten latenten Steuern übernommen. Auf der zweiten Stufe erfolgt die Überleitung des nationalen Jahresabschlusses (inklusive der darin umfassten latenten Steuern) in eine Handelsbilanz II. Auf der letzten Stufen werden die latenten Steuern Konsolidierungsmaßnahmen erfasst. Demnach erweitert § 258 die Vorschriften über die Steuerabgrenzungen des § 189 Abs. 9 und 10 UGB. Im Unterschied zur zu den Regelungen über den Jahresabschluss, muss ein Aktivüberhang zwingend angesetzt werden.⁵²³

Für den Konzernabschluss sind folgende Erleichterungen im Gesetz enthalten:

- Bestimmte Vorschriften des ersten und zweiten Abschnittes des Dritten Buches des UGB müssen insoweit angewendet werden, als dass seine Eigenart keine Abweichung bedingt oder in den spezielleren Vorschriften nichts anderes bestimmt ist.⁵²⁴
- Die Vorräte dürfen in einem Posten zusammengefasst werden, wenn die Aufgliederung nicht wesentlich ist.⁵²⁵

⁵²⁰ Vgl. § 250 Abs. 1 UGB.

⁵²¹ Vgl. § 250 Abs. 3 S 3 UGB.

⁵²² Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 118.

⁵²³ Vgl. Dokalik / Hirschler (2015), S. 127.

⁵²⁴ Vgl. § 251 Abs. 1 UGB.

⁵²⁵ Vgl. § 251 Abs. 2 UGB.

- Der Konzernanhang und der Anhang des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens dürfen zusammengefasst werden. In diesem Fall muss der Konzernabschluss und Jahresabschluss des Mutterunternehmens gemeinsam offengelegt werden und auch die Prüfungsvermerke und Bestätigungsvermerke müssen zusammengefasst werden.⁵²⁶

Der Konzernabschluss muss am Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens oder an einem abweichenden Stichtag der Jahresabschlüsse der bedeutendsten oder der Mehrzahl der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen aufgestellt werden. Eine etwaige Abweichung vom Abschlussstichtag des Mutterunternehmens ist im Konzernanhang anzugeben und zu begründen. Liegt der Stichtag des Jahresabschlusses eines Unternehmens um mehr als drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses, so ist dieses Unternehmen auf Grund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen. Wird bei abweichenden Abschlussstichtagen ein Unternehmen nicht auf der Grundlage eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses einbezogen, so sind Vorgänge von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens, die zwischen dem Abschlussstichtag dieses Unternehmens und dem Abschlussstichtag des Konzernabschlusses angefallen sind, in der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen oder im Konzernanhang zu erläutern.⁵²⁷

5.4.3. Vergleich

In der Schweiz hat die Konzernrechnung nach Obligationenrecht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung zu entsprechen. Weitere Bestimmungen sind im Gesetz grundsätzlich nicht normiert.⁵²⁸ In Österreich müssen hingegen detaillierte Vorschriften über den Konzernabschluss eingehalten werden.⁵²⁹ Dabei erlaubt das sogenannte „overriding principle“, dass zur Darstellung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abgewichen werden darf.⁵³⁰

Die Konzernrechnung nach Obligationenrecht hat grundsätzlich die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens derart aufzuzeigen, sodass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden kön-

⁵²⁶ Vgl. § 251 Abs. 3 UGB.

⁵²⁷ Vgl. § 252 UGB.

⁵²⁸ Vgl. Art. 963b Abs. 3 OR.

⁵²⁹ Vgl. §§ 244 bis 267b UGB.

⁵³⁰ Vgl. § 250 Abs. 3 S 3 UGB.

nen.⁵³¹ In Österreich wird der Prämisse der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens für den Konzernabschluss gefolgt.⁵³²

In der Schweiz muss in Bezug auf latente Steuern im Konzernabschluss auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung verwiesen werden.⁵³³ Im Unternehmensgesetzbuch sind demgegenüber ergänzenden Vorschriften zur Behandlung latenter Steuern im Konzernabschluss festgehalten.⁵³⁴

In der Schweiz besteht die Konzernrechnung aus der konsolidierten Bilanz, die konsolidierten Erfolgsrechnung und dem konsolidierten Anhang.⁵³⁵ Demgegenüber wird in Österreich zusätzlich die Aufstellung der Konzernkapitalflussrechnung und einer Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals und ihrer Entwicklung verlangt. Zusätzlich kann der Konzernabschluss um eine Segmentberichterstattung erweitert werden.⁵³⁶

In der Rechnungslegung ist in Bezug auf die Erleichterungen, welche in Österreich in § 251 UGB festgehalten sind, auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung zu verweisen.⁵³⁷

In der Schweiz muss der Stichtag der Konzernrechnung mit jenem der Jahresrechnung der Muttergesellschaft übereinstimmen.⁵³⁸ In Österreich muss der Konzernabschluss am Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens oder an einem abweichenden Stichtag der Jahresabschlüsse der bedeutendsten oder der Mehrzahl der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen aufgestellt werden.⁵³⁹

5.5. Vollkonsolidierung

5.5.1. Grundsätze der Vollkonsolidierung

5.5.1.1. Schweiz

Die Konzernrechnung konstituiert auf der Fiktion der rechtlichen Einheit des Konzerns, wobei die Zusammenfassung der rechtlich selbständigen Gesellschaften zu einer konsolidierten

⁵³¹ Vgl. Art. 958 Abs. 1 OR.

⁵³² Vgl. § 250 Abs. 2 UGB.

⁵³³ Vgl. Art. 958c OR.

⁵³⁴ Vgl. § 258 UGB.

⁵³⁵ Vgl. Art. 958 Abs. 2 OR.

⁵³⁶ Vgl. § 250 Abs. 1 UGB.

⁵³⁷ Vgl. Art. 958c OR.

⁵³⁸ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 375.

⁵³⁹ Vgl. § 252 Abs. 1 UGB.

Jahresrechnung erfolgt. Die Konzerngesellschaften werden als Zweigbetriebe erachtet, die ein Bestandteil des Konzerns als rechtlich selbständiges Unternehmen sind. Dies stellt eine logische Folgerung aus der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns dar und ist ein wichtiges Statut der Konzernrechnungslegung in der Schweiz.⁵⁴⁰ Weil die Konzernrechnung grundsätzlich Aktiven und Fremdkapital der Untergesellschaften enthält, sind die Beteiligungen an diesen Gesellschaften im Rahmen der Konsolidierung gegen dessen Eigenkapital zu verrechnen. Aus Konzernsicht werden dabei die Nettoaktiven einer Untergesellschaft und nicht eine Beteiligung akquiriert.⁵⁴¹

Aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung folgt, dass die Vermögenswerte, das Fremdkapital, die Erträge und die Aufwendungen generell vollständig nach dem Recht des Mutterunternehmens übernommen werden müssen.⁵⁴² Das sachliche Stetigkeitsprinzip verlangt die Behandlung gleichartiger Sachverhalte innerhalb des Konzerns nach identen Regeln.⁵⁴³ Zu diesem Zweck können Bilanzierungswahlrechte, Bilanzierungsverbote sowie Ermessens- und Lückenbereiche in der Konzernrechnung unabhängig von der Ausübung in der Jahresrechnung behandelt werden.⁵⁴⁴

5.5.1.2. Österreich

In dem Konzernabschluss muss der Jahresabschluss des Mutterunternehmens mit den Jahresabschlüssen der Tochterunternehmen zusammengefasst werden. An die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an den einbezogenen Tochterunternehmen müssen die Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten der Tochterunternehmen treten, soweit sie nach dem Recht des Mutterunternehmens bilanzierbar sind und die Eigenart des Konzernabschlusses keine Abweichungen bedingt oder keine speziellen Vorschriften normiert sind.⁵⁴⁵

Die Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen müssen unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufgenommen werden, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht normiert ist. Nach

⁵⁴⁰ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 353 bis 354.

⁵⁴¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 382.

⁵⁴² Vgl. Art. 958c Abs. 1 Z 2 UGB.

⁵⁴³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 373.

⁵⁴⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 375.

⁵⁴⁵ Vgl. § 253 Abs. 1 UGB.

dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte können im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen vollzogen werden.⁵⁴⁶

5.5.1.3. Vergleich

Die Grundsätze der Vollkonsolidierung offenbaren keine wesentlichen Unterschiede zwischen der Rechnungslegung nach Obligationenrecht und nach dem Unternehmensgesetzbuch.

5.5.2. Kapitalkonsolidierung

5.5.2.1. Schweiz

Bei der Kapitalkonsolidierung sind die Anschaffungskosten der Beteiligung den erworbenen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten wie beim Erwerb einer Vermögensgesamtheit im Sinne von Art. 181 OR zuzuordnen. Die Marktwerte zum Zeitpunkt des Erwerbs begründen jeweils die neuen Anschaffungskosten innerhalb des Konzerns.⁵⁴⁷

Die zum Fair-Value bewerteten Nettoaktiven stellen das Eigenkapital dar, welche mit den Anschaffungskosten der Beteiligung verrechnet werden. Die Kapitalkonsolidierung in der Schweiz kann nach zwei unterschiedlichen Methoden erfolgen:

- Buchwertmethode: Das Eigenkapital laut Handelsbilanz II wird mit der Beteiligung aufgerechnet. Ein daraus entstehender positiver Unterschiedsbetrag wird zur Aufdeckung stiller Reserven verwendet.
- Neubewertungsmethode: Zunächst erfolgt die Aufdeckung stiller Reserven unabhängig vom Anteil der Beteiligung im Zuge einer Ergänzungsrechnung. Die resultierenden Nettoaktiven werden mit der Beteiligung aufgerechnet und der erworbene Goodwill tritt direkt hervor.⁵⁴⁸

In der Schweizer Bilanzierungspraxis sind somit sowohl die Buchwert- als auch die Neubewertungsmethode zu finden.⁵⁴⁹

Ein passiver Unterschiedsbetrag entsteht bei Anwendung der Buchwertmethode, wenn das Eigenkapital laut Handelsbilanz II die Anschaffungskosten der Beteiligung der Obergesell-

⁵⁴⁶ Vgl. § 253 Abs. 2 UGB.

⁵⁴⁷ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 382.

⁵⁴⁸ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 385.

⁵⁴⁹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 385.

schaft überschreiten. Ist bei der Rechnungslegungsmethode das Anschaffungswertprinzip einzuhalten, müssen die Nettoaktiven laut HB II systematisch in Höhe des passiven Unterschiedsbetrags abgewertet werden. Andernfalls muss der passive Unterschiedsbetrag als negativer Goodwill in der Bilanz angesetzt werden.⁵⁵⁰

Überschreiten bei Anwendung der Neubewertungsmethode die zum Fair Value bewerteten Nettoaktiven die Anschaffungskosten der Beteiligung, muss der Unterschiedsbetrag als im Kaufpreis berücksichtigter negativer Goodwill grundsätzlich in der Konzernbilanz angesetzt werden. In den IFRS wird die erfolgswirksame Erfassung des negativen Goodwills zwingend verlangt. Bei Anwendung des Anschaffungswertprinzips erfolgt die systematische Eliminierung des Differenzbetrags.⁵⁵¹ Im Zuge der Ergänzungsrechnung werden die Nettoaktiven dabei dermaßen abgewertet, bis diese mit dem Beteiligungswert übereinstimmen.⁵⁵²

Beim Vorliegen von Minderheiten ergibt sich bei Anwendung der Buchwertmethode der Unterschiedsbetrag aus der Differenz des konzernanteiligen Eigenkapitals laut HB II und der Beteiligung. Etwaige stille Reserven werden nur in Höhe des jeweiligen Konzernanteils angesetzt. Übersteigt der Unterschiedsbetrag die anteiligen stillen Reserven, können diese in der Gesamtheit als Goodwill aktiviert werden. In seltenen Fällen übersteigt das buchmäßige Eigenkapital in der HB II die Anschaffungskosten der Untergesellschaft. Der passive Unterschiedsbetrag muss als negativer Goodwill in der Konzernbilanz angesetzt werden. Das Vorhandensein von Minderheiten ist hier nicht von Bedeutung, da sich der Unterschiedsbetrag nur auf den Konzernanteil richtet.⁵⁵³

Die Neubewertung ist unabhängig von der Anteilsquote zu erfolgen. Die Minderheiten der Untergesellschaft partizipieren am Ansatz der stillen Reserven gemäß ihrem prozentuellen Anteil.⁵⁵⁴ Die Vollaufdeckung der stillen Reserven bewirkt eine Bilanzverlängerung im Vergleich mit der anteiligen Aufdeckung stiller Reserven im Zuge der Buchwertmethode.⁵⁵⁵

Anteile an der Obergesellschaft, die dieser oder einem in die Konzernrechnung einbezogenen Tochtergesellschaft gehören, dürfen in der Konzernrechnung als Minuspостens für Kapitalanteile auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen werden.⁵⁵⁶

⁵⁵⁰ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 391.

⁵⁵¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 392.

⁵⁵² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 386.

⁵⁵³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 390 bis 391.

⁵⁵⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 392 bis 393.

⁵⁵⁵ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 392 bis 393.

⁵⁵⁶ Vgl. Art. 959a Abs. 2 Z 3 OR.

5.5.2.2. Österreich

Die detaillierten Bestimmungen zur Kapitalkonsolidierung sind in § 254 UGB festgehalten. Seit Einführung des RÄG 2014 ist nur mehr die Anwendung der Neubewertungsmethode gestattet.⁵⁵⁷

Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen muss mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet werden. Das Eigenkapital ergibt sich aus dem Betrag, der dem beizulegenden Zeitwert der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten zu dem für die Verrechnung maßgeblichen Zeitpunkt entspricht.⁵⁵⁸

Die Bestimmung des Zeitpunkts für die Verrechnung ergibt sich aus § 254 Abs. 2 UGB. Dieser wird auf Basis der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss durchgeführt. Beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten erfolgt die Verrechnung immer dann, wenn das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Der gewählte Zeitpunkt ist im Konzernanhang anzugeben.⁵⁵⁹

Das anteilige Eigenkapital darf nicht mit einem Betrag angesetzt werden, der die Anschaffungskosten des Mutterunternehmens für die Anteile an dem einbezogenen Tochterunternehmen überschreitet. Unterschreiten die Anschaffungskosten den Buchwert des anteiligen Eigenkapitals, so muss der Buchwert angesetzt werden.⁵⁶⁰

Daraus ergeben sich folgenden Fälle:

- Die Anschaffungskosten der Beteiligung sind geringer als das neu bewertete Eigenkapital, aber größer als der Buchwert des Eigenkapitals: Der Betrag des neu bewerteten Eigenkapitals muss auf die niedrigeren Anschaffungskosten des Mutterunternehmens gekürzt werden, da im Kaufpreis nicht die gesamten stillen Reserven enthalten waren. Ein passiver Unterschiedsbetrag darf nicht angesetzt werden. Ein höherer Ansatz würde eine Bewertung über den Anschaffungskosten bewirken und das im Konzernabschluss nach UGB geltende Anschaffungswertprinzip verletzen.⁵⁶¹

⁵⁵⁷ Vgl. *Dokalik / Hirschler* (2015), S. 123.

⁵⁵⁸ Vgl. § 254 Abs. 1 S 1 und 2 UGB.

⁵⁵⁹ Vgl. § 254 Abs. 2 UGB.

⁵⁶⁰ Vgl. § 251 Abs. 1 S 3 und 4 UGB.

⁵⁶¹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009b), S. 55.

- Die Anschaffungskosten der Beteiligung sind geringer als der Buchwert des Eigenkapitals: Hier muss ein passiver Unterschiedsbetrag angesetzt werden. Der Nichtansatz hätte die Abwertung der Vermögensgegenstände des Tochterunternehmens unter die Wertansätze im Jahresabschluss zur Folge. Dies würde die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verletzen.⁵⁶²

Entsteht ein Unterschiedsbetrag bei der Verrechnung auf der Aktivseite in der Konzernbilanz, so ist dieser zwingend als Geschäfts(Firmenwert) anzusetzen. Ein negativer Unterschiedsbetrag muss auf der Passivseite als Unterschiedsbetrag aus der Zusammenfassung von Eigenkapital und Beteiligungen ausgewiesen werden. Dieser Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr müssen im Anhang erläutert werden. Unterschiedsbeträge der Aktivseite dürfen mit jener der Passivseite verrechnet werden. Die verrechneten Beträge müssen im Anhang angegeben werden.⁵⁶³

Anteile an dem Mutterunternehmen, die diesem oder einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gehören, müssen in der Konzernbilanz als eigene Anteile im Umlaufvermögen gesondert ausgewiesen werden.⁵⁶⁴

5.5.2.3. Vergleich

In der Schweiz kann die Kapitalkonsolidierung nach der Buchwertmethode oder der Neubewertungsmethode erfolgen.⁵⁶⁵ In Österreich ist seit Einführung des RÄG 2014 nur mehr die Neubewertungsmethode anzuwenden.⁵⁶⁶

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht kann ein negativer Goodwill unterschiedlich behandelt werden:

- Passivierung in der Konzernbilanz;
- erfolgswirksame Erfassung (IFRS);
- Anwendung des Anschaffungswertprinzips.⁵⁶⁷

In der Konzernrechnungslegung nach dem UGB ist die Behandlung des negativen Unterschiedsbetrags zwingend im Sinne des Anschaffungswertprinzips zu erfolgen.⁵⁶⁸

⁵⁶² Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009b), S. 55.

⁵⁶³ Vgl. § 254 Abs. 3 UGB.

⁵⁶⁴ Vgl. § 254 Abs. 4 UGB.

⁵⁶⁵ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 385.

⁵⁶⁶ Vgl. § 254 Abs. 1 S 1 und 2 UGB.

⁵⁶⁷ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 386 und 392.

In Bezug auf die Vorschriften zur Verrechnung von aktiven und passiven Unterschiedsbeträgen, welche in Österreich gemäß § 254 Abs. 3 UGB festgehalten sind, wird in der Schweiz auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung verwiesen.⁵⁶⁹

Für eigene Anteile kann in der Konzernrechnung nach Obligationenrecht ein gesonderter Minuspostens für Kapitalanteile passiviert werden.⁵⁷⁰ Demgegenüber verlangt das UGB die Aktivierung eigener Anteil im Umlaufvermögen der Konzernbilanz.⁵⁷¹

5.5.3. Schuldenkonsolidierung

5.5.3.1. Schweiz

Die Schuldenkonsolidierung verlangt die Aufrechnung von korrespondierenden Forderungen und Verbindlichkeiten innerhalb eines Konzerns. Bei betragsgleichen Posten kann eine „glatte“ Aufrechnung erfolgen. Daneben müssen Differenzen eliminiert werden, wenn die zusammengehörenden Verbindlichkeiten und Forderungen nicht übereinstimmen oder Gegenposten fehlen. Echte Aufrechnungsdifferenzen können aufgrund von Wertberichtigungen von Forderungen, Bildung von Rückstellungen oder durch Diskontierung von Forderungen oder Verbindlichkeiten entstehen und müssen bei ordnungsmäßiger Ermittlung der HB II erfolgswirksam eliminiert werden. Unechte Differenzen, wie falsch verbuchte Geschäftsvorfälle, sind im Nachhinein so zu präsentieren, als wären diese systemkonform angesetzt worden.⁵⁷²

Die Schuldenkonsolidierung kann unterbleiben, wenn die wegzulassenden Beträge nicht wesentlich im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung sind.⁵⁷³

Die IFRS 10 und Swiss GAAP FER 30 beziehen sich auf eine Generalklausel, wonach konzerninterne Geschäftsvorfälle im vollen Umfang eliminiert werden müssen.⁵⁷⁴

5.5.3.2. Österreich

Schuldverhältnisse zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen im Konzernabschluss müssen aufgrund der Einheitstheorie korrigiert werden.⁵⁷⁵

⁵⁶⁸ Vgl. § 254 Abs. 1 S 3 und 4 UGB.

⁵⁶⁹ Vgl. Art. 958c OR.

⁵⁷⁰ Vgl. Art. 959a Abs. 2 Z 3 OR.

⁵⁷¹ Vgl. § 254 Abs. 4 UGB.

⁵⁷² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 418 bis 420.

⁵⁷³ Vgl. Art. 958c OR.

⁵⁷⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 418.

⁵⁷⁵ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009), S. 105.

Laut Gesetz sind Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten aus Beziehungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten zu eliminieren.⁵⁷⁶ Daneben müssen unechte und echte Aufrechnungsdifferenzen entsprechend berichtigt werden.⁵⁷⁷

Auf die Schuldenkonsolidierung kann verzichtet werden, wenn die wegzulassenden Beträge die Wesentlichkeitsgrenze im Sinne von § 189a Z 10 UGB nicht überschreiten.⁵⁷⁸ Dabei können folgende Grundsätze in Betracht gezogen werden:

- Das Wahlrecht muss nicht zwingend für den gesamten Konsolidierungskreis ausgeübt werden.
- Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit ist von der Gesamtheit des Konsolidierungsvolumens des einzubeziehenden Unternehmens auszugehen.
- Bei der Ausübung des Wahlrechts sind auch die dabei entstehenden Auswirkungen auf den Konzern zu berücksichtigen.
- Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung ist das Stetigkeitsgebot der Konsolidierungsmethode zu beachten.⁵⁷⁹

5.5.3.3. Vergleich

Bei Anwendung von IFRS 10 und Swiss GAAP FER 30 muss die Schuldenkonsolidierung zwingend vollzogen werden. In Österreich kann diese unterbleiben, wenn die Beträge die Wesentlichkeitsgrenze im Sinne von § 189a Z 10 UGB nicht überschreiten.

5.5.4. Zwischenergebniseliminierung

5.5.4.1. Schweiz

Können gelieferte Vermögenswerte innerhalb des Konzerns nicht bis zum Bilanzstichtag verkauft werden, beeinflusst dies den Jahreserfolg und die Bilanzwerte des Sammelabschlusses durch konzerninterne Verrechnungspreise und daraus resultierenden Gewinne und Verluste. Innerhalb des Konzerns gelten diese Erfolge als nicht realisiert. Bei einer Aktivierung des Vermögenswertes bei dem empfangenden Unternehmen, muss der von der Handelsbilanz II umfasste Zwischenerfolg eliminiert werden. Die Gegenüberstellung des Bilanzwerts nach

⁵⁷⁶ Vgl. § 255 Abs. 1 UGB.

⁵⁷⁷ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009), S. 105.

⁵⁷⁸ Vgl. § 255 Abs. 2 UGB.

⁵⁷⁹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009b), S. 107. Siehe auch Sutter / Zehetner (2000), § 255 HGB, Rz. 48.

Maßgabe der Konzernrechnungslegung zum HB II-Wert offenbart den zu korrigierenden Gewinn oder Verlust.⁵⁸⁰

Der konzernrelevante Bilanzwert kann sich wie folgt ergeben:

- Konzernanschaffungskosten: Maßgeblich für Aktiven, welche der Lieferant innerhalb des Konzern von einem Dritten erworben hat.
- Konzernherstellungskosten: Gilt für Aktiven, die aus dem Herstellungsprozess des Lieferanten resultieren.
- Fair Value: Bei so bewerteten Aktiven (u.a. Wertschriften) ist die Höhe des Bilanzansatzes in der Regel gleich, wodurch kein Bedarf zur Zwischenergebniseliminierung besteht.⁵⁸¹

Das Obligationenrecht schreibt keine bestimmte Zusammensetzung der Konzernanschaffungs- und Konzernherstellungskosten vor. Wo nicht einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung gefolgt wird, bieten die individuellen Konzernregeln grundsätzlich erhebliche Ermessensspielräume und sogar Wahlrechte. Die Obergrenze der Anschaffungs- und Herstellungskosten stellen sämtliche aktivierbaren Aufwendungen dar, die Untergrenze verlangt den Einbezug jener Aufwendungen, die bei der rechtlichen Einheit als aktivierungspflichtig anzusehen sind.⁵⁸²

Wenn die Auswirkung nur unwesentlichen Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hat, muss der Zwischenerfolg nicht eliminiert werden. Diese Beurteilung setzt eine systematische Schätzung des Ausmaßes der in den Bilanz- und Erfolgspositionen enthaltenen Zwischenerfolge voraus.⁵⁸³

Die IFRS 10 und Swiss GAAP FER 30 beziehen sich bei der Behandlung von Zwischenergebnissen grundsätzlich auf eine Generalklausel, welche die Beseitigung von Zwischenergebnissen –und verlusten zur Gänze verlangt.⁵⁸⁴

5.5.4.2. Österreich

In den Konzernabschluss zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Konzernabschluss einbezogenen Unter-

⁵⁸⁰ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 418.

⁵⁸¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 420.

⁵⁸² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 420 bis 421.

⁵⁸³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 422.

⁵⁸⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 418.

nehmen beruhen, müssen in der Konzernbilanz mit dem Betrag angesetzt werden, zu dem sie in der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellten Bilanz dieses Unternehmens anzusetzen wären, wenn die in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen auch rechtlich ein einziges Unternehmen bildeten.⁵⁸⁵

Zur Ermittlung des Zwischengewinns- bzw. verlusts sind die Bewertungsvorschriften im Sinne von §§ 201 – 211 UGB anzuwenden.⁵⁸⁶ Die Bewertung der jeweiligen Vermögensgegenstände erfolgt somit im Wesentlichen zu Konzernanschaffungs- oder Konzernherstellungskosten.⁵⁸⁷

Ein Weglassen der Zwischenergebniseliminierung kann unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit im Sinne von § 189a Z 10 UGB erfolgen.⁵⁸⁸

5.5.4.3. Vergleich

Der konzernrelevante Bilanzwert kann in der Schweiz die Konzernanschaffungskosten, Konzernherstellungskosten oder der Fair Value von bestimmten Aktiven darstellen.⁵⁸⁹ In Österreich müssen die Konzernanschaffungs- oder Konzernherstellungskosten angesetzt werden.⁵⁹⁰

Daneben bestehen in der Rechnungslegung nach Obligationenrecht erhebliche Ermessensspielräume und Wahlrechte zur Ermittlung der relevanten Konzernanschaffungs- oder Konzernherstellungskosten, wenn nicht einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung gefolgt wird.⁵⁹¹ In Österreich sind Vorschriften zur Bestimmung des konzernrelevanten Bilanzwerts klar in §§ 201 – 211 UGB festgehalten.

Bei Anwendung der IFRS 10 oder Swiss GAAP FER 30 muss die Zwischenergebniseliminierung zwingend erfolgen. In der Konzernrechnungslegung nach UGB kann diese unterbleiben, wenn die Beträge nicht wesentlich im Sinne von § 189a Z 10 UGB sind.

⁵⁸⁵ Vgl. § 256 Abs. 1 UGB.

⁵⁸⁶ Vgl. § 251 Abs. 1 UGB.

⁵⁸⁷ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009b), S. 110.

⁵⁸⁸ Vgl. § 256 Abs. 2 UGB.

⁵⁸⁹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 420 bis 421.

⁵⁹⁰ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009b), S. 110.

⁵⁹¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 420.

5.5.5. Aufwands- und Ertragskonsolidierung

5.5.5.1. Schweiz

Im Sinne der Einheitsfunktion sind sämtliche Erträge und Aufwendungen, die aus Beziehungen zwischen Konzerngesellschaften entstehen, aus dem Sammelabschluss zu eliminieren.⁵⁹² Die Konsolidierung bezieht sich in der Regel auf Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen an Konzerngesellschaften. Theoretisch kommen für konzerninterne Erlöse eine der folgenden Vorgehensweisen in Betracht:

- Aufrechnung gegen korrespondierende Aufwendungen;
- Ausweis als Bestandsänderung der Halb- und Fertigfabrikate;
- Ausweis als aktivierte Eigenleistungen des Anlagevermögens.⁵⁹³

Wenn die Konsequenzen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung nur unwesentlichen Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben, muss diese nicht durchgeführt werden. Die Beurteilung der Wesentlichkeit hat im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung zu erfolgen.⁵⁹⁴

Die IFRS 10 beziehen sich grundsätzlich auf eine Generalklausel, wonach sämtliche konzerninterne Geschäftsvorfälle im vollen Umfang zu eliminieren sind. Selbiges wird in Swiss GA-AP FER 30 verlangt.⁵⁹⁵

5.5.5.2. Österreich

Die Einheitstheorie setzt grundsätzlich die Aufwands- und Ertragskonsolidierung voraus, welche die Eliminierung von Leistungsbeziehungen innerhalb des Konzerns verlangt. Zwischen Konzernunternehmen als Element der wirtschaftlichen Einheit können keine Aufwendungen und Erträge resultieren.⁵⁹⁶

In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung müssen bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen verrechnet werden, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Ei-

⁵⁹² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 418.

⁵⁹³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 422.

⁵⁹⁴ Vgl. Art. 958c OR.

⁵⁹⁵ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 418.

⁵⁹⁶ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009b), S. 108.

genleistungen auszuweisen sind. Andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen ausgewiesen werden müssen.⁵⁹⁷

Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung kann unterbleiben, wenn die wegzulassenden Beträge nicht wesentlich im Sinne von § 189a Z 10 UGB sind.⁵⁹⁸

5.5.5.3. Vergleich

Bei Anwendung der IFRS 10 oder Swiss GAAP FER 30 muss die Aufwands- und Ertragskonsolidierung, im Unterschied zur Konzernrechnungslegung in Österreich, zwingend durchgeführt werden.⁵⁹⁹

5.6. Bewertungsvorschriften

5.6.1. Schweiz

Die Vermögensgegenstände und Schulden sind grundsätzlich in der Konzernrechnung nach einheitlichen Methoden zu behandeln. Insbesondere umfasst der Stetigkeitsgrundsatz neben der zeitlichen auch eine sachliche Komponente, wobei gleichartige Sachverhalte einheitlich in der Jahresrechnung bilanziert und bewertet werden müssen. Bei signifikanten Indifferenzen würde das Ziel der zuverlässigen Beurteilung nicht erreicht werden. Die IFRS benennen im Rahmenkonzept „consistency“ als wichtige Qualitätsanforderung zur Gewährleistung der „comparability“. Auch die Swiss GAAP FER erachten Stetigkeit und Vergleichbarkeit im Rahmenkonzept als bedeutende qualitative Anforderung.⁶⁰⁰

Nach Schweizer Recht steht der Stetigkeitsgrundsatz der Maßgeblichkeit des Einzelabschlusses für Besteuerung und Ausschüttungen konträr gegenüber. Aufgrund dieser Tatsache hat der Gesetzgeber stille Willkürreserven auch in der Konzernrechnung zugelassen. Eine einheitlich durchgeführte Konzernrechnungslegung kann somit nicht erzwungen werden, sondern nur im Sinne des Informationszwecks ausdrücklich empfohlen werden, soweit sich die Ober-

⁵⁹⁷ Vgl. § 257 Abs. 1 UGB.

⁵⁹⁸ Vgl. § 257 Abs. 2 UGB.

⁵⁹⁹ Vgl. § 257 Abs. 2 UGB.

⁶⁰⁰ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 373.

gesellschaft bei der Bildung und Auflösung stiller Reserven auf gesetzlichen Vorschriften stützt.⁶⁰¹

Konträr dazu umfassen IFRS 10 und Swiss GAAP FER 30 Bestimmungen, welche die Einheitlichkeit der Rechnungslegung eines Konzerns auf gleichartige Geschäftsvorfälle und Ereignisse unter ähnlichen Umständen verlangen. Zum Zwecke der Konsolidierung müssen Anpassungen vollzogen werden, wenn der gesetzliche Abschluss einer Konzerngesellschaft Abweichungen aufweist.⁶⁰²

Die Konzernrechnungslegung bietet zur Behandlung des Goodwills bei der Folgekonsolidierung verschiedene Methoden:

- Verrechnung mit dem Eigenkapital;
- Aktivierung sowie systematische Abschreibung verteilt über die Nutzungsdauer;
- Aktivierung und Wertberichtigung nur bei einer Wertminderung.⁶⁰³

Die Praxis bevorzugte lange die „Sofortabschreibung“, was zu einer Verbesserung der Eigenkapitalquote führte. Begründet wurde die Methode durch die unbestimmte Lebensdauer eines erworbenen Goodwills sowie durch das Vorsichtsprinzip. Als immaterieller Wert des Anlagevermögens begründet der erworbene Goodwill allerdings im Sinne von Art. 959a Abs. 1 OR die Bilanzpflicht. Im Rahmen der GoR muss er im Zuge der Folgekonsolidierung planmäßig über eine vorsichtig ermittelte Dauer abgeschrieben werden.⁶⁰⁴

Ein „impairment-only“-Ansatz im Sinne der IFRS wird nach Obligationenrecht grundsätzlich als nicht zulässig eingestuft. In Swiss GAAP FER 30 wurde ein Kompromiss insoweit normiert, als dass der Goodwill in der Regel über fünf und in begründeten Fällen höchstens über 20 Jahre systematisch abgeschrieben werden darf. Die IFRS für SME verlangen die systematische Abschreibung des Goodwills über die Nutzungsdauer oder, falls diese nicht eindeutig ermittelt werden kann, über 10 Jahre.⁶⁰⁵

Die Behandlung des negativen Goodwills verlangt die Feststellung, ob spezifische Gründe wie schlechte Ertragsaussichten oder in Zukunft anfallende Aufwendungen den Preisabschlag verursachen haben. Insoweit wäre der negative Goodwill als Rechnungsabgrenzungsposten zu erachten, der zur Kompensierung von Negativeinflüssen verwendet wird. Bei Wegfall der

⁶⁰¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 373.

⁶⁰² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 373.

⁶⁰³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 395.

⁶⁰⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 395.

⁶⁰⁵ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 395 bis 396.

Gründe, die den Preisabschlag verursacht haben, verwandelt sich der negative Goodwill teilweise oder zur Gänze in einen realisierten Gewinn. Bei einem „lucky buy“ sollte der Betrag direkt über die Erfolgsrechnung in die Kapitalreserven eingestellt werden. Demgegenüber verlangt IFRS 3, dass der negative Goodwill sofort als Gewinn erfasst werden muss. Die Abgrenzung und Verrechnung mit zukünftig erwartenden Aufwendungen ist unter IFRS nicht erlaubt. Swiss GAAP FER umfassen keine expliziten Regeln zur Behandlung des negativen Goodwills.⁶⁰⁶

5.6.2. Österreich

Die in den Konzernabschluss gemäß § 253 Abs. 2 UGB übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen müssen nach den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich bewertet werden. Zulässige Bewertungswahlrechte dürfen im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Abweichungen von den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens angewandten Bewertungsmethoden müssen im Konzernanhang angegeben und begründet werden.⁶⁰⁷

Erfolgte die Bewertung der in den Konzernabschluss aufzunehmende Vermögensgegenstände oder Schulden des Mutterunternehmens oder der Tochterunternehmen in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen nach Methoden, die sich von denen unterscheiden, die auf den Konzernabschluss anzuwenden sind oder die von den gesetzlichen Vertretern des Mutterunternehmens in Ausübung von Bewertungswahlrechten auf den Konzernabschluss angewendet werden, so müssen die abweichend bewerteten Vermögensgegenstände oder Schulden nach den auf den Konzernabschluss angewandten Bewertungsmethoden neu bewertet werden und mit den neuen Wertansätzen in den Konzernabschluss übernommen werden.⁶⁰⁸

Von der einheitlichen Bewertung kann bei folgenden Sachverhalten abgesehen werden:

- Bei Wertansätzen, die auf Sondervorschriften für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen beruhen. Die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang angegeben werden.⁶⁰⁹

⁶⁰⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* 2014), S. 397.

⁶⁰⁷ Vgl. § 260 Abs. 2 UGB.

⁶⁰⁸ Vgl. § 260 Abs. 2 S 1 UGB.

⁶⁰⁹ Vgl. § 260 Abs. 2 S 2 UGB.

- Die Auswirkungen eines Abweichens der einheitlichen Bewertung ist nicht wesentlich gemäß § 189a Z 10 UGB.⁶¹⁰
- Bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der Zielsetzung im Sinne von § 250 Abs. 2 S 3 UGB. Im Konzernanhang muss die Abweichung angegeben, begründet und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns dargelegt werden.⁶¹¹

Das Vorliegen besonderer Umstände ist im Gesetz nicht näher definiert. Ganz allgemein wird dies dann angenommen, wenn sich aus äußeren Einflüssen Schwierigkeiten oder Verzögerungen im Rahmen der Neubewertung ergeben würden.⁶¹² Dies kann etwa durch eine unverhältnismäßige Verzögerung bei einem neu erworbenen Tochterunternehmen in Folge der Bewertungsanpassung auftreten.⁶¹³

Die Abschreibung des Geschäftswerts muss planmäßig auf die Geschäftsjahre, in denen er voraussichtlich genutzt wird, verteilt werden. In Fällen, in denen die Nutzungsdauer des Geschäftswertes nicht verlässlich geschätzt werden kann, muss der Geschäftswert über 10 Jahre gleichmäßig verteilt abgeschrieben werden.⁶¹⁴

Der Unterschiedsbetrag aus der Zusammenfassung von Eigenkapital und Beteiligungen kann bei folgenden Sachverhalten ergebniswirksam aufgelöst werden:

- Eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Zusammenfassung der Jahresabschlüsse verbundener Unternehmen erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens ist eingetreten.
- Die zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Zusammenfassung der Jahresabschlüsse verbundener Unternehmen erwarteten Aufwendungen wurden berücksichtigt.
- Am Abschlussstichtag steht fest, dass der Unterschiedsbetrag einem verwirklichten Gewinn entspricht.⁶¹⁵

Die Auflösung des passiven Unterschiedsbetrags kann somit zur Neutralisierung der vorweggenommenen ungünstigen Entwicklungen der Ertragslage oder zur Vereinnahmung eines „lucky buys“ erfolgen.⁶¹⁶

⁶¹⁰ Vgl. § 260 Abs. 2 S 3 UGB.

⁶¹¹ Vgl. § 260 Abs. 2 S 4 UGB.

⁶¹² Vgl. *Dokalik / Hirschler (2015)*, S. 129.

⁶¹³ Vgl. *Egger / Samer / Bertl (2009b)*, S. 121.

⁶¹⁴ Vgl. §§ 261 Abs. 1 i.V.m. 203 Abs. 5 UGB.

⁶¹⁵ Vgl. § 261 Abs. 2 UGB.

5.6.3. Vergleich

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht sind die Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich einheitlich zu bewerten. Dem Stetigkeitsgrundsatz steht allerdings die Maßgeblichkeit für die Besteuerung und Ausschüttung entgegen, wobei insbesondere der Ansatz und die Auflösung stiller Willkürreserven die einheitliche Bewertung verletzen kann. Die IFRS und Swiss GAAP FER umfassen das Stetigkeitsprinzip im Rahmenkonzept und erachten diese als entscheidende Qualitätsanforderung zur Sicherstellung der Vergleichbarkeit.⁶¹⁷ In Österreich wird in der Regel die einheitliche Bewertung im Konzernabschluss verlangt, wobei bestimmte Ausnahmen bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen sowie beim Eintritt besonderen Umstände unter Beachtung der in § 250 Abs. 2 S 3 UGB umschriebenen Zielsetzung bestehen. Die Auswirkungen vom Abweichen der einheitlichen Bewertung muss im Anhang angegeben werden. Darüber hinaus muss die einheitliche Bewertung nicht vorgenommen werden, wenn die Auswirkungen nicht wesentlich im Sinne von § 189a Z 10 UGB sind.⁶¹⁸

In der Schweiz muss der Goodwill systematisch über die vorsichtig ermittelte Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Die Verrechnung mit dem Eigenkapital oder ein „impairment-only“ Ansatz im Sinne der IFRS würde die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung verletzen. Zur Bestimmung der Nutzungsdauer kann auf die Swiss GAAP FER oder die IFRS für SME zurückgegriffen werden, die auch die systematische Abschreibung über die Nutzungsdauer verlangen. In der Konzernrechnungslegung nach UGB ist der Sachverhalt klar geregelt. Der Geschäftswert muss über die planmäßige Nutzungsdauer verteilt werden. Ist diese nicht verlässlich ermittelbar, so erfolgt die Abschreibung über zehn Jahre.⁶¹⁹

Bei der Behandlung des negativen Goodwills ergeben sich in der Schweiz und in Österreich grundsätzlich keine wesentlichen Unterschiede. Werden allerdings die IFRS 3 herangezogen, so muss der negative Goodwill unmittelbar als Gewinn verbucht werden.⁶²⁰ Dies ist in der Konzernrechnungslegung nach UGB nicht erlaubt, da die ergebniswirksame Auflösung nicht unmittelbar, sondern nur unter bestimmten Voraussetzungen durchgeführt werden darf.⁶²¹

⁶¹⁶ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009b), S. 65 bis 66.

⁶¹⁷ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 373.

⁶¹⁸ Vgl. § 260 UGB.

⁶¹⁹ Vgl. §§ 261 Abs. 1 i.V.m. 203 Abs. 5 UGB.

⁶²⁰ Vgl. TREUHAND-KAMMER (2014), S. 397.

⁶²¹ Vgl. § 261 Abs. 2 UGB.

5.7. Behandlung gemeinsam geführter und assoziierter Unternehmen

5.7.1. Schweiz

Für gemeinsam geführte Unternehmen (joint ventures) muss die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode angewendet werden.⁶²² Das Vorgehen bei der Quotenkonsolidierung entspricht bis auf den anteilmäßigen Einbezug der Vollkonsolidierung. Die jeweilige Konsolidierungsquote ergibt sich aus dem prozentualen Konzernanteil des Konzerns am Nominalkapital des Gemeinschaftsunternehmens. Der Einzelabschluss muss somit im Rahmen der HB II an den Konzern angepasst werden, stille Reserven werden nur anteilig aufgedeckt und die Schulden-, Zwischenergebnis- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung wird konzernanteilig vorgenommen.⁶²³ Demgegenüber muss gemäß IFRS 11 das Partnerunternehmen grundsätzlich den Anteil an einem Gemeinschaftsunternehmen als Beteiligung ansetzen und auf Grundlage der Equity Methode bewerten. Swiss GAAP FER 30 erlaubt hingegen beide Methoden.⁶²⁴

Die Konsolidierung von assoziierten Unternehmen erfolgt ausschließlich mit der Equity-Methode, bei welcher der Buchwert der Beteiligung dem anteiligen Eigenkapital angepasst wird.⁶²⁵ Die Bestimmung des Eigenkapitals im Rahmen der Equity-Methode sollte möglichst durch die Neubewertung des Nettovermögens (Konzernanschaffungskosten) erfolgen, wobei alternativ die Buchwertmethode verwendet werden darf. Der Ausweis eines etwaigen Unterschiedsbetrags erfolgt direkt im Beteiligungswert. Maßgebend für Konsolidierungsmaßnahmen ist der prozentuelle Kapitalanteil an dem assoziierten Unternehmen, wobei das Verhältnis der dem Konzern gehörenden Anteile zum Nominalkapital entscheidend ist. Demgegenüber ist für die Abgrenzung des Konsolidierungskreises der Stimmrechtsanteil entscheidend.⁶²⁶

Im Rahmen der Folgekonsolidierung beeinflussen anteilige Jahreserfolge erfolgswirksam den Beteiligungswert. In einer Nebenrechnung erfolgt, als Ergänzung zur HB II, die Fortschreibung der Erstkonsolidierung. Hierbei wurde insbesondere die Folgebewertung des Goodwills in Kapitel 5.6.1 näher erläutert. Daneben teilen bei der Fortschreibung der Neubewertung die bei der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven das Schicksal des jeweiligen Bilanzpostens und sind spätestens bei der Veräußerung als Aufwand geltend zu machen. Ge-

⁶²² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 367.

⁶²³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 424.

⁶²⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 370 bis 371.

⁶²⁵ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 367.

⁶²⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 425.

winnausschüttungen der assoziierten Gesellschaften müssen vom Beteiligungswert abgesetzt werden. Unterschreitet der erzielbare Betrag den Konzernbilanzwert, so muss zwingend eine Wertberichtigung der Beteiligung erfolgen.⁶²⁷

Die Zwischenerfolge zwischen Konzern- und assoziierten Gesellschaften müssen anteilig eliminiert werden, der Restbetrag wird als realisiert erachtet.⁶²⁸

Aufgrund des großen Freiraums muss die Offenlegung zur Quotenkonsolidierung und Equity-Methode entsprechend umfangreich vorgenommen werden.⁶²⁹

5.7.2. Österreich

Für Gemeinschaftsunternehmen muss die Quotenkonsolidierung (§ 262 UGB) oder die Equity-Methode (§ 264 UGB) verwendet werden.

Führt ein in den Konzernabschluss einbezogenes Mutter- oder Tochterunternehmen ein anderes Unternehmen gemeinsam mit einem oder mehreren nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen, so kann das andere Unternehmen in den Konzernabschluss entsprechend den Anteilen am Kapital einbezogen werden, die dem Mutter- oder dem Tochterunternehmen gehören.⁶³⁰ Hierbei müssen auf die anteilmäßige Zusammenfassung der Jahresabschlüsse verbundener Unternehmen die §§ 250 bis 258, 260 und 261 UGB entsprechend angewendet werden.⁶³¹

Die Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen ist hingegen nach der Equity-Methode zu behandeln und unter einem besonderen Posten mit einer entsprechenden Bezeichnung auszuweisen.⁶³² Beim erstmaligen Ansatz in der Konzernbilanz muss die Beteiligung mit dem Buchwert gemäß den §§ 198 bis 242 UGB angesetzt werden. Daneben muss der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens in der Konzernbilanz oder im Konzernanhang gesondert ausgewiesen werden.⁶³³ Der Unterschiedsbetrag muss den Wertansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden des assoziierten Unternehmens insoweit zugeordnet werden, als deren beizulegender Zeitwert höher oder niedriger als ihr Buchwert ist. Der hierbei zugeordnete Unterschiedsbetrag muss entsprechend der Behandlung der Wertansätze dieser Vermögensgegenstände und Schulden

⁶²⁷ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 425.

⁶²⁸ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 426.

⁶²⁹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 427.

⁶³⁰ Vgl. § 262 Abs. 1 UGB.

⁶³¹ Vgl. § 262 Abs. 2 UGB.

⁶³² Vgl. § 263 Abs. 1 UGB.

⁶³³ Vgl. § 264 Abs. 1 UGB.

im Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens im Konzernabschluss fortgeführt, abgeschrieben oder aufgelöst werden. Ein darüber hinaus verbleibenden Unterschiedsbetrag ist im Sinne von § 261 UGB entsprechend zu behandeln, wobei hier insbesondere auf Kapitel 5.6.2 verwiesen sei.⁶³⁴ In der Folgebewertung muss der ermittelte Wertansatz einer Beteiligung um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, die den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens entsprechen, erhöht oder vermindern werden. Auf die Beteiligung entfallende Gewinnausschüttungen müssen abgesetzt werden. In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung muss das auf die Beteiligungen an assoziierten Unternehmen entfallende Ergebnis unter einem gesonderten Posten ausgewiesen werden.⁶³⁵

Der Zeitpunkt des Wertansatzes der Beteiligung und der Unterschiedsbeträge erfolgt grundsätzlich im Erwerbszeitpunkt oder wenn das Unternehmen zu einem assoziierten Unternehmen geworden ist. Der gewählte Zeitpunkt muss im Konzernanhang angegeben werden.⁶³⁶

Wendet das assoziierte Unternehmen in seinem Jahresabschluss vom Konzernabschluss abweichende Bewertungsmethoden an, so dürfen abweichend bewertete Vermögensgegenstände oder Schulden nach auf den Konzernabschluss angewandten Bewertungsmethoden bewertet werden. Wird die Bewertung nicht angepasst, so muss dies im Konzernanhang angegeben werden.⁶³⁷

Die Zwischenergebniseliminierung muss im Sinne von § 256 UGB angewandt werden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Zwischenergebnisse können auch anteilig entsprechend den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens weggelassen werden.⁶³⁸ In der Regel fehlen dem Mutterunternehmen allerdings die erforderlichen Unterlagen zur Durchführung der Zwischenergebniseliminierung. Darüber hinaus muss die Zwischenergebniseliminierung nicht durchgeführt werden, soweit die Behandlung der Zwischenergebnisse im Sinne von § 256 Abs. 2 UGB nicht wesentlich ist.⁶³⁹

⁶³⁴ Vgl. § 264 Abs. 2 UGB.

⁶³⁵ Vgl. § 264 Abs. 4 UGB.

⁶³⁶ Vgl. § 264 Abs. 3 UGB.

⁶³⁷ Vgl. § 264 Abs. 5 S 1 UGB.

⁶³⁸ Vgl. § 264 Abs. 5 S 2 UGB.

⁶³⁹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009b), S. 153.

Es muss jeweils der letzte Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens verwendet werden. Stellt das assoziierte Unternehmen einen Konzernabschluss auf, so muss von diesem und nicht vom Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens ausgegangen werden.⁶⁴⁰

Die Vorschriften zur Behandlung von assoziierten Unternehmen der §§ 263 Abs. 1 und 264 UGB müssen nicht angewendet werden, wenn die Beteiligung nicht wesentlich gemäß § 189a Z 10 UGB ist.⁶⁴¹

5.7.3. Vergleich

Da im Rahmen der Quotenkonsolidierung in Österreich die Anwendung der §§ 250 bis 258, 260 und 261 UGB verlangt wird, sei auf die diesbezüglichen Vergleiche der allgemeinen Vorschriften zur Konzernrechnung (Kapitel 5.4.) und der Vollkonsolidierung (Kapitel 5.5.) verwiesen.

In der Konzernrechnungslegung nach Obligationenrecht kann die Equity-Bilanzierung nach dem Neubewertungs- oder Buchwertmethode erfolgen.⁶⁴² Im Unternehmensgesetzbuch wird zwingend die Anwendung der Buchwertmethode verlangt.⁶⁴³

In der Schweiz ist der Unterschiedsbetrag direkt in der Beteiligung enthalten.⁶⁴⁴ Die Konzernrechnungslegung nach dem UGB verlangt den gesonderten Ausweis des Unterschiedsbetrags in der Konzernbilanz oder die Angabe im Konzernanhang.⁶⁴⁵

Bei dem Vergleich der Folgebewertung des Goodwills in der Schweiz und in Österreich sei auf Kapitel 5.6. verwiesen.

In der Konzernrechnungslegung nach Obligationenrecht muss eine anteilige Zwischenergebniseliminierung erfolgen.⁶⁴⁶ In Österreich ist das Zwischenergebnis grundsätzlich gemäß § 256 UGB zu behandeln, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Daneben können die Zwischenergebnisse auch anteilig in Bezug auf die Anteile des Mutterunternehmens am assoziierten Unternehmen weggelassen werden.⁶⁴⁷

⁶⁴⁰ Vgl. § 264 Abs. 6 UGB.

⁶⁴¹ Vgl. § 263 Abs. 2 UGB.

⁶⁴² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 425.

⁶⁴³ Vgl. § 264 Abs. 1 UGB.

⁶⁴⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 425.

⁶⁴⁵ Vgl. § 264 Abs. 1 UGB.

⁶⁴⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 426.

⁶⁴⁷ Vgl. § 264 Abs. 5 UGB.

In der Schweiz sei in Hinsicht auf den gesonderten Ausweis der assoziierten Unternehmen in der Konzernbilanz und Konzerngewinn- und verlustrechnung, dem Zeitpunkt des Wertansatzes der Beteiligung und des Unterschiedsbetrags, der Anwendung von konzerninternen Bewertungsmethoden in der HB II und der Einschränkung der Anwendung der Equity-Methode durch den Wesentlichkeitsgrundsatz auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung verwiesen.⁶⁴⁸ Hierbei sind aufgrund der enormen Freiräume entsprechend umfassende Angaben im Anhang zu machen.⁶⁴⁹

5.8. Konzernanhang

5.8.1. Schweiz

Der Anhang stellt einen wesentlichen Bestandteil der Konzernrechnung dar. Dieser soll die Konzernbilanz und die Konzernerfolgsrechnung unterstützen, die darin umgesetzten Methoden erläutern, einzelne Positionen beschreiben sowie darüber hinausgehende finanzielle und nicht finanzielle Informationen bieten, damit die Konzernrechnung eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewährleistet.⁶⁵⁰

Die Kenntnis der jeweiligen Erstellungsregelung ist von größter Bedeutung, weil das Obligationenrecht die Konzernrechnungslegung nur in den Grundsätzen regelt. Die einzige inhaltliche Gesetzesvorschrift umfasst neben dem Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung den Anhang zur Konzernrechnung gemäß Art. 963b Abs. 3 OR. Dabei sind die Bewertungsregeln angemessen zu erläutern. Der Begriff der Bewertungsregeln muss hierbei weit ausgelegt werden und umfasst neben den Konsolidierungsregeln die gesamten Rechnungslegungsmethoden des Konzerns. Wird von den Bewertungsregeln abgewichen, so muss dies zwingend im Anhang angegeben werden. Daneben müssen die für den Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nötigen Angaben in anderer Weise überliefert werden. Ein Abweichen von einer Bewertungsregel verletzt grundsätzlich den Stetigkeitsgrundsatz und ist nur zulässig, wenn diese angegeben, begründet und nach Möglichkeit beziffert werden.⁶⁵¹

⁶⁴⁸ Vgl. Art. 958c Abs. 2 OR.

⁶⁴⁹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 427.

⁶⁵⁰ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 444.

⁶⁵¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 444 bis 445.

Bei Einhaltung eines anerkannten Standards zur Rechnungslegung muss das jeweilige Regelwerk genannt werden und die für die Konzernrechnung wesentlichen Bewertungsmethoden im Sinne von Art. 963b Abs. 3 OR möglichst knapp erläutert werden.⁶⁵²

5.8.2. Österreich

Im Konzernanhang müssen die Konzernbilanz und die Konzern Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so erläutert werden, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermittelt wird. Die jeweiligen Anhangangaben sind dabei explizit in §§ 265 und 266 UGB normiert.

5.8.3. Vergleich

In der Konzernrechnungslegung nach Obligationenrecht sind die Bewertungsregeln und ein Abweichen davon im Konzernanhang anzugeben, um die zuverlässige Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Konzernrechnung zu gewährleisten.⁶⁵³ Die Bestimmungen zum Konzernanhang verlangen, dass dieser so zu erläutern ist, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird. Allerdings wird diese Grundsatzbestimmung durch die darüber hinausgehenden Vorschriften im Sinne von §§ 265 und 266 UGB erweitert.

5.9. Konzernlagebericht

5.9.1. Schweiz

Der Lagebericht muss grundsätzlich durch das Mutterunternehmen gemäß Art. 961c Abs. 1 OR erstellt werden und zwingend auch die konsolidierte Lage des Konzerns zum Ende des Geschäftsjahres darstellen. Die Aufstellung eines Konzernlageberichts ist daher nicht erforderlich, aber jedenfalls erlaubt.⁶⁵⁴

5.9.2. Österreich

Im Konzernlagebericht müssen der Geschäftsverlauf, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und die Lage des Konzerns so dargestellt werden, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird, und die wesentlichen Risiken und Unge-

⁶⁵² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 444.

⁶⁵³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 444.

⁶⁵⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 448.

wissheiten, denen der Konzern ausgesetzt ist, beschreiben werden.⁶⁵⁵ Darüber hinaus sind detaillierte Bestimmungen zur Aufstellung eines Konzernlageberichts des § 267 Abs. 2, 3, 3a, 3b und 4 UGB einzuhalten.

5.9.3. Vergleich

In der Rechnungslegung nach Obligationenrecht muss die konsolidierte Lage des Konzerns im Lagebericht des Mutterunternehmens dargestellt werden. Die Aufstellung eines Konzernlageberichts ist nicht zwingend erforderlich.⁶⁵⁶ In Österreich müssen neben der Lage des Konzerns auch der Geschäftsverlauf, einschließlich des Geschäftsergebnisses erläutert und die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten des Konzerns beschrieben werden. Darüber hinaus sind ergänzende Bestimmungen in § 267 Abs. 2, 3, 3a, 3b und 4 UGB enthalten. Ein Konzernlagebericht ist zwingend aufzustellen.⁶⁵⁷

In der Schweiz besteht grundsätzlich die Verzichtsmöglichkeit für die Aufstellung des Lageberichts, wenn der Konzernabschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt wird.⁶⁵⁸ Diese Bestimmung ist in der Rechnungslegung nach dem UGB nicht normiert.

⁶⁵⁵ Vgl. § 267 Abs. 1 UGB.

⁶⁵⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 448.

⁶⁵⁷ Vgl. § 244 Abs. 1 UGB.

⁶⁵⁸ Vgl. Art. 961d Abs. 1 OR.

6. Vorschriften für bestimmte juristische Personen über den zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung

6.1. Geltungsbereich der Vorschriften

Die Vorschriften zur Jahresrechnung im Sinne von Art. 959 – 960e OR konstituieren auf dem Vorsichtsprinzip. Zur Erhöhung der Transparenz fordert das Rechnungslegungsrecht für bestimmte Unternehmen einen zusätzlichen Einzelabschluss um der „true and fair view“ Methode Genüge zu leisten.⁶⁵⁹

Das Gesetz umfasst gemäß Art. 962 Abs. 1 Z 1 – 3 OR drei unterschiedliche Arten von Unternehmen, die zur Erstellung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung verpflichtet sind.⁶⁶⁰

- Gesellschaften mit börsenkotierten Beteiligungspapieren, wenn die Börse dies verlangt;
- große Genossenschaften mit zumindest 2.000 Genossenschaftern;
- zur ordentlichen Revision verpflichtete Stiftungen (vgl. Kapitel 4.1.).

Die Botschaft des Bundesrats rechtfertigt die zusätzlichen Anforderungen für Grossgenossenschaften und wirtschaftlich bedeutende Stiftungen, dass diese in vielen Aspekten Publikums-gesellschaften ähneln und einer erhöhten Transparenz im öffentlichen Interesse bedürfen.⁶⁶¹

Zusätzlich bestehen gewisse Minderheiten- und Einzelrechte, welche das Verlangen eines zusätzlichen Abschlusses nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung ermöglicht, selbst wenn die Voraussetzungen des Art. 962 Abs. 1 OR. nicht erfüllt sind.⁶⁶² Hiervon sind folgende Personen umfasst:

- Gesellschafter, die mindestens 20 Prozent des Grundkapitals vertreten;
- 10 Prozent der Genossenschafter oder 20 Prozent der Vereinsmitglieder;
- Gesellschafter oder Mitglieder, die einer persönlichen Haftung oder Nachschusspflicht unterliegen.⁶⁶³

⁶⁵⁹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 81.

⁶⁶⁰ Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 616.

⁶⁶¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 81.

⁶⁶² Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 619.

⁶⁶³ Vgl. Art. 962 Abs. 2 OR.

Die Bestimmung fördert den Schutz der Rechte jener Personen, die nicht an der Unternehmensführung beteiligt sind und daher keinen vertieften Zugang in die Berichterstattung genießen.⁶⁶⁴

Die Möglichkeit des sogenannten „Opting-out“ ist in Art. 962 Abs. 3 OR festgehalten, womit die Pflicht zur Aufstellung eines zusätzlichen Abschlusses entfällt, wenn das Unternehmen die Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung aufstellt.⁶⁶⁵ Laut Botschaft des Bundesrats kann dadurch der Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens entsprochen werden.⁶⁶⁶

Dem obersten Organ muss im Sinne von Art. 962a Abs. 4 OR der zusätzliche Abschluss anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung vorgelegt werden, dieser bedarf aber keiner Genehmigung. Das oberste Organ stellt die Generalversammlung, die Gesellschafterversammlung, die Genossenschafter- bzw. die Delegiertenversammlung oder der Stiftungsrat dar.⁶⁶⁷

6.2. Wahl und Wechsel des anerkannten Standards

Der Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung soll – dies ist im Gesetz nicht explizit festgehalten – eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens dienen. Er nützt als zusätzliche Informationsquelle, da der Einzelabschluss nach Obligationenrecht die Bildung stiller Willkürreserven nahezu unbeschränkt zulässt.⁶⁶⁸

Das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan muss grundsätzlich die Wahl des anerkannten Standards fällen, sofern die Statuten, der Gesellschaftsvertrag oder die Stiftungsurkunde keine anderslautenden Vorgaben enthalten oder das oberste Organ den anerkannten Standard nicht festlegt.⁶⁶⁹ Die Minderheiten- und Einzelrechte des Art. 962 Abs. 2 OR umfassen die Festlegung des anzuwendenden Standards nicht.⁶⁷⁰

Die anerkannten Standards zur Rechnungslegung werden durch den Bundesrat bezeichnet.⁶⁷¹ Diesbezüglich sei auf die VASR und die Ausführung des Kapitels 2.2.4 verwiesen. Darüber

⁶⁶⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 81.

⁶⁶⁵ Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 627.

⁶⁶⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 81.

⁶⁶⁷ Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 644.

⁶⁶⁸ Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 615.

⁶⁶⁹ Vgl. Art. 962 Abs. 4 OR.

⁶⁷⁰ Vgl. *Pfaff et al.* (2014), S. 628.

⁶⁷¹ Vgl. Art. 962a Abs. 5 S 1 OR.

hinaus kann der Bundesrat die Voraussetzungen festlegen, welche für die Wahl eines Standards oder den Wechsel von einem Standard zum anderen erfüllt sein müssen.⁶⁷² Bisher wurde von dieser Möglichkeit aber nicht gebraucht gemacht.⁶⁷³

Wird der zusätzliche Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt, so muss dieser im Abschluss angegeben werden, und in seiner Gesamtheit für den Abschluss übernommen werden. Die Einhaltung des Standards wird im Rahmen einer ordentlichen Revision geprüft.⁶⁷⁴

⁶⁷² Vgl. Art. 962a Abs. 5 S 2 OR.

⁶⁷³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2014), S. 83.

⁶⁷⁴ Vgl. Art. 962a Abs. 1 bis 3 OR.

7. Vergleichende Darstellung der Vorschriften über die Revision

7.1. Geltungsbereich der Vorschriften

7.1.1. Schweiz

Das Ausmaß der Revision bestimmt sich grundsätzlich aufgrund der Größe und wirtschaftlichen Bedeutung eines Unternehmens. Dabei wird im Revisionsrecht der Grundsatz „same business, same risks, same rules“ verfolgt. Das Obligationenrecht fasst die Gesellschaften in vier Kategorien ein:

- Publikumsgesellschaften (Art. 727 Abs. 1 Z 1 OR);
- wirtschaftlich bedeutende Unternehmen (Art. 727 Abs. 1 Z 2 und 3 OR);
- kleinere und mittlere Unternehmen (Art. 727a Abs. 1 OR)
- Kleinstunternehmen (Art. 727a Abs. 2 OR).⁶⁷⁵

Bei Abschlüssen von Publikumsgesellschaften und wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen muss eine ordentliche Revision durchgeführt werden.⁶⁷⁶ Die detaillierte Darstellung des Geltungsbereichs wird in Kapitel 4.1. aufgezeigt.

Sind die Voraussetzungen für die ordentliche Revision nicht erfüllt, muss die Gesellschaft ihre Jahresrechnung eingeschränkt prüfen lassen. Dies gilt insbesondere für die kleineren und mittleren Unternehmen.⁶⁷⁷

Bei Kleinstunternehmen kann die Revision durch Zustimmung aller Gesellschafter unterbleiben, wenn die Gesellschaft nicht mehr als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat.⁶⁷⁸

Für die Kommandit-AG, die GmbH, die Genossenschaft und die Stiftung sind grundsätzlich die Bestimmungen zur AG anzuwenden. Hierbei wird auf eine dynamische Verweisungsnorm zurückgegriffen.⁶⁷⁹

Bei Vereinen, die nicht zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, können gemäß Art. 69b Abs. 2 ZGB zum Schutz vor Risiken, die mit der persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht verbunden sind, all jene Vereinsmitglieder eine eingeschränkte Revision verlan-

⁶⁷⁵ Vgl. <http://www.kpmg.com/ch/de/services/tax/legal/company-law-and-ma/company-law/seiten/audit-law.aspx>.

⁶⁷⁶ Vgl. Art. 727 Abs. 1 OR.

⁶⁷⁷ Vgl. Art. 727a Abs. 1 i. V. m. Art. 727c OR.

⁶⁷⁸ Vgl. Art. 727a Abs. 2 OR.

⁶⁷⁹ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 136 bis 142.

gen, die einer persönlichen Haftung oder Nachschusspflicht unterliegen.⁶⁸⁰ Im Übrigen sind die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle von Aktiengesellschaften entsprechend anzuwenden.⁶⁸¹

Aus dem Geltungsbereich der Vorschriften kann das Konzept der gesetzlichen Revisionspflicht abgeleitet werden. Die Zweiteilung der Revisionspflicht steht in Zusammenhang mit dem sogenannten Opting-System, welches ein Abweichen unter bestimmten Voraussetzungen von der gesetzlich vorgegebenen Art der Revision erlaubt. Das Option-System soll der optimalen Gestaltungsfreiheit unter Bedachtnahme aller relevanten Schutzziele der Revisionspflicht dienen.⁶⁸²

Aus den gesetzlichen Bestimmungen ergeben sich nun folgende Optionen:

Opting-up: Bei Gesellschaften, die zur Durchführung einer eingeschränkten Revision verpflichtet sind, kann eine ordentliche Revision verlangt werden. Das Opting-up ist unter folgenden Tatbeständen möglich:

- bei Gesellschaftern, die zumindest einen Anteil von 10% des Grundkapitals halten (Art. 727a Abs 2, Art. 818 Abs.1 und Art. 906 Abs. 2 Z 2 OR);
- bei Personen, die einer Nachschusspflicht oder persönlichen Haftung unterliegen (Art. 818 Abs. und Art. 906 Abs. 2 Z 3 OR; Art. 69b Abs. 2 ZGB);
- durch Verankerung in den Statuten oder durch Beschluss der Generalversammlung (Art. 727 Abs. 3 OR)
- bei Verlangen der Aufsichtsbehörde (Art. 83b Abs. 4 ZGB).⁶⁸³

Opting-out: Jene Gesellschaften, die gesetzlich zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet sind, können gänzlich auf die Revision verzichten. Das Opting-out ist bei folgenden Sachverhalten möglich:

- bei Zustimmung aller Gesellschaftern und weniger als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (Art. 727a Abs. 2 OR);
- durch Begehren der Aufsichtsbehörde (Art. 83b Abs 2 ZGB).⁶⁸⁴

⁶⁸⁰ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 141.

⁶⁸¹ Vgl. Art. 69b Abs. 3 ZGB.

⁶⁸² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 24.

⁶⁸³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 25.

⁶⁸⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 25 bis 26.

Opting-down: Im Falle eines gültigen Verzichts auf die eingeschränkte Revision (Opting-out) kann eine freiwillige Revision durchgeführt werden, die nicht die Anforderungen der eingeschränkten Revision erfüllt.⁶⁸⁵

Opting-in: Da die Vornahme eines Opting-outs auch in den Folgejahren gilt, kann jährlich die Durchführung einer eingeschränkten Revision durch bestimmte Personen verlangt werden. Diese Option kann bei folgenden Tatbeständen geltend gemacht werden:

- durch Begehren eines Gesellschafters (Art. 727a Abs. 4 OR);
- bei Vereinsmitglieder, die einer persönlichen Haftung oder Nachschusspflicht unterliegen (Art. 69b Abs. 2 ZGB);
- „Quasi Opting-in“ durch wichtige Gläubiger oder andere Stakeholder.⁶⁸⁶

Die weiteren obligationenrechtlichen Regelungen über die Revisionsstelle sind knapp gehalten, dabei überlässt der Gesetzgeber die zusätzliche Spezifizierung bewusst der Lehre und Praxis.⁶⁸⁷ Für die Schweizer Prüfungspraxis sind grundsätzlich die von der TREUHAND-KAMMER veröffentlichten Verlautbarungen von Bedeutung. Daneben werden im internationalen Verhältnis den jeweiligen „International Standards of Auditing“ der IAASB Beachtung geschenkt, welche die TREUHAND-KAMMER als Mitglied der IFAC unter Berücksichtigung der Schweizer Gesetzesbestimmungen adaptiert.⁶⁸⁸

7.1.2. Österreich

Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften muss von einem Abschlussprüfer geprüft werden. Dies gilt nicht für die kleine GmbH gemäß § 221 Abs. 1 UGB, sofern sie nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften einen Aufsichtsrat haben muss.⁶⁸⁹ Daneben muss der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht geprüft werden, bevor diese dem Aufsichtsrat der Muttergesellschaft vorgelegt werden.⁶⁹⁰

Darüber hinaus sind zusätzliche gesetzliche Vorschriften unter anderem im Genossenschaftsgesetz, dem Privatstiftungsgesetz und dem Vereinsgesetz enthalten.⁶⁹¹

⁶⁸⁵ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 26.

⁶⁸⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 26 bis 27.

⁶⁸⁷ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 4.

⁶⁸⁸ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 5.

⁶⁸⁹ Vgl. § 268 Abs. 1 UGB.

⁶⁹⁰ Vgl. § 268 Abs. 2 UGB.

⁶⁹¹ Vgl. KFS / PG 1 (2009).

Sind die Voraussetzungen zur Durchführung einer Abschlussprüfung nicht erfüllt, so muss das Unternehmen grundsätzlich keine Abschlussprüfung durchführen. Daneben besteht aber die Möglichkeit der prüferischen Durchsicht. Dies soll der Glaubwürdigkeit des Abschlusses dienen, wobei auf die durch die Abschlussprüfung erreichte hinreichende Sicherheit für ein Prüfungsurteil mit positiver Gesamtaussage bewusst verzichtet wird. Die prüferische Durchsicht ist eine Plausibilitätsbeurteilung und stellt auf eine negativ formulierte Aussage ab, wonach dem Wirtschaftsprüfer keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die ihn zu der Annahme kommen lässt, dass der Abschluss kein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der jeweiligen Rechnungslegungsbestimmungen vermittelt und nicht alle wesentlichen Belange Deckung in dem jeweilig anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften finden.⁶⁹²

Ein bedeutender Teil der Abschlussprüfung ist gesetzlich normiert. Diese sind in erster Linie im Unternehmensgesetzbuch gemäß §§ 268 – 276 UGB enthalten, bestimmen jedoch nur den grundsätzlichen Ansatz dieser Prüfungen und umfassen keine Vorschriften über die Ausführung der Abschlussprüfung. Aufgrund der Globalisierung der Finanzmärkte wird zunehmend eine einheitlich hohe Qualität der Abschlussprüfung erwartet. Im Sinne von § 269a UGB müssen daher die Abschlussprüfungen und die Konzernabschlussprüfungen die internationalen Prüfungsstandards (ISAs) berücksichtigen, wenn und soweit die Europäische Union diese übernommen hat.⁶⁹³

7.1.3. Vergleich

In der Schweizer Rechnungslegung sind die eingeschränkte Revision und die ordentliche Revision gesetzlich verankert.⁶⁹⁴ Demgegenüber verweisen die unternehmensrechtlichen Bestimmungen auf die Durchführung einer Abschlussprüfung für bestimmte Unternehmen.⁶⁹⁵

In der Schweiz sind die aktienrechtlichen Vorschriften über die Revisionsstelle im Sinne der Art. 727 ff OR grundsätzlich für die AG, die Kommandit-AG, die GmbH, die Genossenschaft, die Stiftung und den Verein anzuwenden.⁶⁹⁶ Die unternehmensrechtlichen Bestimmungen zur Abschlussprüfung sind im Wesentlichen nur für Kapitalgesellschaften anzuwenden. Dies gilt nicht für die kleine GmbH, sofern diese nicht aufgrund gesetzlicher Bestim-

⁶⁹² Vgl. KFS / PG 11 (2009).

⁶⁹³ Vgl. KFS / PG 1 (2009).

⁶⁹⁴ Vgl. Art. 727 und Art. 727a OR.

⁶⁹⁵ Vgl. § 268 Abs. 1 UGB.

⁶⁹⁶ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 136 bis 142.

mungen einen Aufsichtsrat aufweist.⁶⁹⁷ Daneben bestehen u.a. erweiterte gesetzliche Vorschriften für die Genossenschaft, die Privatstiftung und den Verein.⁶⁹⁸

In der Schweiz kann aus dem Gesetzestext ein sogenanntes Opting-System abgeleitet werden.⁶⁹⁹ In Österreich ist dies grundsätzlich nicht möglich, da keine Zweiteilung der Abschlussprüfung oder eine Verzichtsmöglichkeit für die Abschlussprüfung normiert ist. Allerdings besteht die Möglichkeit zur Durchführung einer prüferischen Durchsicht, welche mit der freiwilligen Revision in der Schweiz vergleichbar ist.⁷⁰⁰

In weiterer Folge findet im Wesentlichen die Gegenüberstellung der obligationenrechtlichen Vorschriften zur Revisionsstelle mit den unternehmensrechtlichen Bestimmungen zur Abschlussprüfung statt.

7.2. Gemeinsame Vorschriften zu ordentlicher und eingeschränkter Revision

7.2.1. Wahl der Revisionsstelle

7.2.1.1. Schweiz

Die Generalversammlung muss die Revisionsstelle wählen.⁷⁰¹ Diese kann als natürliche Person, Personengesellschaft oder juristische Person agieren.⁷⁰² Zudem können Finanzkontrollen der öffentlichen Hand oder deren Mitarbeiter als Revisionsstelle gewählt werden, wenn sie die Anforderungen des Obligationenrechts erfüllen.⁷⁰³ Durch die Ausnahmebestimmung können bestehende Synergien im Bereich der öffentlichen Finanzaufsicht gewährleistet werden.⁷⁰⁴ Wenigstens ein Mitglied der Revisionsstelle muss seinen Wohnsitz, Sitz oder eine eingetragene Zweigniederlassung in der Schweiz haben.⁷⁰⁵ Eine gewisse räumliche Nähe soll hierfür eine seriöse Revision erleichtern.⁷⁰⁶

⁶⁹⁷ Vgl. § 268 Abs. 1 UGB.

⁶⁹⁸ Vgl. KFS / PG 1 (2009).

⁶⁹⁹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 24.

⁷⁰⁰ Vgl. KFS / PG 11 (2009).

⁷⁰¹ Vgl. Art. 730 Abs. 1 OR.

⁷⁰² Vgl. Art. 730 Abs. 2 OR.

⁷⁰³ Vgl. Art. 730 Abs. 3 OR.

⁷⁰⁴ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 472.

⁷⁰⁵ Vgl. Art. 730 Abs. 4 OR.

⁷⁰⁶ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 474

7.2.1.2. Österreich

Der Abschlussprüfer muss von den Gesellschaftern gewählt werden. Jener des Konzernabschlusses wird durch die Gesellschafter des Mutterunternehmens bestimmt. Wenn ein Aufsichtsrat besteht, muss dieser einen Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers erstatten. Die Aufsichtsratsmitglieder müssen zur Teilnahme an der Hauptversammlung (Generalversammlung), die über die Bestellung des Abschlussprüfers zu entscheiden hat, eingeladen werden.⁷⁰⁷

Die Durchführung einer Abschlussprüfung kann durch berufsberechtigte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erfolgen.⁷⁰⁸

Darüber hinaus bestehen weitere Bestimmungen zur Wahl des Abschlussprüfers, welche in § 270 Abs. 2 – 4 UGB normiert sind.

7.2.1.3. Vergleich

In der Schweiz erfolgt die Wahl direkt durch die Generalversammlung.⁷⁰⁹ In Österreich geschieht diese auch durch die Gesellschafter. Wenn ein Aufsichtsrat besteht, muss dieser allerdings einen Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers leisten.⁷¹⁰

In der Schweiz können grundsätzlich eine natürliche Person, eine Personengesellschaft, eine juristische Person oder die Finanzkontrollen der öffentlichen Hand und deren Mitarbeiter als Revisionsstelle gewählt werden.⁷¹¹ Demgegenüber erfolgt die Abschlussprüfung nach dem UGB durch berufsberechtigte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.⁷¹²

Daneben sind über die obligationenrechtlichen Bestimmungen hinausgehende Vorschriften in Österreich in § 270 Abs. 2 – 4 UGB normiert.

7.2.2. Amtsdauer der Revisionsstelle

7.2.2.1. Schweiz

Die Amtsdauer einer Revisionsstelle kann zwischen einem und drei Geschäftsjahren liegen, wobei eine Wiederwahl möglich ist. Das Amt wird mit der Abnahme der letzten Jahresrech-

⁷⁰⁷ Vgl. § 270 Abs. 1 UGB.

⁷⁰⁸ Vgl. § 268 Abs. 4 UGB.

⁷⁰⁹ Vgl. Art. 730 Abs. 1 OR.

⁷¹⁰ Vgl. § 270 Abs. 1 UGB.

⁷¹¹ Vgl. Art. 730 Abs. 3 OR.

⁷¹² Vgl. Art. 268 Abs. 4 UGB.

nung beendet.⁷¹³ Das Amtsjahr läuft somit von Generalversammlung zu Generalversammlung.⁷¹⁴

Das Schweizer Recht verlangt grundsätzlich eine interne Rotation.⁷¹⁵ Im Rahmen einer ordentlichen Revision darf ein Mandat längstens während sieben Jahren eingenommen werden. Nach einer Frist von drei Jahren darf das gleiche Mandat wieder aufgenommen werden. Für die eingeschränkte Revision ist die Bestimmung zur internen Rotation nicht im Gesetz vorgesehen.⁷¹⁶

Tritt eine Revisionsstelle zurück, so muss diese den Verwaltungsrat über die Gründe informieren. Dieser muss den Rücktritt in der nächsten Generalversammlung mitteilen.⁷¹⁷ Die Revisionsstelle kann grundsätzlich jederzeit und ohne Einhaltung einer Frist den Vertrag kündigen.⁷¹⁸ Zudem kann die Generalversammlung die Revisionsstelle jederzeit mit sofortiger Wirkung abberufen.⁷¹⁹ Die jeweilige Partei kann Aufwendungen für den Rücktritt geltend machen, wenn dieser nicht zur Unzeit oder missbräuchlich erfolgt. Ein Rücktritt zur Unzeit würde beispielsweise ein Rücktritt kurz vor der Generalversammlung darstellen. Ein Rechtsmissbrauch liegt vor, wenn die Partei durch den Rücktritt ihre gesetzlichen Pflichten abwenden will. Hierbei wäre u.a. die Pflicht zur Überschuldungsanzeige an das Gericht vorstellbar.⁷²⁰

7.2.2.2. Österreich

Der Abschlussprüfer muss jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahrs gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt.⁷²¹

Die interne Rotation ist bei bestimmten Gesellschaften anzuwenden, welche die Voraussetzungen des § 271a Abs. 1 UGB erfüllen und der Bestätigungsvermerk nach § 274 UGB über die Prüfung des Jahresabschlusses der Gesellschaft durch den Wirtschaftsprüfer bereits in fünf Fällen ausgestellt worden ist. Nach einer Unterbrechung der Prüfungstätigkeit von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren gilt der Ausschlussgrund als hinfällig.⁷²²

⁷¹³ Vgl. § 730a Abs. 1 OR.

⁷¹⁴ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 479.

⁷¹⁵ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 432.

⁷¹⁶ Vgl. Art. 730a Abs. 2 OR.

⁷¹⁷ Vgl. Art. 730a Abs. 3 OR.

⁷¹⁸ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 481.

⁷¹⁹ Vgl. Art. 730a Abs. 4 OR.

⁷²⁰ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 481 bis 486.

⁷²¹ Vgl. § 270 Abs. 1 S 3 UGB.

⁷²² Vgl. § 271a Abs. 1 Z 4 UGB.

Der Abschlussprüfer kann den Prüfungsvertrag nur aus wichtigem Grund kündigen. Ein wichtiger Grund liegt bei Meinungsverschiedenheiten zwischen Gesellschaft und Abschlussprüfer nicht vor. Die Kündigung hat schriftlich zu erfolgen und ist zu begründen. Daneben hat der Abschlussprüfer über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung zu berichten, wobei § 273 UGB entsprechend anzuwenden ist. Demgegenüber sind Vorschriften über die vorzeitige Beendigung des Prüfungsvertrags durch die zu prüfende Gesellschaft im UGB nicht normiert.⁷²³ Kündigt der Abschlussprüfer den Prüfungsvertrag, so muss ein Abschlussprüfer von den Gesellschaftern gewählt werden. Der bisherige Abschlussprüfer muss seinen Bericht unverzüglich dem Vorstand und den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorlegen.⁷²⁴

7.2.2.3. Vergleich

In der Schweiz kann die Amtsdauer der Revisionsstelle maximal für drei Jahre gewählt werden.⁷²⁵ Demgegenüber muss in Österreich der Abschlussprüfer vor Ablauf des Geschäftsjahres gewählt werden, auf welches sich die Prüfungstätigkeit erstreckt.⁷²⁶

Die aktienrechtlichen Bestimmungen zur Revisionsstelle verlangen eine interne Rotation bei einer ordentlichen Revision nach sieben Jahren, wobei nach einer Frist von drei Jahren das Mandat wieder angenommen werden darf.⁷²⁷ Die Vorschriften zur Abschlussprüfung in Österreich sehen für bestimmte Gesellschaften vor, dass eine interne Rotation nach fünf Jahren zu erfolgen hat. Nach einer Unterbrechung von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren kann die Prüfungstätigkeit wieder aufgenommen werden.⁷²⁸

Sowohl die Revisionsstelle als auch das zu prüfende Unternehmen kann jederzeit und ohne Einhaltung einer bestimmten Frist den Vertrag kündigen, wobei Schadenersatzforderungen bei missbräuchlichem oder zur Unzeit erfolgtem Rücktritt zu beachten sind.⁷²⁹ In Österreich kann der Abschlussprüfer den Prüfungsvertrag nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes kündigen. Spezielle Vorschriften über die Abberufung durch die zu prüfende Gesellschaft ist im UGB nicht normiert.⁷³⁰

⁷²³ Vgl. § 270 Abs. 6 UGB.

⁷²⁴ Vgl. § 270 Abs. 7 UGB.

⁷²⁵ Vgl. § 730a Abs. 1 OR.

⁷²⁶ Vgl. § 270 Abs. 1 S 3 UGB.

⁷²⁷ Vgl. Art. 730a Abs. 2 OR.

⁷²⁸ Vgl. § 271a Abs. 1 Z 4 UGB.

⁷²⁹ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 481 bis 486.

⁷³⁰ Vgl. § 270 Abs. 6 UGB.

In Österreich sind weitergehende Bestimmungen in Bezug auf die Kündigung des Prüfungsvertrags durch den Abschlussprüfer in den § 270 Abs. 6 und 7 UGB enthalten, die vom Obligationenrecht nicht umfasst sind.

7.2.3. Auskunft und Geheimhaltung

7.2.3.1. Schweiz

Der Verwaltungsrat muss der Revisionsstelle alle Unterlagen übergeben und erteilt die Auskünfte, welche für die Erfüllung der Aufgaben benötigt werden, auf Verlangen auch schriftlich.⁷³¹

Die Revisionsstelle muss das Geheimnis über die Feststellungen wahren, soweit sie nicht von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet ist. Zudem muss im Rahmen der Berichterstattung, der Erstattung von Anzeigen und der Auskunftserteilung die Sicherstellung der Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft gewährleistet sein.⁷³² Die Schweigepflicht beruht auf der Treupflicht der Revisionsstelle.⁷³³

7.2.3.2. Österreich

Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft müssen dem Abschlussprüfer den Jahresabschluss und den Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung vorlegen und die Prüfung der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Vermögensgegenstände und Schulden gestatten.⁷³⁴ Der Abschlussprüfer hat die Möglichkeit von den gesetzlichen Vertretern alle Aufklärungen und Nachweise zu verlangen, welche für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Diese Rechte sowie jene gemäß § 272 Abs. 1 UGB können auch schon vor Aufstellung des Jahresabschlusses geltend gemacht werden. Soweit es für eine sorgfältige Prüfung notwendig ist, kann der Abschlussprüfer diese Rechte auch gegenüber Mutter- und Tochterunternehmen ausüben.⁷³⁵ Eine ähnliche Bestimmung ist für jene Gesellschaften normiert, die einen Konzernabschluss aufzustellen haben.⁷³⁶ Darüber hinaus muss der Abschlussprüfer dem nachfolgenden Abschlussprüfer auf schriftliches Verlangen Zugang zu den relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen gewähren.⁷³⁷

⁷³¹ Vgl. Art. 730b Abs. 1 OR.

⁷³² Vgl. Art. 730b Abs. 2 OR.

⁷³³ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 501.

⁷³⁴ Vgl. § 272 Abs. 1 UGB.

⁷³⁵ Vgl. § 272 Abs. 2 UGB.

⁷³⁶ Vgl. § 272 Abs. 3 UGB.

⁷³⁷ Vgl. § 275 Abs. 1 S 5 UGB.

Der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft müssen die Verpflichtung zur Verschwiegenheit erfüllen. Unbefugte Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, welche bei Tätigkeit der Abschlussprüfung in Erfahrung gebracht wurden, dürfen nicht verwertet werden.⁷³⁸ Die Verschwiegenheitspflicht ist, wenn eine Prüfungsgesellschaft Abschlussprüfer ist, auch gegenüber dem Aufsichtsrat der Prüfungsgesellschaft und dessen Mitgliedern wirksam.⁷³⁹

Darüber hinaus sind weitere Bestimmungen über den Schadenersatz in § 275 Abs. 1, 2, 4 und 5 UGB normiert.

7.2.3.3. Vergleich

Die Bestimmungen über die Auskunfterteilung und Geheimhaltung weisen im Wesentlichen keine signifikanten Unterschiede auf. In Österreich ist allerdings im Gesetz die Erteilung von Informationen an die Abschlussprüfer auf Mutter- und Tochterunternehmen und vorhergehende Abschlussprüfer erweitert.⁷⁴⁰

In der Schweiz ist für jene Bestimmungen, die in Österreich die Schadenersatzpflicht im Rahmen der Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers gemäß § 275 Abs. 1, 2, 4 und 5 UGB umfassen, im Wesentlichen auf die aktienrechtliche Revisionshaftung des Art. 755 OR zu verweisen. Die Vorschrift zielt im Wesentlichen auf die strafrechtliche Verantwortlichkeit der Revisionsstelle bzw. des Revisors ab.⁷⁴¹

7.3. Spezielle Vorschriften zu ordentlicher und eingeschränkter Revision

7.3.1. Anforderungen an die Revisionsstelle

7.3.1.1. Ordentliche Revision in der Schweiz

Bei der ordentlichen Revision müssen Publikumsgesellschaften ein Revisionsunternehmen als Revisionsstelle bestimmen, das von der RAB als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen anerkannt ist.⁷⁴² Für die Zulassung als Revisionsunternehmen müssen folgende Tatbestände des Art. 6 Abs. 1 RAG erfüllt sein:

⁷³⁸ Vgl. § 275 Abs. 1 S 1 bis 4 UGB.

⁷³⁹ Vgl. § 275 Abs. 3 UGB.

⁷⁴⁰ Vgl. §§ 272 Abs. 2 und 275 Abs. 1 S 5 UGB.

⁷⁴¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 106.

⁷⁴² Vgl. Art. 727b Abs. 1 OR.

- die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie des Geschäftsführungsorgans verfügen über die entsprechende Zulassung;
- Mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, verfügen über die entsprechende Zulassung;
- Sicherstellung, dass alle Personen, die Revisionsdienstleistungen leiten, über die entsprechende Zulassung verfügen;
- Gewährleistung der Führungsstruktur, dass die einzelnen Mandate genügend überwacht werden.⁷⁴³

Für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen ist darüber hinaus eine besondere Zulassung notwendig.⁷⁴⁴ Diese unterstehen einer staatlichen Aufsicht und sind mindestens alle drei Jahre einer speziellen Überprüfung zu unterziehen.⁷⁴⁵ Zusätzlich sind strengere Unabhängigkeitsvorschriften, Qualitätssicherungsvorschriften und besondere Auskunft- und Meldepflichten einzuhalten.⁷⁴⁶

Alle übrigen Gesellschaften die zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, müssen als Revisionsstelle einen Revisionsexperten wählen, der von der RAB freigegeben wird.⁷⁴⁷ Als Revisionsexperten gelten jene Personen, die über einen unbescholtenen Leumund verfügen und die Bestimmungen über die Ausbildung und Fachpraxis gemäß Art. 4 Abs. 2 RAG erfüllen.⁷⁴⁸

7.3.1.2. Eingeschränkte Revision in der Schweiz

Bei der eingeschränkten Revision, muss als Revisionsstelle ein Revisor gewählt werden, der von der RAB als anerkannt gilt.⁷⁴⁹ Als Revisor gelten jene Personen, die folgende Sachverhalte gemäß Art. 5 Abs. 1 RAG erfüllen:

- unbescholtener Leumund;
- abgeschlossene Ausbildung im Sinne des Art. 4 Abs. 2 RAG;
- Fachpraxis von zumindest einem Jahr.⁷⁵⁰

⁷⁴³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 52.

⁷⁴⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 52 sowie Art. 7, 9, 10 RAG.

⁷⁴⁵ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 52 sowie Art. 7 Abs. 1 und 16 RAG.

⁷⁴⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 52 sowie Art. 11, 12 und 13 f. RAG.

⁷⁴⁷ Vgl. Art. 727b Abs. 2 OR.

⁷⁴⁸ Vgl. Art. 4 Abs. 1 RAG.

⁷⁴⁹ Vgl. Art. 727c OR.

⁷⁵⁰ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 51 bis 52.

Im Vergleich zum Revisionsexperten sind die Anforderungen an die Fachpraxis generell geringer.⁷⁵¹

Darüber hinaus dürfen zweifelsohne auch Revisionsunternehmen mit der Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen oder Revisionsexperten die eingeschränkte Revision leiten.⁷⁵²

7.3.1.3. Abschlussprüfung in Österreich

Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften können das Mandat eines Abschlussprüfers ausüben.⁷⁵³ Angehende Wirtschaftsprüfer müssen dabei den speziellen Voraussetzungen des § 16 WTBG durch Vorbildung und praktische Berufserfahrung gerecht werden. Die Durchführung des Zulassungs- und Prüfungsverfahrens ist Aufgabe der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.⁷⁵⁴ Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, welche im Rahmen ihrer Berufsausübung als Abschlussprüfer tätig werden, haben sich zwingend vorab einer externen Qualitätsprüfung zu unterziehen. Wird dabei die Angemessenheit der Qualitätsprüfungsmaßnahmen im Prüfungsbetrieb festgestellt, so erstellt der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen eine Bescheinigung bezüglich der Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung gemäß A-QSG. Auf dieser Basis findet die Registrierung bei dem durch die Qualitätsbehörde geführten öffentlichen Register aller Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften statt.⁷⁵⁵

7.3.1.4. Vergleich

In der Schweiz muss die ordentliche Revision bei Publikumsgesellschaften durch staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen durchgeführt werden. Daneben kann für alle übrigen Gesellschaften die ordentliche Revision durch einen Revisionsexperten erfolgen. Die eingeschränkte Revision kann durch einen Revisor geleitet werden. Somit korrespondiert die Qualifikation und Größe der Revisionsstelle mit dem Ausmaß der Revision.⁷⁵⁶ Demgegenüber ist in Österreich die Abschlussprüfung im Sinne des UGB durch berufsberechtigte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsunternehmen durchzuführen, wobei die Qualifikation und die

⁷⁵¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 52.

⁷⁵² Vgl. Sanwald et al. (2014), S. 145.

⁷⁵³ Vgl. § 268 Abs. 4 UGB.

⁷⁵⁴ Vgl. http://www.iwp.or.at/fileadmin/user_upload/dokumente/wp-infobroschuere_langfassung.pdf.

⁷⁵⁵ Vgl. http://www.iwp.or.at/fileadmin/user_upload/dokumente/wp-infobroschuere_langfassung.pdf.

⁷⁵⁶ Vgl. Art. 727b und Art. 727c OR.

Anforderungen an den Abschlussprüfer unabhängig von der zu prüfenden Gesellschaft grundsätzlich ident bleibt.⁷⁵⁷

7.3.2. Unabhängigkeit der Revisionsstelle

7.3.2.1. Ordentliche Revision in der Schweiz

Die Revisionsstelle hat unabhängig zu sein und muss sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach eingeschränkt sein.⁷⁵⁸

Für die ordentliche Revision ist eine nicht abschließende Liste mit sieben Tatbeständen im Gesetz verankert, welche die Unabhängigkeit der Revisionsstelle verletzen. Insbesondere gelten bei der Revision von Publikumsgesellschaften erweiterte Anforderungen.⁷⁵⁹

Darüber hinaus sind die Unabhängigkeitsbestimmungen für alle an der Revision beteiligten Personen geltend. Ist die Revisionsstelle eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, gilt dies auch für die Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgane und für andere Personen, welche Entscheidungen in Bezug auf die jeweilige Revision treffen können.⁷⁶⁰

Sämtliche Arbeitnehmer der Revisionsstelle, selbst jene, die nicht im Rahmen der Revision tätig sind, dürfen bei der zu prüfenden Gesellschaft weder eine Position im Verwaltungsrat noch eine andere Entscheidungsfunktion einnehmen.⁷⁶¹

Die Unabhängigkeit ist auch dann verletzt, wenn jene Personen den Unabhängigkeitsvoraussetzungen nicht gerecht werden, welche der Revisionsstelle, den an der Revision beteiligten Personen, den Mitgliedern des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorganen oder anderen Personen mit Entscheidungsfunktion nahe stehen.⁷⁶²

Letztlich umfassen die Unabhängigkeitsbestimmungen auch Gesellschaften, welche mit der zu prüfenden Gesellschaft unter einheitlicher Leitung stehen. Diese relativ weit gefasste Vorschrift soll eine Umgehung der Vorschriften verhindern.⁷⁶³

⁷⁵⁷ Vgl. § 268 Abs. 4 UGB.

⁷⁵⁸ Vgl. Art. 728 Abs. 1 OR.

⁷⁵⁹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 122, Art. 728 Abs. 2 OR und Art. 11 RAG.

⁷⁶⁰ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 123 und Art. 728 Abs. 3 OR.

⁷⁶¹ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 123 und Art. 728 Abs. 4 OR.

⁷⁶² Vgl. Art. 728 Abs. 5 OR.

⁷⁶³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 124 und Art. 728 Abs. 6 OR.

7.3.2.2. Eingeschränkte Revision in der Schweiz

Die Zielsetzung der Unabhängigkeitsbestimmungen deckt sich bei der ordentlichen und bei der eingeschränkten Revision. Dementsprechend verlangt Art. 729 Abs. 1 OR die Unabhängigkeit der Revisionsstelle und eine objektive Bildung des Prüfungsurteils. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach eingeschränkt sein.⁷⁶⁴

Im Gegensatz zur ordentlichen Revision ist das Mitwirken der Buchführung bei der zu prüfenden Gesellschaft gestattet. Daneben darf die Erbringung anderer Dienstleistungen stattfinden, welche die Gefahr der Selbstprüfung beinhalten. Im Rahmen der eingeschränkten Revision ist somit etwa Unterstützung bei der Steuer- und Abgabedeklaration gestattet.⁷⁶⁵ Erfolgt die Erbringung von anderen Dienstleistungen durch die Revisionsstelle, bei welcher die Gefahr der Selbstprüfung besteht, so muss eine personelle und organisatorische Trennung stattfinden und die Angabe des Sachverhalts im Revisionsbericht einverleibt werden. Das Verbot der Selbstprüfung wird somit auf die interne Ebene des Revisionsunternehmens verlegt.⁷⁶⁶

7.3.2.3. Abschlussprüfung in Österreich

Die Durchführung der Abschlussprüfung ist für einen Wirtschaftsprüfer untersagt, wenn Gründe in Bezug auf die Besorgnis der Befangenheit bestehen. Dies gilt insbesondere für Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art.⁷⁶⁷

Allgemeine Abschlussgründe sind in § 271 Abs. 2 und 3 UGB erfasst, welche den Zweck der Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verfolgen. Diese beziehen sich etwa auf finanzielle Beteiligungen und die Übernahme bestimmter Funktionen an der zu prüfenden Gesellschaft sowie auf die Unvereinbarkeit bestimmter Tätigkeiten mit der Funktion des Abschlussprüfers. Bestimmungen über die Befangenheit und Ausgeschlossenheit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften umfasst § 271 Abs. 4 UGB.⁷⁶⁸ Darüber hinaus gelten die Bestimmungen des § 271 Abs. 1 – 4 UGB sinngemäß für den Konzernabschlussprüfer.⁷⁶⁹

⁷⁶⁴ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 124 und Art. 729 Abs. 1 OR.

⁷⁶⁵ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 126 bis 129 und Art. 729 Abs. 2 S 1 OR.

⁷⁶⁶ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 129 und Art. 729 Abs. 2 OR.

⁷⁶⁷ Vgl. Art. 271 Abs. 1 UGB.

⁷⁶⁸ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2009), S. 516 bis 517.

⁷⁶⁹ Vgl. Art. 271 Abs. 5 UGB.

Zusätzliche Ausschlussgründe für die Abschlussprüfung, welche den Zweck der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verfolgen, sind in § 271a UGB normiert, wobei insbesondere § 271a Abs. 1 Z 2 – 4 UGB auf die Gefahr der Selbstprüfung abzielt.⁷⁷⁰

Die Vorschriften über die Befangenheit und die Ausgeschlossenheit im Netzwerk ist in § 271b UGB normiert. Ein Netzwerk besteht immer dann, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken. Bestimmte Sachverhalte, welche im Gesetz genau erläutert sind, begründen die Befangenheit des Abschlussprüfers. Sofern keine „Schutzmaßnahmen“ getroffen werden, darf das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen. Bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen ist das Netzwerkmitglied allerdings von Gesetzes wegen ausgeschlossen, eine Vermeidung der Konsequenzen durch die Einführung geeigneter „Schutzmaßnahmen“ ist hierbei nicht möglich.⁷⁷¹

Daneben ist zur Sicherung der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers eine Bestimmung über ein befristetes Tätigkeitsverbot des Abschlussprüfers bei dem zu prüfenden Unternehmen normiert. Die Vorschrift gilt allerdings nur für Gesellschaften, welche die Merkmale des § 271a Abs. 1 erfüllen und verlangt, dass der Abschlussprüfer, der Konzernabschlussprüfer, der Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens oder der den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer innerhalb von zwei Jahren nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks weder eine Organfunktion noch eine leitende Stellung beim geprüften Unternehmen einnehmen darf.⁷⁷²

7.3.2.4. Vergleich

Die Vorschriften über die Unabhängigkeit weisen bei der ordentlichen Revision und der Abschlussprüfung keine signifikanten Unterschiede auf, da die jeweilig im Gesetz normierten Sonderfälle durch die allgemeine Bestimmung des Art. 728 Abs. 1 OR und des § 271 Abs. 1 UGB abgedeckt werden können.

Dies gilt im Wesentlichen auch für die eingeschränkte Revision. Allerdings sind die Erleichterungsvorschriften für KMU über das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen von sonstigen Dienstleistungen im Sinne von Art. 729a Abs. 2 OR generell nicht mit den Unab-

⁷⁷⁰ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009), S. 517 bis 518.

⁷⁷¹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009), S. 518 bis 519.

⁷⁷² Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009), S. 519.

hängigkeitsbestimmungen der ordentlichen Revision und der Abschlussprüfung vereinbar, insbesondere wenn die Gefahr der Selbstprüfung besteht.

7.3.3. Gegenstand und Umfang der Prüfung

7.3.3.1. Ordentliche Revision in der Schweiz

Die Revisionsstelle prüft folgende Sachverhalte:

- die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften, der Statuten und des gewählten Regelwerks für die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung;
- die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und der Statuten in Bezug auf den Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes;
- die Existenz des internen Kontrollsystems.⁷⁷³

Bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung muss insbesondere das interne Kontrollsystem berücksichtigt werden.⁷⁷⁴

7.3.2.2. Eingeschränkte Revision in der Schweiz

Die Revisionsstelle prüft, ob Sachverhalte bestehen, aus denen abzuleiten ist, dass den gesetzlichen Vorschriften oder den Statuten nicht entsprochen wird. Dies hat in folgenden Fällen zu erfolgen:

- bei der Prüfung der Jahresrechnung;
- bei der Revision des Antrags des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns.⁷⁷⁵

Die Prüfung beinhaltet Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen.⁷⁷⁶ Die Geschäftsführung des Verwaltungsrats wird, wie bei der ordentlichen Revision, nicht durch die Revisionsstelle geprüft.⁷⁷⁷

⁷⁷³ Vgl. Art. 728a Abs. 1 Z 1 bis 3 OR.

⁷⁷⁴ Vgl. Art. 728a Abs. 1 Z 1 und 2 OR.

⁷⁷⁵ Vgl. Art. 729a Abs. 1 Z 1 und 2 OR.

⁷⁷⁶ Vgl. Art. 729a Abs. 2 OR.

⁷⁷⁷ Vgl. Art. 729a Abs. 3 OR.

7.3.3.3. Abschlussprüfung in Österreich

Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses hat dahingehend zu erfolgen, ob die gesetzlichen Vorschriften und ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung eingehalten wurden. Zudem muss im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses die Buchführung miteinbezogen werden.⁷⁷⁸

Darüber hinaus bestehen spezielle Bestimmungen über den Konzernabschluss, den Lagebericht, den Konzernlagebericht, den Corporate Governance-Bericht und Änderungen nach Vorlage des Prüfungsberichts.⁷⁷⁹

7.3.3.4. Vergleich

In der Schweiz erfolgt die Prüfung der Jahresrechnung bei der ordentlichen Revision sowie bei der eingeschränkten Revision. Die Konzernrechnung ist hingegen nicht vom Gegenstand der eingeschränkten Revision umfasst, da hierbei von Gesetzes wegen eine ordentliche Revision durchzuführen ist.⁷⁸⁰ In Österreich umfasst die Abschlussprüfung den Jahresabschluss sowie einen etwaigen Konzernabschluss.⁷⁸¹

Ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal der eingeschränkten Revision zu der ordentlichen Revision ist die Tatsache, dass die Existenz eines internen Kontrollsystems nicht geprüft wird.⁷⁸² Die unternehmensrechtlichen Bestimmungen sehen die Prüfung des internen Kontrollsystems vor. Insbesondere liegt der Fokus auf jenen Regelungen, welche sich auf die Verlässlichkeit und die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung beziehen (rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem). Darüber hinaus obliegt es dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers, welche Komponenten des internen Kontrollsystems zur Beurteilung des Risikos wesentlicher Fehldarstellungen einbezogen werden.⁷⁸³

In der Schweiz ist die Revision des Antrags des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns sowohl bei der ordentlichen als auch bei der eingeschränkten Revision im Gesetz verankert.⁷⁸⁴ In Österreich ist dies im Rahmen der Abschlussprüfung nach dem Unternehmensgesetzbuch nicht vorgesehen.

⁷⁷⁸ Vgl. § 269 Abs. 1 UGB.

⁷⁷⁹ Vgl. § 269 Abs. 2 bis 4 UGB.

⁷⁸⁰ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 317 bis 318.

⁷⁸¹ Vgl. § 269 Abs. 1 UGB.

⁷⁸² Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 317.

⁷⁸³ Vgl. KFS / PG 1 (2009).

⁷⁸⁴ Vgl. Art. 728a Abs. 1 Z 2 und Art. 729a Abs. 1 Z 2 OR.

In der Schweiz sind keine vergleichbaren Regelungen im Obligationenrecht festgehalten, welche in Österreich von § 269 Abs. 2 bis 4 UGB umfasst sind.

7.3.4. Revisionsbericht

7.3.4.1. Ordentliche Revision in der Schweiz

Die Revisionsstelle muss dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision erstatten.⁷⁸⁵ Dieser stellt ein gesellschaftsinternes Kommunikationsmittel dar und ist für die Aktionäre nicht zugänglich.⁷⁸⁶

Die Revisionsstelle muss der Generalversammlung einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision übermitteln.⁷⁸⁷ Dieser Bericht enthält folgende Komponenten:

- die Stellungnahme zum Prüfungsergebnis;
- die Unabhängigkeitsangaben;
- die Angaben über die Person, welche die Revision geleitet hat und zu deren fachlicher Befähigung;
- eine Empfehlung, inwieweit die Jahresrechnung und die Konzernrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen ist.⁷⁸⁸

Die Person, welche die Revision geleitet hat, muss die Berichte unterzeichnen.⁷⁸⁹

7.3.4.2. Eingeschränkte Revision in der Schweiz

Die Revisionsstelle muss der Generalversammlung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision erstatten.⁷⁹⁰ Das Gesetz verlangt dabei, dass folgende Bestandteile im Revisionsbericht enthalten sein müssen:

- der Hinweis auf die eingeschränkte Revision;
- die Stellungnahme zum Prüfungsergebnis;
- die Angaben über die Unabhängigkeit;

⁷⁸⁵ Vgl. Art. 728b Abs. 1 OR.

⁷⁸⁶ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 269

⁷⁸⁷ Vgl. Art. 728b Abs. 2 OR.

⁷⁸⁸ Vgl. Art. 728b Abs. 2 Z 1 bis 4 OR.

⁷⁸⁹ Vgl. Art. 728b Abs. 3 OR.

⁷⁹⁰ Vgl. Art. 729b Abs. 1 OR.

- gegebenenfalls Angaben über das Mitwirken bei der Buchführung und bei anderen Dienstleistungen, die für die zu prüfende Gesellschaft durchgeführt wurden;
- die Angaben über die Person, von der die Revision geleitet wurde, und zu deren fachlicher Befähigung.⁷⁹¹

Bei der eingeschränkten Revision muss der Bericht von jener Person unterzeichnet werden, welche die Revision geleitet hat.⁷⁹²

7.3.4.3. Abschlussprüfung in Österreich

Der Abschlussprüfer muss über das Ergebnis der Prüfung schriftlich berichten, wobei insbesondere festzustellen ist, ob die Buchführung, der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht im Sinne der gesetzlichen Vorschriften erstellt wurde.⁷⁹³ Der Prüfungsbericht muss vom Abschlussprüfer unterzeichnet werden und wird den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrates vorgelegt.⁷⁹⁴ Darüber hinaus sind weitergehende Bestimmungen über den Prüfungsbericht in § 273 Abs. 1 – 4 UGB festgehalten. Diese sehen etwa gewisse Berichtspflichten des Abschlussprüfers bei wesentlichen Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses, bestimmte Anzeigepflichten sowie besondere Vorlagepflichten des Abschlussprüfers vor.⁷⁹⁵

Der Abschlussprüfer muss das Ergebnis der Abschlussprüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenfassen. Dieser muss folgende Komponenten umfassen:

- eine Einleitung, welche die Angabe des Unternehmens, dessen Jahresabschluss beziehungsweise Konzernabschluss Gegenstand der Abschlussprüfung ist, den Abschlussstichtag, den Abschlusszeitraum sowie die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze umfasst;
- eine Beschreibung über Art und Umfang der Abschlussprüfung, wobei zumindest die herangezogenen Prüfungsgrundsätze enthalten sein müssen;
- ein Prüfungsurteil, das entweder uneingeschränkt, eingeschränkt oder negativ ist und zweifelsfrei Auskunft darüber gibt, ob gemäß Auffassung des Abschlussprüfers der Jahresabschluss oder der Konzernabschluss den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Berücksichtigung der Rechnungslegungsgrundsätze ein möglichst getreues

⁷⁹¹ Vgl. Art. 729b Abs. 1 Z 1 bis 4 OR.

⁷⁹² Vgl. Art. 729b Abs. 2 OR.

⁷⁹³ Vgl. § 273 Abs. 1 S 1 und 2 UGB.

⁷⁹⁴ Vgl. § 273 Abs. 4 S 1 UGB.

⁷⁹⁵ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2009), S. 528 bis 529.

Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt wird.⁷⁹⁶

Falls der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist ein Prüfungsurteil abzugeben, so muss dies im Bestätigungsvermerk erläutert werden. Daneben müssen alle anderen Umstände dargelegt werden, welche den Abschlussprüfer in besonderer Weise aufmerksam gemacht haben, ohne das Prüfungsurteil einzuschränken.⁷⁹⁷

Der Bestätigungsvermerk muss schriftlich verfasst werden und hat die Ergebnisse der Prüfung deutlich und in übersichtlicher Form darzustellen. Dieser ist grundsätzlich vom Abschlussprüfer unter Angabe des Datums und des Ortes der Niederlassung zu unterzeichnen. Der Bestätigungsvermerk muss zusätzlich im Prüfungsbericht enthalten sein.⁷⁹⁸

Darüber hinaus bestehen weitergehende Bestimmungen über die Angaben bei erheblichen Zweifeln an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit, die Beurteilung des Lagerberichts oder Konzernlageberichts und die Durchführung der Abschlussprüfung durch mehr als einen Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft.⁷⁹⁹

7.3.4.4. Vergleich

Während die eingeschränkte Revision keinen umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat zu erstatten hat, muss dies im Rahmen der ordentlichen Revision erfolgen.⁸⁰⁰ In Österreich hat der Abschlussprüfer den Prüfungsbericht den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen.⁸⁰¹

Während die aktienrechtlichen Bestimmungen in der Schweiz auf den zusammenfassenden Bericht abzielen, begründet die komprimierte Darstellung der Prüfungsergebnisse den Bestätigungsvermerk in Österreich.⁸⁰²

In der Schweiz ist eine Stellungnahme zum Ergebnis im zusammenfassenden Bericht im Rahmen der ordentlichen sowie eingeschränkten Revision einzufügen. Dabei wird die Prüfungsaussage zweifelsfrei erläutert. Dies erfolgt insbesondere in Bezug auf die vom Gegenstand und Umfang der Prüfung umfassten Bestimmungen des Art. 728a OR für die ordentli-

⁷⁹⁶ Vgl. Art. 274 Abs. 1 UGB.

⁷⁹⁷ Vgl. § 274 Abs. 3 und 4 UGB.

⁷⁹⁸ Vgl. § 274 Abs. 6 und 7 UGB.

⁷⁹⁹ Vgl. § 274 Abs. 3 bis 6 UGB.

⁸⁰⁰ Vgl. Art. 728b Abs. 1 OR.

⁸⁰¹ Vgl. § 273 Abs. 1 und 4 UGB.

⁸⁰² Vgl. § 274 Abs. 1 S 1 UGB.

che Revision und Art. 729b OR für die eingeschränkte Revision.⁸⁰³ In Österreich erfolgt hingegen ein negatives, eingeschränktes oder uneingeschränktes Prüfungsurteil, welches sich explizit auf die Auffassung des Abschlussprüfers bezieht, ob der jeweilige Abschluss den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aufgezeigt wird.⁸⁰⁴

Eine Empfehlung über die Genehmigung oder die Einschränkung der Jahresrechnung oder der Konzernrechnung für die ordentliche Revision ist weder von dem zusammenfassenden Bericht im Rahmen der eingeschränkten Prüfung noch von dem Bestätigungsvermerk in Österreich umfasst.⁸⁰⁵

Die eingeschränkte Revision verlangt gegebenenfalls die Angabe über das Mitwirken bei der Buchführung und anderen Dienstleistungen. Dies gilt für den zusammenfassenden Bericht im Zuge der ordentlichen Revision und für den Bestätigungsvermerk in Österreich nicht.⁸⁰⁶

Darüber hinaus sind in Österreich weitergehende Bestimmungen über den Bestätigungsvermerk in § 274 Abs. 3 bis 6 UGB festgehalten. Im Obligationenrecht sind diesbezüglich keine vergleichbaren Vorschriften normiert.

7.3.5. Anzeige- und Redepflichten

7.3.5.1. Ordentliche Revision in der Schweiz

Stellt die Revisionsstelle Verstöße gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement fest, so muss dies schriftlich durch die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat gemeldet werden.⁸⁰⁷

Darüber hinaus hat die Revisionsstelle die Generalversammlung über Verstöße gegen das Gesetz oder die Statuten zu informieren, wenn diese wesentlich sind oder der Verwaltungsrat auf Grund der schriftlichen Meldung der Revisionsstelle keine angemessenen Maßnahmen ergreift.⁸⁰⁸ Die Anzeigepflicht dient der Informationsfunktion und soll präventiv dazu führen, dass der Verwaltungsrat rechtskonform handelt.⁸⁰⁹

⁸⁰³ Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 204.

⁸⁰⁴ Vgl. § 274 Abs. 1 Z 3 UGB.

⁸⁰⁵ Vgl. Art. 728b Abs. 2 Z 4 OR.

⁸⁰⁶ Vgl. Art. 729b Abs. 2 Z 3 OR.

⁸⁰⁷ Vgl. Art. 728c Abs. 1 OR.

⁸⁰⁸ Vgl. Art. 728c Abs. 2 OR.

⁸⁰⁹ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 301.

Ist die Gesellschaft offensichtlich überschuldet und unterlässt der Verwaltungsrat die Anzeige, so muss die Revisionsstelle das Gericht benachrichtigen.⁸¹⁰ Die Überschuldungsanzeige verfolgt das Ziel der Verhinderung einer Konkursverschleppung und dient zum Schutz der bestehenden und künftigen Gläubiger.⁸¹¹

Eine Überschuldung im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR liegt grundsätzlich dann vor, wenn das Fremdkapital, bestehend aus Schulden, Rückstellungen und passiven Rechnungsabgrenzungsposten, die ordnungsgemäß bewerteten Aktiven überschreiten. Zudem muss die Bewertung der Überschuldungssituation anhand von geprüften Zwischenbilanzen zu Fortführungs- und Veräußerungswerten erfolgen. Eine offensichtliche Überschuldung gemäß Art. 728c Abs. 3 und Art. 729c OR besteht dann, wenn sich die Überschuldung auch bei optimistischer Betrachtung nicht leugnen lässt und jeder verständige Mensch ohne zusätzlichen Klarstellungen direkt auffällt, dass die Aktiven nicht in der Lage sind das Fremdkapital zu decken und keine oder nicht ausreichende Rangrücktritte bestehen. Von der Überschuldung ist die Zahlungsunfähigkeit zu unterscheiden, welche nicht zwingend die Unterdeckung des Fremdkapitals durch die Aktiven voraussetzt.⁸¹²

7.3.5.2. Eingeschränkte Revision in der Schweiz

Bei der eingeschränkten Revision bezieht sich die Anzeigepflicht der Revisionsstelle auf die Benachrichtigung des Gerichts, wenn die Gesellschaft offensichtlich überschuldet ist und der Verwaltungsrat die Anzeige unterlässt.⁸¹³

7.3.5.3. Abschlussprüfung in Österreich

Stellt der Abschlussprüfer bei Wahrnehmung seiner Aufgaben Tatsachen fest, die den Bestand des geprüften Unternehmens oder Konzerns gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen, so muss dies unverzüglich berichtet werden. Zudem sind unverzüglich wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses bekannt zu geben.⁸¹⁴

⁸¹⁰ Vgl. Art. 728c Abs. 3 OR.

⁸¹¹ Vgl. *Sanwald et al.* (2014), S. 301.

⁸¹² Vgl. *TREUHAND-KAMMER* (2013), S. 86.

⁸¹³ Vgl. Art. 729c OR.

⁸¹⁴ Vgl. § 273 Abs. 2 S 1 UGB.

Der Abschlussprüfer muss unverzüglich berichten, wenn bei der Prüfung des Jahresabschlusses die Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs erfüllt sind.⁸¹⁵ Dies gilt immer dann, wenn die Eigenmittelquote unter 8 % liegt und die fiktive Schuldentilgungsdauer 15 Jahre übersteigt.⁸¹⁶

7.3.5.4. Vergleich

Die Revisionsstelle muss Verstöße gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement bei der ordentlichen Revision dem Verwaltungsrat schriftlich anzeigen, darüber hinaus müssen wesentliche Verletzungen des Gesetzes oder der Statuten der Generalversammlung gemeldet werden, wenn die Verwaltungsrat keine angemessenen Maßnahmen ergreift.⁸¹⁷ Im Rahmen der eingeschränkten Revision sind diese Anzeigepflichten nicht vorgesehen.⁸¹⁸ In Österreich werden die Verstöße gegen das Gesetz, den Gesellschaftsvertrag oder die Satzung unverzüglich gemeldet.⁸¹⁹

In der Schweiz wird eine offensichtliche Überschuldung vom Verwaltungsrat zur Anzeige gebracht. Erfolgt diese nicht, so muss die Revisionsstelle das Gericht benachrichtigen.⁸²⁰ In Österreich ist die Anzeige einer Überschuldung bei Gericht durch den Abschlussprüfer im Rahmen des Unternehmensgesetzbuchs nicht vorgesehen. Allerdings unterliegt dieser der sogenannten Redepflicht und muss die Erfüllung der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs unverzüglich melden.⁸²¹ Dabei ist nicht die Überschuldung an sich ausschlaggebend, sondern die Höhe der Eigenmittelquote und die fiktive Schuldentilgungsquote.⁸²²

⁸¹⁵ Vgl. § 273 Abs. 3 S 1 UGB.

⁸¹⁶ Vgl. § 22 Abs. 1 Z 1 URG.

⁸¹⁷ Vgl. Art. 728c Abs. 1 und 2 OR.

⁸¹⁸ Vgl. Art. 729c OR.

⁸¹⁹ Vgl. § 273 Abs. 2 und 4 UGB.

⁸²⁰ Vgl. Art. 728c Abs. 2 und 729c OR.

⁸²¹ Vgl. § 273 Abs. 3 UGB.

⁸²² Vgl. § 22 Abs. 1 Z 1 URG.

8. Abschluss

8.1. Zusammenfassung

Das Ziel der Masterarbeit war die Gegenüberstellung und die Hervorhebung wesentlicher Unterschiede der Vorschriften über die Rechnungslegung und die Revision in der Schweiz und in Österreich. Dabei wurden zunächst die Grundlagen der Schweizer Rechnungslegungsvorschriften aufgezeigt. Die anschließende vergleichende Analyse offenbarte deutliche Differenzen.

In der Schweiz ist die Rechnungslegung grundsätzlich für alle Unternehmen in den allgemeinen Bestimmungen geregelt. Für „größere Unternehmen“, welche zur Durchführung einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, bestehen zusätzliche Anforderungen. Sie verlangen die erweiterten Anhangangaben, die Aufstellung eines Lageberichts sowie die Erstellung einer Cash-Flow Rechnung. In Österreich ist der Umfang der Rechnungslegung nicht an das Erfordernis zur Durchführung einer Abschlussprüfung geknüpft. Vielmehr sind zusätzliche Vorschriften für Kapitalgesellschaften normiert. Darüber hinaus ergeben sich wesentliche Unterschiede beim Ansatz des derivativen Firmenwerts, bei den Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter, bei der Behandlung von langfristigen Fertigungsaufträgen, beim Ausweis eigener Anteile und aufgrund der im UGB gestatteten Möglichkeit des „true and fair view override“.

Das Obligationenrecht verlangt, dass die Konzernrechnung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung zu entsprechen hat. Darüber hinausgehende Vorschriften sind im Obligationenrecht nicht enthalten, womit im Wesentlichen auf die Regelungen der anerkannten Standards zur Rechnungslegung und auf die Ausführungen des HWP zurückgegriffen werden muss. Daraus resultieren immense Ermessensspielräume und wesentliche Unterschiede im Bereich der Vollkonsolidierung sowie bei der Behandlung gemeinsam geführter und assoziierter Unternehmen. In der Schweiz ist etwa die Kapitalkonsolidierung nach der Buchwertmethode oder der Neubewertungsmethode möglich, in der Rechnungslegung nach dem UGB ist seit Einführung des RÄG 2014 nur noch die Anwendung der Neubewertungsmethode möglich. Zur Sicherung einer hohen Qualität der Konzernrechnung müssen Publikumsgesellschaften, große Genossenschaften und zu einer ordentlichen Revision verpflichtete Stiftungen eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung aufstellen. Darüber hinaus werden die sehr knapp gehaltenen Bestimmungen durch bestimmte Minderheiten- und Einzelrechte für die Gesellschafter, die Genossenschafter, die Vereinsmitglieder und die

Stiftungsbehörde abgefedert, welche die Aufstellung einer Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung ermöglichen.

Im Unterschied zu den Regelungen in Österreich verlangen die Schweizer Rechnungslegungsvorschriften die Aufstellung eines zusätzlichen Abschlusses nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung für Publikumsgesellschaften, große Genossenschaften und zur ordentlichen Revision verpflichtet Stiftungen. Daneben kann dies im Wege gewisser Minderheiten- und Einzelrechte verlangt werden. Dies beinhaltet einen Abschluss auf Grundlage der „true and fair view“, um den Bilanzadressaten eine Erweiterung zu der vom Vorsichtsprinzip geprägten Jahresrechnung zu bieten. Die Aufstellung kann unterlassen werden, wenn ein Konzernabschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt wird, da hierdurch bereits die Darstellung der tatsächlichen Lage der wirtschaftlichen Verhältnisse der Unternehmung gewährleistet ist.

Die Abschlussprüfung in der Schweiz umfasst die ordentliche Revision und die eingeschränkte Revision. Die Vorschriften über die Wahl der Revisionsstelle, die Amtsdauer der Revisionsstelle, die Auskunftserteilung und die Geheimhaltung stimmen hierbei überein. Die Bestimmungen über die Anforderung der Revisionsstelle, die Unabhängigkeit der Revisionsstelle, dem Gegenstand der Prüfung, dem Umfang der Prüfung, dem Revisionsbericht sowie den Anzeigenpflichten sind hingegen von der Art der Revision abhängig. In Österreich besteht eine solche Zweiteilung nicht, womit ein in sich konsistentes Regelwerk über die Vorschriften zur Abschlussprüfung normiert ist.

8.2. Schlussfolgerungen

Die in der Masterarbeit aufgezeigten signifikanten Differenzen der Jahresrechnung verringern sich zunehmend aufgrund der Internationalisierung der Rechnungslegung. Die Schweiz steht dabei vor der Problematik, dass ein Übergang zur „true and fair view“ Methodik die Steuerneutralität verletzt, da der Bundesrat nach wie vor am Maßgeblichkeitsprinzip festhält. Um die steuerlichen Auswirkungen aus den IFRS entlehnten Definitionen im Obligationenrecht abzufedern, ergibt sich eine Tendenz zum methodischen Gemenge und begründet neue helvetische Ausdrücke der Rechnungslegung. Zur Auslegung dieser Bestimmungen kann sich ein Blick auf das Regelwerk des Ursprungs als dienlich erweisen, allerdings können die recht detaillierten und auf einer abweichenden Methodik beruhenden IFRS nicht direkt als lückenfüllender Maßstab herangezogen werden. Konträr dazu umfassen die Schweizer Vorschriften auch altertümliche Vorstellungen der helvetischen Rechnungslegung zur Kapitalerhaltung der

Unternehmung wie die „Rückstellung zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens“, die „Wertberichtigung ohne zugrunde liegende Werteinbuße“ oder die ausdrückliche Erlaubnis zum „Stehenlassen unnötig gewordener Rückstellungen“, welche teilweise auf 1936 oder sogar auf 1881 zurückgehen.⁸²³ Darüber hinaus könnten die zum Gläubigerschutz und zur Kapitalerhaltung normierten Bestimmungen in Zukunft aufgrund der zunehmenden Abhängigkeit der Unternehmen an den Kapitalmärkten ins Hintertreffen geraten und von den Interessen der Eigenkapitalgeber sowie dem verstärkten Einfluss des „Shareholder-Value Prinzips“ verdrängt werden.

⁸²³ Vgl. Böckli (2014), S. 9 und 10.

Anhänge

Anhang 1 – Bilanzgliederung gemäß Art. 959a OR

Aktivseite nach Art. 959a Abs. 1 OR:

1. Umlaufvermögen
 - a. flüssige Mittel und kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs,
 - b. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
 - c. übrige kurzfristige Forderungen,
 - d. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen
 - e. aktive Rechnungsabgrenzungen;
2. Anlagevermögen
 - a. Finanzanlagen,
 - b. Beteiligungen,
 - c. Sachanlagen,
 - d. immaterielle Werte,
 - e. nicht einbezahltes Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital.

Passivseite nach Art. 959a Abs. 2 OR

1. kurzfristiges Fremdkapital
 - a. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - b. kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten,
 - c. übrige kurzfristige Verbindlichkeiten,
 - d. passive Rechnungsabgrenzungen;

2. langfristiges Fremdkapital
 - a. langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten,
 - b. übrige langfristige Verbindlichkeiten,
 - c. Rückstellungen sowie von Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen
3. Eigenkapital
 - a. Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital, gegebenenfalls gesondert nach Beteiligungskategorien,
 - b. gesetzliche Kapitalreserve,
 - c. gesetzliche Gewinnreserve,
 - d. freiwillige Gewinnreserven oder kumulierte Verluste als Minusposten,
 - e. eigene Kapitalanteile als Minusposten.

Anhang 2 – Bilanzgliederung gemäß § 224 UGB

Aktivseite nach § 224 Abs. 2 UGB:

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen;
2. Geschäfts(Firmen)Wert;
3. Geleistete Anzahlungen;

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund;
2. technische Anlagen und Maschinen;
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau;

III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
3. Beteiligungen;
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens;
6. sonstige Ausleihungen.

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
2. unfertige Erzeugnisse;
3. fertige Erzeugnisse und Waren;
4. noch nicht abrechenbare Leistungen;
5. geleistete Anzahlungen;

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen;
3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
4. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände;

III. Wertpapiere und Anteile:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. sonstige Wertpapiere und Anteile;

IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten.

C. Rechnungsabgrenzungsposten.

D. Aktive latente Steuern.

Passivseite nach § 224 Abs. 3 UGB:

A. Eigenkapital:

I. Nennkapital (Grund-, Stammkapital);

II. Kapitalrücklagen:

1. gebundene;
2. nicht gebundene;

III. Gewinnrücklagen:

1. gesetzliche Rücklage;
2. satzungsmäßige Rücklagen;
3. andere Rücklagen (freie Rücklagen);

IV. Bilanzgewinn (-verlust),

davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag.

B. Rückstellungen:

1. Rückstellungen für Abfertigungen;
2. Rückstellungen für Pensionen;
3. Steuerrückstellungen;
4. sonstige Rückstellungen.

C. Verbindlichkeiten:

1. Anleihen, davon konvertibel;
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahme der sozialen Arbeit.

D. Rechnungsabgrenzungen.

Anhang 3 – Produktionserfolgsrechnung gemäß Art 959b Abs. 2 OR

1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen;
2. Bestandsänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen;
3. Materialaufwand;
4. Personalaufwand;
5. übriger betrieblicher Aufwand;
6. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens;
7. Finanzaufwand und Finanzertrag;
8. betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag;
9. außerordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag;
10. direkte Steuern;
11. Jahresgewinn oder Jahresverlust.

Anhang 4 – Absatzerfolgsrechnung gemäß Art. 959b Abs. 3 OR

1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen;
2. Anschaffungs- oder Herstellungskosten der verkauften Produkte und Leistungen;
3. Verwaltungsaufwand und Vertriebsaufwand;
4. Finanzaufwand und Finanzertrag;
5. betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag;
6. außerordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag;
7. direkte Steuern;
8. Jahresgewinn oder Jahresverlust.

Anhang 5 – Gesamtkostenverfahren gemäß § 231 Abs. 2 UGB

1. Umsatzerlöse;
2. Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen;
3. andere aktivierte Eigenleistungen;
4. sonstige betriebliche Erträge, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge aufgliedern müssen:
 - a) Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen;
 - b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen,
 - c) übrige;
5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen:
 - a) Materialaufwand,
 - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen;
6. Personalaufwand:
 - a) Löhne und Gehälter, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Löhne und Gehälter getrennt voneinander ausweisen müssen;
 - b) soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für Altersversorgung, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge zusätzlich gesondert ausweisen müssen:
 - aa) Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen;
 - bb) Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge;
7. Abschreibungen:
 - a) auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen,
 - b) auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten;
8. sonstige betriebliche Aufwendungen, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Steuern, soweit sie nicht unter Z18 fallen, gesondert ausweisen müssen;
9. Zwischensumme aus Z1 bis 8;
10. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen;

11. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen;
12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen;
13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens;
14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, davon haben Gesellschaften, die nicht klein sind, gesondert auszuweisen:
 - a) Abschreibungen
 - b) Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen;
15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen;
16. Zwischensumme aus Z 10 bis 15;
17. Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z 9 und Z16);
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag;
19. Ergebnis nach Steuern;
20. sonstige Steuern, soweit nicht unter den Posten 1 bis 19 enthalten;
21. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag;
22. Auflösung von Kapitalrücklagen;
23. Auflösung von Gewinnrücklagen;
24. Zuweisung zu Gewinnrücklagen;
25. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr;
26. Bilanzgewinn (Bilanzverlust).

Anhang 6 – Umsatzkostenverfahren gemäß § 231 Abs. 3 UGB

1. Umsatzerlöse;
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen;
3. Bruttoergebnis vom Umsatz;
4. Vertriebskosten;
5. allgemeine Verwaltungskosten;
6. sonstige betriebliche Erträge, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge aufgliedern müssen:
 - a) Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen,
 - b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen,
 - c) übrige;
7. sonstige betriebliche Aufwendungen;
8. Zwischensumme aus Z 1 bis 7;
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen;
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen;
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen;
12. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens;
13. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, davon haben Gesellschaften, die nicht klein sind, gesondert auszuweisen:
 - a) Abschreibungen
 - b) Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen;
14. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen;
15. Zwischensumme aus Z 9 bis 14;
16. Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z 8 und Z 15);
17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag;
18. Ergebnis nach Steuern;
19. sonstige Steuern, soweit nicht unter den Posten 1 bis 18 enthalten;
20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag;
21. Auflösung von Kapitalrücklagen;
22. Auflösung von Gewinnrücklagen;

- 23. Zuweisung zu Gewinnrücklagen;
- 24. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr;
- 25. Bilanzgewinn (Bilanzverlust).

Literaturverzeichnis

Monographien:

Böckli, Peter (2014): Neue OR Rechnungslegung, Schulthess Juristische Medien AG, Zürich

Busse von Colbe, Walther / Ordelheide, Monika / Gebhardt, Günther / Pellens, Bernhard (2006): Konzernabschlüsse Rechnungslegung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen sowie nach Vorschriften des HGB und der IAS/IFRS, 8. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden

Denk, Christoph / Feldbauer-Durstmüller, Birgit (2012): Internationale Rechnungslegung und internationales Controlling, Linde Verlag, Wien

Dokalik, Dietmar / Hirschler, Klaus (2015): RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts, Linde Verlag, Wien

Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald (2009a): Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch – Band 1 Der Einzelabschluss Erstellung und Analyse (13. Auflage), Linde Verlag, Wien

Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald (2009b): Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch – Band 2 Der Konzernabschluss unter Einbeziehung der International Accounting Standards Bzw. International Financial Reporting Standards (6. Auflage), Linde Verlag, Wien

Handschin, Lukas (2013): Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel

Madörin, Bernhard (2010): Die neue Rechnungslegung Publiziert von Bernhard Madörin, Stämpfli Verlag AG, Bern

Pfaff, Dieter / Glanz, Stephan / Stenz, Thomas / Zihler, Florian (2014): Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., Verlag SKV AG, Zürich

Sanwald, Reto / D'Amelio Favez, Sabine / Devaud, Olivier / Hürzeler, Martin / Huser, Daniel / Schneider, Frank / Widmer, Manus (2014): Die Revision, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel

TREUHAND-KAMMER (2013): Schweizer Handbuch zur Wirtschaftsprüfung Band Eingeschränkte Revision, Schweizer Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten, Zürich

TREUHAND-KAMMER (2014): Schweizer Handbuch zur Wirtschaftsprüfung Band Buchführung und Rechnungslegung, Schweizer Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten, Zürich

Kommentare:

Glanz, Stefan / Pfaff, Dieter (2014): Kommentierung zu Art. 958d OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Gutsche, Robert (2014): Kommentierung zu Art. 959a OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Greter, Marco / Zihler, Florian (2014): Kommentierung zu Art. 957 OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Hüttche, Tobias (2014): Kommentierung zu Art. 960a OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Hüttche, Tobias (2014): Kommentierung zu Art. 960b OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Hüttche, Tobias (2014): Kommentierung zu Art. 960c OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Hüttche, Tobias (2014): Kommentierung zu Art. 960d OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Kessler, Franz J. (2014): Kommentierung zur Geschichte des Rechnungslegungsrechts im OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Küting, Karlheinz / Weber, Claus-Peter (2009): Kommentierung zu § 289 dHGB, in: Die Bilanzanalyse, Beurteilung von Abschlüssen nach HGB und IFRS, 9. Aufl., hrsg. von Küting, Karlheinz und Weber, Claus-Peter, Stuttgart 2009

Müller, Lukas / Herny, David P. / Barmettler, Peter (2014): Kommentierung zu Art. 958 OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Müller, Lukas / Herny, David P. / Barmettler, Peter (2014): Kommentierung zu Art. 958b OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Müller, Lukas / Herny, David P. / Barmettler, Peter (2014): Kommentierung zu Art. 958c OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Müller, Lukas / Herny, David P. / Barmettler, Peter (2014): Kommentierung zu Art. 960 OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Pfaff, Dieter (2014): Kommentierung zu Art. 959b OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Stefani, Ulrike (2014): Kommentierung zu Art. 959 OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Stenz, Thomas (2014): Kommentierung zu Art. 960e OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Sutter, Franz / Zehetner, Ulf (2000): Kommentar zu § 255 HGB, in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2000

Von Bhicknapahari / Sikander (2014): Kommentierung zu Art. 957a OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Von Bhicknapahari, Sikander (2014): Kommentierung zu Art. 958f OR, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 1. Aufl., hrsg. von Dieter Pfaff et al., Zürich 2014

Beschlüsse, Gesetze, Ministerialentwürfe und Verordnungen:

Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 14.10.2015, zuletzt geändert durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl I Nr. 118/2015),
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004570>

Genossenschaftsgesetz in der Fassung vom 14.10.2015, zuletzt geändert durch das Strafrechtsänderungsgesetz 2015 (BGBl I Nr. 112/2015),
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10001680>

Handelsregisterverordnung in der Fassung vom 14.10.2015,
<https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20072056/index.html#a94>

Ministerialentwurf zum RÄG 2014 in der Fassung vom 28.11.2015,
http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/ME/ME_00059/fnameorig_365271.html

Obligationenrecht in der Fassung vom 14.10.2015, <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19110009/index.html>

Privatstiftungsgesetz in der Fassung vom 14.10.2015, zuletzt geändert durch das Strafrechtsänderungsgesetz 2015 (BGBl I Nr. 112/2015),
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003154>

Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 in der Fassung vom 01.11.2015 (BGBl I Nr. 22/2015), http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/ME/ME_00059/fname_365270.pdf

Revisionsaufsichtsgesetz in der Fassung vom 12.12.2015,
<https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20032757/index.html>

Schweizer Bundesgesetz 23.12.2011 in der Fassung vom 12.12.2015,
<https://www.admin.ch/opc/de/official-compilation/2012/6679.pdf>

Schweizerisches Zivilgesetzbuch in der Fassung vom 14.10.2015,
<https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19070042/>

Unternehmensgesetzbuch in der Fassung vom 14.10.2015, zuletzt geändert durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (BGBl I Nr. 22/2015),
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10001702>

Unternehmensreorganisationsgesetz in der Fassung vom 24.12.2015, zuletzt geändert durch das Insolvenzrechtsänderungs-Begleitgesetz (BGBl I Nr. 58/2010),
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003479>

Vereinsgesetz in der Fassung vom 14.10.2015, zuletzt geändert durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (BGBl I 22/2015),
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20001917>

Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung in der Fassung vom 14.10.2015, <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20122325/index.html>

Verordnung über die Führung und Aufbewahrung von Geschäftsbüchern in der Fassung vom 14.10.2015, <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20001467/index.html>

Fachgutachten:

Fachsenats für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2009): Stellungnahme „Durchführung vom Abschlussprüfungen“, Dezember 2009 (KFS / PG 1 (2009))

Fachsenats für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2009): Stellungnahme „Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen“, September 2009 (KFS / PG 11 (2009))

Internetquellen:

<http://www.expertsuisse.ch/ueber-uns>, Stand: 13.10.2015

<http://www.expertsuisse.ch/kommissionen>, Stand: 13.10.2015

<http://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?dsmid=508730>, Stand: 13.10.2015

<http://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?dsmid=508740>, Stand: 13.10.2015

<http://www.fer.ch/inhalt/allgemeines/aufbau-und-inhalt/anwender.html>, Stand: 13.10.2015

<http://www.fer.ch/de/inhalt/allgemeines/aufbau-und-inhalt/konzept.html>, Stand: 13.10.2015

<http://www.fer.ch/de/inhalt/allgemeines/verfahren-und-geltungsbereich/geltungsbereich-und-rechtsnatur-der-fachempfehlungen.html>, Stand: 13.10.2015

<http://www.iasplus.com/de/jurisdictions/europe/oesterreich>, Stand: 20.02.2015

http://www.iwp.or.at/fileadmin/user_upload/dokumente/wp-infobroschuere_langfassung.pdf,
Stand: 08.10.2015

<http://www.kpmg.com/ch/de/services/tax/legal/company-law-and-ma/company-law/seiten/audit-law.aspx>, Stand: 28.09.2015

Abstract

Sowohl in der Schweiz als auch in Österreich sind die Rechnungslegungs- und Revisionsvorschriften vor kurzem modernisiert und internationalisiert worden. Aus diesem Anlass befasst sich die Masterarbeit mit der Thematik. Dabei erfolgt die Gegenüberstellung und die Hervorhebung wesentlicher Unterschiede in Bezug auf die Bestimmungen über die Rechnungslegung und die Revision in der Schweiz und in Österreich. Die vergleichende Analyse offenbart wesentliche Unterschiede. In der Schweiz ist die Rechnungslegung grundsätzlich für alle Unternehmen in den allgemeinen Bestimmungen geregelt. Für „größere Unternehmen“, die von Gesetzes wegen zur Durchführung einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, bestehen allerdings zusätzliche Anforderungen. In Österreich ist der Umfang der Rechnungslegung nicht an die Erfordernis zur Durchführung einer Abschlussprüfung geknüpft. Hierbei sind insbesondere zusätzliche Vorschriften für Kapitalgesellschaften normiert. Daneben bestehen wesentliche Unterschiede beim Ansatz des derivativen Firmenwerts, beim Ausweis eigener Anteile und aufgrund der im UGB gestatteten Möglichkeit des „true and fair view override“. Die Konzernrechnung in der Schweiz muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung entsprechen. Darüber hinausgehende Vorschriften sind im Obligationenrecht nicht vorgesehen, womit im Wesentlichen auf die Ausführungen des HWP und auf die Regelungen der anerkannten Standards zur Rechnungslegung zurückgegriffen werden muss. Dadurch entstehen immense Ermessensspielräume und wesentliche Unterschiede in Bezug auf die Vollkonsolidierung sowie bei der Behandlung gemeinsam geführter und assoziierter Unternehmen. Im Unterschied zu den Regelungen in Österreich sehen die Schweizer Rechnungslegungsvorschriften unter bestimmten Voraussetzungen die Aufstellungen eines zusätzlichen Abschlusses nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung vor, um den Bilanzadressaten eine Erweiterung zu der vom Vorsichtsprinzip geprägten Jahresrechnung zu bieten. Die Abschlussprüfung in der Schweiz umfasst die ordentliche Revision und die eingeschränkte Revision, wobei bestimmte Vorschriften von der Art der Revision abhängig sind. In Österreich besteht hingegen ein in sich konsistentes Regelwerk über die Vorschriften zur Abschlussprüfung.

Lebenslauf

Angaben zur Person

Vor- / Nachname: David Mennel, Bakk. rer. soc. oec.

geboren: 19. Oktober 1989

Familienstand: ledig

Staatsbürgerschaft: Österreich

Ausbildung

9 2014 bis 1 2015	Auslandssemester, Dongguk University, Südkorea
Seit 10 2013	MSc, Universität Wien, Betriebswirtschaftslehre
3 2010 bis 9 2013	Bakk. rer. soc. oec., Universität Wien, Betriebswirtschaftslehre
10 2009 bis 2 2010	BSc, WU Wien, Betriebswirtschaftslehre
9 2004 bis 10 2008	Sportgymnasium Dornbirn
9 2000 bis 6 2004	Hauptschule Au
9 1996 bis 6 2000	Volksschule Schnepfau

Akademische Auszeichnungen

2 2015	Leistungsstipendium, Universität Wien
8 2014	Duo Korea Fellowship Award
2 2014	Leistungsstipendium, Universität Wien

Berufliche Tätigkeiten

9 2015	Audit Associate, KPMG Austria GmbH, Wien
7 2013 bis 2 2014	Tax Assistant, Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wien
3 2013 bis 6 2013	Deloitte Tax Academy, Wien
2010 bis 2012	Dreimaliges Ferialpraktikum, Ratt Pack GmbH, Dornbirn
4 2009 bis 9 2009	Ferialpraktikum, Tischlerei Treppenbau Mennel, Schnepfau
10 2008 bis 3 2009	Ableistung des Präsenzdiensts
2005 bis 2007	Dreimaliges Ferialpraktikum, Stadt Bregenz, Bregenz

Besondere Kenntnisse

Sprachen	Deutsch:	Muttersprache
	Englisch:	fließend in Wort und Schrift
	Französisch:	Grundkenntnisse
	Koreanisch:	Grundkenntnisse
Software	Erweiterte Anwenderkenntnisse in sämtlichen MS Office Programmen	
	Basiskenntnisse in SPSS, SQL, MS Project, SAP, IDEA und eAudIT	
Führerschein	B	

Persönliche Eigenschaften

Fleiß

Gewissenhaftigkeit

Selbstständige und kompetente Arbeitsweise

Verantwortungsbewusstsein

Interesse an stetiger Weiterbildung und neuen Herausforderung

Sehr gute Umgangsformen