

## Stellungnahme

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** zum

### **Vermerk der Mitzugehörigkeit gem. § 225 Abs. 2 UGB und § 223 Abs. 5 UGB beim Ausweis von Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**

*(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 26. November 2015 als KFS/RL 5)*

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
1. Gesetzliche Vorschriften .....	2
2. Ausleihungen gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.....	2
3. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht .....	2
3.1. Die Anwendung des § 225 Abs. 2 UGB .....	2
3.2. Die Anwendung des § 223 Abs. 5 UGB .....	3
4. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht .....	4
4.1. Die Anwendung des § 225 Abs. 2 UGB .....	4
4.2. Die Anwendung des § 223 Abs. 5 UGB .....	4
5. Schlussbestimmungen.....	4
5.1. Anwendungszeitpunkt.....	4
5.2. Änderung anderer Richtlinien, Fachgutachten und Stellungnahmen.....	4

## 1. Gesetzliche Vorschriften

- (1) § 225 Abs. 2 UGB lautet: „Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sind in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen. Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so ist dies zu vermerken.“
- (2) § 223 Abs. 5 UGB lautet: „Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Verbindlichkeit unter mehrere Posten der Bilanz, so ist die Zugehörigkeit auch zu anderen Posten bei 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.“
- (3) § 223 Abs. 5 UGB berücksichtigt allgemein den Umstand, dass die Gliederung der Bilanz nicht auf einer einheitlichen Systematik beruht, sondern Überschneidungen zwischen den einzelnen Bilanzposten möglich sind. Ein Vermerk der Mitzugehörigkeit wird vom Gesetz gefordert, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.
- (4) Für den Fall der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen enthält § 225 Abs. 2 UGB Spezialvorschriften, die Vorrang gegenüber den allgemeinen Vorschriften des § 223 Abs. 5 UGB haben.

## 2. Ausleihungen gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

- (5) Bei Ausleihungen im Sinne des § 227 UGB besteht keine Möglichkeit des Ausweises unter einem anderen Bilanzposten, sodass sich aus dem Gesetzestext die Verpflichtung zum gesonderten Ausweis ergibt. Infolge der ausdrücklichen Unterscheidung in § 225 Abs. 2 UGB zwischen „gesondertem Ausweis“ und „Vermerk“ erscheint der Ersatz des gesonderten Ausweises durch einen „davon-Vermerk“ durch den Gesetzeswortlaut nicht gedeckt, auch wenn dadurch keine Verringerung des Informationsgehaltes einträte.

## 3. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

### 3.1. Die Anwendung des § 225 Abs. 2 UGB

- (6) § 225 Abs. 2 UGB sieht vor, dass diese Forderungen „in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen“ sind. „Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so ist dies zu vermerken.“ Die Wortfolge „in der Regel“ bedeutet, dass dem gesonderten Ausweis der Vorrang zukommen soll und besondere Gründe vorliegen müssen, um den Ausweis unter „anderen Posten“ zu rechtfertigen. Der Regelfall ist anzunehmen, wenn es sich um Forderungen handelt, die bei Nichtbestehen einer gesonderten Ausweispflicht als „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ oder als „sonstige Forderungen“ auszuweisen wären; in diesen Fällen liegen keine besonderen Gründe für den Ausweis unter anderen Bilanzposten vor. Der Regelfall liegt nicht vor, wenn die betreffenden Beträge nur unwesentlich sind.

- (7) Das Gesetz schränkt jedoch den Begriff der „*Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht*“ nicht auf jene ein, die bei Nichtbestehen einer gesonderten Ausweispflicht unter § 224 Abs. 2 B. II. UGB auszuweisen wären, sondern umfasst alle Forderungen gegenüber solchen Unternehmen ohne Rücksicht darauf, unter welchen Posten des Gliederungsschemas des § 224 UGB sie fallen würden. So können z.B. Forderungen gegenüber solchen Unternehmen dem wirtschaftlichen Inhalt nach zu folgenden Posten der Bilanzgliederung (§ 224 Abs. 2 UGB) gehören:
- A. I. 3. geleistete Anzahlungen (für immaterielle Vermögensgegenstände)
  - A. II. 4. geleistete Anzahlungen (für Sachanlagen)
  - B. I. 5. geleistete Anzahlungen (für Vorräte)
  - B. IV. Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten
- (8) In diesen Fällen liegen besondere Gründe für den Ausweis unter „anderen Posten“ vor, da zweifellos ein solcher Ausweis der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Finanzlage besser entspricht als der Ausweis unter B. II. 2. bzw. B. II. 3.
- (9) Der Ausweis unter „anderen Posten“ erscheint daher in den genannten Fällen geboten, und die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen sind diesfalls durch den gesetzlich vorgeschriebenen Vermerk darzustellen.
- (10) Eine weitere Ausnahme vom „Regelfall“ des § 225 Abs. 2 UGB stellen Forderungen aus eingeforderten ausstehenden Einlagen dar; diese sind gem. § 229 Abs. 1 letzter Satz UGB „unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen“. Wenn in diesem Posten auch Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, enthalten sind, geht der Ausweis unter diesem „anderen Posten“ vor.
- (11) Der Mitzugehörigkeitsvermerk gem. § 225 Abs. 2 UGB ist in die Bilanz aufzunehmen; ein Wahlrecht zur Aufnahme in den Anhang sieht das Gesetz nicht vor.

### **3.2. Die Anwendung des § 223 Abs. 5 UGB**

- (12) In Ergänzung zur Vorschrift des § 225 Abs. 2 UGB ist gem. § 223 Abs. 5 UGB zu untersuchen, ob die Darstellung der Mitzugehörigkeit der Bilanzposten „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“ und „Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“ zu anderen Bilanzposten zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist. Diese Frage ist in der Regel zu bejahen, da für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Finanzlage die Zusammensetzung dieser Posten nach „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ und „sonstigen Forderungen“ (z.B. aus dem Finanzverkehr, auf Grund von Gewinngemeinschaften und sonstigen Beteiligungen) wesentlich ist.
- (13) Für die Darstellung der Mitzugehörigkeit nach § 223 Abs. 5 UGB besteht ein Wahlrecht zwischen Vermerk in der Bilanz und Angabe im Anhang.

## **4. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**

### **4.1. Die Anwendung des § 225 Abs. 2 UGB**

- (14) Dazu wird auf die Ausführungen in Abschnitt 3.1. verwiesen.
- (15) Die Wortfolge „in der Regel“ ist bei den Verbindlichkeiten vor allem auf jene zu beziehen, die bei nicht gesonderter Ausweispflicht als „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ oder „sonstige Verbindlichkeiten“ zu erfassen wären.
- (16) Bei den Verbindlichkeiten gibt es ebenfalls weitere mögliche Überschneidungen der Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen bzw. gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, mit anderen in der Bilanzgliederung angeführten Posten, so z.B. mit den folgenden Posten des § 224 Abs. 3 C. UGB:
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
  3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
  5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel

Der „Regelfall“ ist bei diesen Arten von Verbindlichkeiten der Ausweis unter dem entsprechenden Bilanzposten; dies erfüllt auch besser den Anspruch auf Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Finanzlage. Wie bei den Forderungen sieht § 225 Abs. 2 UGB zwingend den Vermerk der Mitzugehörigkeit beim jeweiligen Bilanzposten vor.

### **4.2. Die Anwendung des § 223 Abs. 5 UGB**

- (17) Ebenso wie bei den Forderungen ergibt sich die Frage, ob die Darstellung der Mitzugehörigkeit der Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, zu anderen Verbindlichkeiten zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist. Diese Frage ist ebenso wie für die Forderungen in der Regel zu bejahen.
- (18) Auch hier besteht das Wahlrecht zwischen Vermerk in der Bilanz und Angabe im Anhang.

## **5. Schlussbestimmungen**

### **5.1. Anwendungszeitpunkt**

- (19) Die Stellungnahme ist auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, anzuwenden.

### **5.2. Änderung anderer Richtlinien, Fachgutachten und Stellungnahmen**

- (20) Die Stellungnahme ersetzt die Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zum Vermerk der Mitzugehörigkeit gem § 225 Abs 2 UGB und § 223 Abs 5 UGB beim Ausweis von Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein

Beteiligungsverhältnis besteht (IWP/RL 5) vom Mai 1992 (redaktionell überarbeitet im Juli 2010).