

Unternehmensgesetzbuch

dRGBI 1897/219 idF BGBl I 2026/61

Drittes Buch

Rechnungslegung und sonstige Unternehmensberichterstattung

Erster Abschnitt

Allgemeine Vorschriften

Erster Titel

Buchführung, Inventarerrichtung

Erläut zur Überschrift des dritten Buches

Die Änderungen in der Bilanz-Richtlinie sollen zum Großteil (mit Ausnahme der Art. 40a bis 40d, siehe dazu Art. 1) im dritten Buch des UGB umgesetzt werden. Damit ist die Bezeichnung „Rechnungslegung“ nicht mehr passend, sondern soll auf „Rechnungslegung und Unternehmensberichterstattung“ erweitert werden.

Der Begriff „Rechnungslegung“ wird zum Teil weiter als die „Unternehmensberichterstattung“ verstanden, die die Außendarstellung des Unternehmens bezeichnet. Der Begriff kommt allerdings von der Ablegung der Rechenschaft gegenüber dem Geschäftsherrn (Gesellschafter): siehe dazu § 1012 ABGB. Der Begriff legt auch eine Beschränkung auf die Geschäftsbesorgung nahe, und kann daher mit dem bloß wirtschaftlichen Erfolg assoziiert werden. Dem gegenüber ist der Zweck der Unternehmensberichterstattung in letzter Zeit nicht länger auf Gesellschafter und Gläubiger beschränkt. Bereits durch die Berichterstattung über Zahlungen an staatliche Stellen ist das deutlich geworden, und durch die Nachhaltigkeitsberichterstattung wird dieser Trend noch verstärkt. So spricht Erwägungsgrund 9 der Änderungs-Richtlinie explizit von den „Akteuren der Zivilgesellschaft“ als Hauptnutzer der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Anwendungsbereich

§ 189. (1) Soweit in der Folge nichts anderes bestimmt wird, ist das Dritte Buch anzuwenden auf:

1. Kapitalgesellschaften;
2. eingetragene Personengesellschaften, bei denen
 - a. alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil sie entweder Kapitalgesellschaften im Sinn des Anhangs I der Richtlinie 2013/34/EU über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG, ABl. Nr. L 182 vom 29. 6. 2013 S. 19, in der Fassung der Richtlinie (EU) 2025/2, ABl. Nr. L 2025/2 vom 8.1.2025 (im Folgenden: Bilanz-Richtlinie), sind oder Gesellschaften sind, die nicht dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum unterliegen, aber über eine Rechtsform verfügen, die einer in Anhang I der Richt-

§ 189 UGB

linie 2013/34/EU genannten vergleichbar ist; als Kapitalgesellschaften im Sinn des Anhangs I der Bilanz-Richtlinie gelten auch solche, die mittels delegierter Rechtsakte der Kommission im Sinn des Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie als solche erklärt werden; oder

- b. kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als unbeschränkt haftendem Gesellschafter ist oder bei denen sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt, und die unternehmerisch tätig sind;
3. alle anderen mit Ausnahme der in Abs. 4 genannten Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700 000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.

(2) Die Rechtsfolgen des Schwellenwertes (Abs. 1 Z 3) treten ein:

1. ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird;
sie entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr überschritten wird;
2. jedoch schon ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert um mindestens 300 000 Euro überschritten wird oder wenn bei Gesamt- oder bei Einzelrechtsnachfolge in den Betrieb oder Teilbetrieb eines Unternehmens der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war, es sei denn, dass der Schwellenwert für den übernommenen Betrieb oder Teilbetrieb in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht erreicht wurde; sie entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er bei Aufgabe eines Teilbetriebs um mindestens die Hälfte unterschritten wird.

(3) Rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen gehen der Anwendung dieses Gesetzes vor.

(4) Das Dritte Buch ist nicht anzuwenden auf Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer, deren Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten liegen, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, dass es sich um eine Personengesellschaft im Sinn des Abs. 1 Z 2 handelt.

[idf BGBl I 2026/6]

Erläut zu § 189 Abs 1 Z 2

Verweiskorrektur auf die aktuelle Fassung der Bilanz-Richtlinie.

Zur Überschrift des Dritten Buchs

- 1 Mit dem NaBeG wurde der Titel des Dritten Buches des UGB von „Rechnungslegung“ auf „**Unternehmensberichterstattung**“ erweitert. Der Begriff der „Rechnungslegung“ hat mit der Rechenschaft des Agenten (Vorstand oder Geschäftsführer) gegenüber dem Prinzipal (Gesellschafter) über das verwaltete Vermögen zu tun und ist damit in erster Linie nach innen gerichtet. Gerade durch die NaBe wird den Unternehmen aber in

gewisser Weise auch eine Verantwortung gegenüber dem Gemeinwohl übertragen. Das lässt sich besonders deutlich aus der Verankerung der „doppelten Wesentlichkeit“ ablesen, die eben auch dann die Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit auf Umwelt-, Sozial- und Governance-Faktoren in den Blick nimmt, wenn mit ihnen keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Lage des Unternehmens verbunden sind. Die beiden Begriffe schließen einander nicht aus: So ist auch die Berichterstattung gegenüber dem Kapitalmarkt „Unternehmensberichterstattung“, obwohl sie auf dem Rechnungswesen des Unternehmens und der Rechnungslegung beruht.

Begriffsbestimmungen

§ 189a. Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. Unternehmen von öffentlichem Interesse:
 - a. Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 21 der Richtlinie 2014/65/EU über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 2002/92/EG und 2011/61/EU, ABl. Nr. L 173 vom 12. 6. 2014 S. 349, zugelassen sind;
 - b. Kapitalgesellschaften, die Kreditinstitute im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012, ABl. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 1 – mit Ausnahme der in Artikel 2 Abs. 5 der Richtlinie 2013/36/EU über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG, ABl. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 338, genannten Kreditinstitute – sind;
 - c. Kapitalgesellschaften, die Versicherungsunternehmen im Sinn des Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, ABl. Nr. L 374 vom 31. 12. 1991 S. 7, sind oder
 - d. Unternehmen, die ungeachtet ihrer Rechtsform in einem Bundesgesetz unter Verweis auf diese Bestimmung als solche bezeichnet werden;
2. Beteiligung: Anteile an einem anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen; dabei ist es gleichgültig, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht; es wird eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen vermutet, wenn der Anteil am Kapital 20% beträgt oder darüber liegt; § 244 Abs. 4 und 5 über die Berechnung der Anteile ist anzuwenden; die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung;
3. beizulegender Wert: der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt;

§ 189a UGB

4. beizulegender Zeitwert: der Börsenkurs oder Marktpreis; im Fall von Finanzinstrumenten, deren Marktpreis sich als Ganzes nicht ohne weiteres ermitteln lässt, der aus den Marktpreisen der einzelnen Bestandteile des Finanzinstruments oder dem Marktpreis für ein gleichartiges Finanzinstrument abgeleitete Wert; falls sich bei Finanzinstrumenten ein verlässlicher Markt nicht ohne weiteres ermitteln lässt, der mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmodelle und -methoden bestimmte Wert, sofern diese Modelle und Methoden eine angemessene Annäherung an den Marktpreis gewährleisten;
5. Umsatzerlöse: die Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben; für Versicherungsunternehmen nach Z 1 lit. c gilt als Umsatzerlöse die Summe der Posten 1. a) aa) gemäß § 146 Abs. 2 bis 4 VAG 2016, für Kreditinstitute nach Z 1 lit. b gilt als Umsatzerlöse das Gesamtergebnis der in den Z 1, 3, 4, 6 und 7 der Anlage 2 zu § 43 BWG angeführten Posten;
6. Mutterunternehmen: ein Unternehmen, das ein oder mehrere Tochterunternehmen im Sinn des § 244 beherrscht;
7. Tochterunternehmen: ein Unternehmen, das von einem Mutterunternehmen im Sinn des § 244 unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird;
8. verbundene Unternehmen: zwei oder mehrere Unternehmen innerhalb einer Gruppe, wobei eine Gruppe das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen bilden;
- 8a. große Gruppe: eine Gruppe, auf die die Merkmale des § 246 Abs. 1 unter Bedachtnahme auf Abs. 2 nicht zutreffen;
9. assoziiertes Unternehmen: ein Unternehmen, an dem ein anderes Unternehmen eine Beteiligung hält und dessen Geschäfts- und Finanzpolitik durch das andere Unternehmen maßgeblich beeinflusst wird; es wird vermutet, dass ein Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausübt, sofern jenes Unternehmen 20% oder mehr der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter dieses Unternehmens besitzt;
10. wesentlich: der Status von Informationen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen. Die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig. Selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als unwesentlich angesehen werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten;
11. Investmentunternehmen:
 - a. Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, ihre Mittel in Wertpapieren oder Immobilien verschiedener Art oder in anderen Werten anzulegen mit dem einzigen Ziel, das Risiko der Investitionen zu verteilen und ihre Aktionäre oder Gesellschafter an dem Gewinn aus der Verwaltung ihres Vermögens zu beteiligen;
 - b. Unternehmen, die mit Unternehmen nach lit. a mit festem Kapital verbunden sind, sofern der einzige Zweck dieser verbundenen Unternehmen darin besteht,

UGB § 189a

voll eingezahlte Anteile, die von den Unternehmen nach lit. a ausgegeben worden sind, zu erwerben, unbeschadet des Artikels 22 Absatz 1 Buchstabe h der Richtlinie 2012/30/EU zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter für die Gründung der Aktiengesellschaft sowie für die Erhaltung und Änderung ihres Kapitals vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten, ABl. Nr. L 315 vom 14. 11. 2012 S. 74;

12. Beteiligungsgesellschaft: Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, unbeschadet der Rechte, die ihnen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber zustehen;
13. Nachhaltigkeitsaspekte: Umwelt-, Sozial- und Menschenrechtsfaktoren sowie Governance-Faktoren, einschließlich Nachhaltigkeitsfaktoren im Sinne von Artikel 2 Nummer 24 der Verordnung (EU) 2019/2088 über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor, ABl. Nr. L 317 vom 9.12.2019 S. 1;
14. unabhängiger Erbringer von Prüfungsleistungen: eine Konformitätsbewertungsstelle, die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 über die Vorschriften für die Akkreditierung und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 339/93 des Rates, ABl. Nr. L 218 vom 13.08.2008 S. 30, für die in § 268 Abs. 1 Z 2 genannte Konformitätsbewertung akkreditiert ist.

[idf BGBl I 2026/6]

Erläut zu § 189a Z 5

Da das dritte Buch des UGB auch für Banken und Versicherungen gilt, die als Kapitalgesellschaft ausgestaltet sind, soll hier die Definition für Umsatzerlöse nach Art. 2 Z 5 Bilanz-Richtlinie erweitert werden. Für Drittlandunternehmen siehe Art. 1.

Erläut zu § 189a Z 8a

Der Anwendungsbereich der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung stellt auf eine „große Gruppe“ ab (Art. 3 Abs. 7 Bilanz-Richtlinie), die bisher im UGB nicht explizit umgesetzt war, sondern sich nur aus der Befreiungsbestimmung des § 246 Abs. 1 ergeben hat. Um einen Verweis auf diese Bestimmung mit Gegenausnahmen zu vermeiden, soll die „große Gruppe“ durch Verweis auf § 246 Abs. 1 unter Bedachtnahme auf Abs. 2 definiert werden.

Erläut zu § 189a Z 13

Diese Bestimmung setzt Art. 2 Z 17 der Bilanz-Richtlinie um.

Erläut zu § 189a Z 14

Diese Bestimmung setzt Art. 2 Z 20 der Bilanz-Richtlinie um. Anders als nach der deutschen Sprachfassung soll „assurance“ mit „Prüfung“ übersetzt werden, denn eine Bestätigung ist erst das Ergebnis des Prozesses der Prüfung.

Die Begriffsbestimmungen in Art. 2 Z 18 soll direkt in § 243b, jene in Art. 2 Z 19 in § 243 umgesetzt werden.

§ 189a UGB

Übersicht

I. Umsatzerlöse (Z 5).....	1–6
II. Große Gruppe (Z 8a).....	7, 8
III. Nachhaltigkeitsaspekte (Z 13).....	9, 10
IV. Unabhängige Erbringer von Prüfungsleistungen (Z 14).....	11, 12

I. Umsatzerlöse (Z 5)

- 1 Mit dem RÄG 2014 wurde in § 189a Z 1 der Begriff des „Unternehmens von öffentlichem Interesse“ eingeführt. Zu diesen Unternehmen zählen ausdrücklich Kreditinstitute (KI) gem lit b sowie Versicherungsunternehmen (VU) gem lit c.

Die bisherige Definition des Begriffs Umsatzerlöse (UE) in § 189a Z 5 – wonach UE jene Beträge sind, welche sich durch den Verkauf von Produkten und Dienstleistungen ergeben – hat im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Aktivität von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen zu Unklarheit hinsichtlich der als „UE“ zu erfassenden Erträge geführt. Um diese Unklarheit zu beseitigen, wird der Begriff des UE für KI und VU präzisiert.

Die Definition der „Nettoumsatzerlöse“ in der Bilanz-RL (Art 2 Z 5) ist entscheidend für die Einordnung in die Größenkriterien (Art 3 Bilanz-RL) und damit für den Anwendungsbereich bestimmter Regelungen, darunter auch der NaBe. Diese Definition stammt im Wesentlichen noch aus der Urfassung der Bilanz-Richtlinie 78/660/EWG. Für Kreditinstitute (Richtlinie 86/635/EWG) und Versicherungen (Richtlinie 91/674/EWG) wurden aber später eigene Berechnungsweisen für die Größe der „Nettoumsatzerlöse“ in nachfolgenden Richtlinien geschaffen. Um klarzustellen, dass für Banken und Versicherungen im Anwendungsbereich des § 189a Z 5 diese speziellen Definitionen zu verwenden sind, wurden sie mit der CSRD auch in die Bilanz-Richtlinie übernommen.

- 2 Jene Bestimmungen, die die Umsatzdefinition für Kreditinstitute (KI) und Versicherungen (VU) umsetzen, sind die Anlage 2 zu § 43 BWG und § 146 VAG 2016.
- 3 Gem Anlage 2 zu § 43 BWG sind bei der **Definition von UE für KI** die Summe folgender Posten aus der GuV zu berücksichtigen:
- Z 1 Zinsen und ähnliche Erträge
 - Z 3: Erträge aus Wertpapieren und Beteiligungen
 - Z 4: Provisionserträge
 - Z 6: Erträge/Aufwendungen aus Finanzgeschäften
 - Z 7: Sonstige betriebliche Erträge

Auf Grundlage des erweiterten Umsatzerlösbegriffs sind künftig verschiedene Ertragspositionen wie Zinsen, Wertpapier- und Beteiligungserträge, Provisionen und sonstige betriebliche Erträge in die Umsatzdefinition einzubeziehen. Eine Gegenverrechnung von Aufwendungen erfolgt ausschließlich bei den Erträgen aus Finanzgeschäften. In allen übrigen Posten sind die Erträge ohne Berücksichtigung der jeweils damit zusammenhängenden Aufwendungen auszuweisen.

- 4 **Sonstige betriebliche Erträge** stellen bei KI einen Sammelposten für alle nicht unter anderen Posten auszuweisenden Erträge dar. Dazu zählen Erträge aus bankfremden

UGB § 189a

Geschäften wie Vermietung von Räumen, Pachterträge sowie sonstige im Rahmen der Geschäftstätigkeit entstehende Erlöse wie Safe-Vermietungen, Leasinggeschäftserträge, uU Bewertungseffekte aus Zinssteuerungsderivaten sowie Wertpapierbewertungen über die Anschaffungskosten.¹

Unter die Umsatzdefinition von KI fallen aber auch Erträge, die gem § 231 Abs 2 Z 4 unter sonstige betriebliche Erträge auszuweisen wären und somit bisher nicht von der Umsatzdefinition erfasst sind.² Nach *Scharpf/Schaber* zählen zu „sonstigen betrieblichen Erträgen“ folgende Posten³, die nun bei KI unter UE subsumiert werden:

- Erträge aus Anlagenverkäufen (Grundstücke, Bauten, BGA)
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
- Erträge aus Schadenersatzansprüchen und Versicherungsentschädigungen
- Zuschüsse und Zulagen, soweit diese nicht von Anschaffungskosten oder Herstellkosten abgesetzt wurden
- Erträge aus ausgebuchten Verbindlichkeiten (Schuldnachlässe)

Durch die angepasste Umsatzdefinition für KI hat sich die betriebswirtschaftliche Abgrenzung insoweit verschärft, als die Zuordnung zwischen UE gem § 231 Abs 2 Z 1 und den sonstigen betrieblichen Erträgen (Z 4 lit c) unterschiedlichen Vorgaben unterliegt. Auch wenn für die Zuordnung der UE keine gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens verlangt wird, ist der Zusammenhang der Erlöse mit dem Verkauf von Produkten und Erbringung von Dienstleistungen entscheidend.⁴ Die Aufnahme von Z 7 verschärft die ohnehin bestehende uneinheitliche Zuordnung von Umsätzen, da § 231 Abs 2 Z 4 entsprechende Erträge bei KI teilweise als Umsatz zu qualifizieren sind. Dies führt zu betriebswirtschaftlich unterschiedlichen Umsatzerlösdefinitionen in der nationalen Rechnungslegung.

Für die **Definition von UE bei VU** gilt jeweils der Posten 1. a) aa), das ist der Unterposten 5 „Gesamtrechnung“ der „verrechneten Prämien“, dieser wiederum Unterposten des Postens „Abgegrenzte Prämien“, in § 146 Abs 2 bis 4 VAG 2016, dh die Summe der Prämieinkünfte aus den Sparten „Schaden- und Unfallversicherung“ (Abs 2), „Krankenversicherung“ (Abs 3) und „Lebensversicherung“ (Abs 4).

Die „abgegebenen Rückversicherungsprämien“ (Posten 1. a) ab)) sind bei der Berechnung des Umsatzes nicht umfasst, sodass keine Gegenverrechnung mit positiven Beiträgen erfolgt. Nicht direkt versicherungsbezogene Erträge wie bspw Kapitalerträge des technischen Geschäfts, sowie sonstige versicherungstechnische Erträge sind von der Umsatzdefinition ausgeschlossen.

Die Definition für die Berechnung der Nettoumsatzerlöse von **Drittstaatenunternehmen** 6 findet sich in § 2 Abs 4 DriBeG.

1 Gaber in *Laurer/M. Schütz/Kammel/Ratka*, BWG⁴ § 43 Rz 11 (Stand 1.1.2017, rdb.at).

2 *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht I² (2019) § 231 UGB Rz 102.

3 Siehe weitere Beispiele für sonstige betriebliche Erträge: *Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz⁹ (2020) 1276.

4 *Konezny* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht I² (2019) § 189a Z 5 UGB Rz 3.

§ 189a UGB

II. Große Gruppe (Z 8a)

- 7 Während das UGB bisher fast durchgehend den Begriff des „Konzerns“ verwendete, operiert die Bilanz-Richtlinie mit dem Begriff der „Gruppe“ (Art 2 Z 11). Diese Begriffsbestimmung wurde zwar mit dem RÄG 2014 in § 189a Z 8 zweiter Halbsatz umgesetzt, aber noch nicht durchgehend verwendet. Mit dem NaBeG setzt sich die Tendenz fort, stärker auf die Begriffsbestimmungen der Richtlinie zurückzugreifen. Der Vorteil am Begriff der „Gruppe“ gegenüber dem des Konzerns besteht in der klaren Begriffsbestimmung, die am Begriff des MU und dem des TU anknüpft. Merkmal ist die Beherrschung nach § 244, die sowohl die „einheitliche Leitung“ nach § 244 Abs 1 als auch die Beherrschung iS nach § 244 Abs 2 erfasst. Dem gegenüber ergibt sich der Begriff des Konzerns aus § 15 Abs 1 AktG, der nicht auf die Beherrschung, sondern (nur) auf die „einheitliche Leitung“ abstellt.
- 8 Der Anwendungsbereich der konsolidierten NaBe stellt auf eine „große Gruppe“ ab (Art 3 Abs 7 Bilanz-Richtlinie), die bisher im UGB nicht explizit umgesetzt war, sondern sich nur aus der Befreiungsbestimmung des § 246 Abs 1 ergeben hat. Daher sah § 267a Abs 1 bisher eine Gegen Ausnahme von kleinen und mittleren Gruppen vor („wenn sie nicht von der Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 246 Abs 1 befreit sind“). Um diese Konstruktion zu vermeiden, wurde in Z 8a die „große Gruppe“ als Begriffsbestimmung eingeführt. Danach liegt eine große Gruppe dann vor, wenn die Merkmale nach § 246 Abs 1 nicht zutreffen, die dort geregelten Schwellenwerte daher überschritten werden. Es wird eine Bedachtnahme auf § 246 Abs 2 angeordnet, dh die Rechtsfolgen der Schwellenwerte treten bei zweimaliger Überschreitung erst ab dem dritten Geschäftsjahr ein, nicht jedoch auf § 246 Abs 3, dh selbst wenn eines der verbundenen Unternehmen ein von öffentlichem Interesse ist, muss nicht zwingend eine große Gruppe vorliegen.

III. Nachhaltigkeitsaspekte (Z 13)

- 9 Mit der NFRD und folgend dem NaDiVeG waren die Aspekte, über die zu berichten ist, noch wie folgt beschrieben: „Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung“. Diese Umschreibung war ihrerseits eine Weiterentwicklung der „Umwelt- und Arbeitnehmerbelange“ in § 243 Abs 5 UGB. Die SFDR (Offenlegungs-Verordnung [EU] 2019/2088) übernahm diese Aspekte aus der damals geltenden Bilanz-Richtlinie, obwohl sich mittlerweile für die „Nachhaltigkeitsaspekte“ die Einordnung in Umwelt (environmental, kurz „E“), Soziales (social, kurz „S“) und Unternehmensführung (governance, kurz „G“) durchgesetzt hat. Die Begriffsbestimmung der Bilanz-Richtlinie, die mit § 189a Z 13 umgesetzt wurde, versucht nun einen Brückenschlag zwischen diesen Kategorisierungen. Demnach sind die „Arbeitnehmerbelange“ der Kategorie „Soziales“ zuzuordnen (siehe ESRS S1), ebenso wie die „Menschenrechtsfaktoren“ (ESRS S3). Die Bekämpfung von Korruption und Bestechung zählt hingegen zu den Governance-Faktoren (ESRS G1).
- 10 Der Verweis auf „Nachhaltigkeitsfaktoren“ iSd Art 2 Z 24 der SFDR ist bedeutend, da dieser Begriff in der VO einen zentralen Bestandteil für das Verständnis des sogenannten Inside-out- und Outside-in-Prinzips darstellt.⁵ Für die Konkretisierung der offenzu-

⁵ Glander/Lühmann/Kropf/Kropf/Jesch, 1. Aufl. 2024, Offenlegungs-VO Art 2 Rn 79, beck-online.

legenden Inhalte in Bezug auf Nachhaltigkeitsfaktoren bestehen von der Europäischen Kommission veröffentlichte Leitlinien, welche erläuternde Beispiele enthalten.⁶ Darüber hinaus regelt Art 4 die Berichtspflichten für Finanzmarktteilnehmer und Finanzberater hinsichtlich der wichtigsten nachteiligen Auswirkungen von Investitionsentscheidungen auf Nachhaltigkeitsfaktoren (sogenannte „Principal Adverse Impacts“ – PAIs).⁷

IV. Unabhängige Erbringer von Prüfungsleistungen (Z 14)

Das NaBeG hat die Begriffsbestimmung der „unabhängigen Erbringer von Prüfungsleistungen“ (independent assurance provider, kurz IASP) umgesetzt, weil § 268 Abs 4 eine „Öffnungsklausel“ für die Zulassung von IASPs zur Prüfung der NaBe enthält. Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des NaBeG liegen die gesetzlichen Voraussetzungen für die in § 268 Abs 4 geforderte Gleichwertigkeit aber nicht vor.

Die Verordnung (EG) Nr 765/2008 regelt die Anforderungen an die Akkreditierung, die Marktüberwachung sowie die einheitliche Anwendung von Konformitätsbewertungsverfahren. Auf dieser Grundlage fällt, sobald die dafür erforderlichen gesetzlichen Grundlagen entsprechend in § 268 Abs 4 geschaffen sind, die Prüfung der NaBe somit nicht ausschließlich in den Aufgabenbereich von Wirtschaftsprüfern bzw Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, sondern kann auch von unabhängigen Erbringern von Prüfungsleistungen erbracht werden.

Obwohl der Gesetzgeber mit § 189a Z 14 eigentlich Art 2 Z 20 der Bilanzrichtlinie umsetzen will, wurde bewusst auf die im Richtlinienentwurf gewählte Bezeichnung „unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen“⁸ verzichtet. Stattdessen wird der Begriff „unabhängiger Erbringer von Prüfungsleistungen“ verwendet. Hintergrund ist, dass der Ausdruck „Bestätigung“ eher das Prüfungsergebnis beschreibt und daher missverständlich sein kann.

Führung der Bücher

§ 190. (1) Der Unternehmer hat Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Bei der Führung der Bücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Unternehmer einer lebenden Sprache zu bedienen. Werden Abkürzungen, Zahlen, Buchstaben oder Symbole verwendet, so muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.

⁶ Mittelbach-Hörmanseder in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht Band 1² (2019) § 243b UGB Rz 10.

⁷ Vgl Anhang I Tabelle 1 der Offenlegungsverordnung (EU) 2019/2088. Ein Weglassen des Begriffs „Nachhaltigkeitsfaktoren“ würde die dort geregelten Indikatoren zur Berichterstattung unberücksichtigt lassen.

⁸ Engl „independent assurance services provider“, deutsche Übersetzung in der Bilanz-Richtlinie „unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen“.

§ 190 UGB

(3) Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

(4) Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch darf durch eine Veränderung keine Ungewissheit darüber entstehen, ob eine Eintragung oder Aufzeichnung ursprünglich oder zu einem späteren Zeitpunkt gemacht wurde.

(5) Die Buchführung kann elektronisch erfolgen und die nach § 212 aufzubewahrenden Unterlagen können elektronisch gespeichert werden, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Soweit solche Unterlagen elektronisch erstellt wurden, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

[idf BGBl I 2026/61]

Erläut zu § 190 Abs 5

§ 190 Abs. 5 erster Satz sieht in seiner geltenden Fassung vor, dass der Unternehmer „zur ordnungsgemäßen Buchführung und zur Aufbewahrung seiner Geschäftsbriefe“ Datenträger benützen kann. Da diese Formulierung nur zwei Kategorien der nach § 212 Abs. 1 aufzubewahrenden Unterlagen umfasst, wurde daraus abgeleitet, dass andere Kategorien (wie z. B. Jahresabschlüsse) nicht elektronisch gespeichert werden dürfen, sondern in Papierform aufzubewahren sind. Richtigerweise kann das aber nicht für Unterlagen gelten, die originär elektronisch erstellt werden. Nach dem Ministerratsvortrag „Bürokratie abbauen, Wirtschaft ankurbeln“ (33/13) soll als Maßnahme 75 eine Anpassung des § 190 Abs. 5 geprüft werden; und zwar soll die elektronische Archivierung nicht nur für Geschäftsbriefe und Buchführungsunterlagen, sondern für sämtliche nach § 212 aufbewahrungspflichtigen Dokumente gelten. Damit soll die elektronische Form zur Grundregel erhoben werden, während Papieroriginale nur noch in klar definierten Ausnahmefällen erforderlich bleiben. Die Neuregelung orientiert sich an § 132 Abs. 2 BAO, der eine digitale Aufbewahrung ermöglicht, sofern die vollständige, geordnete und urschriftgetreue Wiedergabe über die gesamte Aufbewahrungsdauer sichergestellt ist.

Elektronische Aufbewahrung von Unterlagen (Abs 5)

- 1 § 190 Abs 5 wurde mit dem ESAP-JuG dahin geändert, dass klargestellt wurde, dass die elektronische Archivierung nicht nur für Geschäftsbriefe und Buchführungsunterlagen gilt (so die bisherige Formulierung), sondern für sämtliche nach § 212 aufbewahrungspflichtigen Dokumente. Die Änderung trat mit 30.6.2026 in Kraft und ist nach § 906 Abs 57 auch auf Unterlagen anzuwenden, die vor diesem Zeitpunkt archiviert wurden (genauer: bei denen am Tag des Inkrafttretens die siebenjährige Aufbewahrungsfrist nach § 212 noch nicht abgelaufen ist).
- 2 Aus dem bisherigen Wortlaut wurde geschlossen, dass Abs 5 nur für die dort genannten **Geschäftsbriefe und Buchführungsunterlagen**, nicht aber für die sonstigen Unterlagen nach § 212 Abs 1 gelten soll (siehe zB *Jabornegg/Artmann*, UGB-Kommentar Band 2², § 190 Rz 25; *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ § 190 Rz 40). Diese Auslegung wird durch die Neuregelung beseitigt: es ist daher in Zukunft auch möglich, Jahres- und Konzernabschlüsse sowie (Konzern-)Lageberichte, selbst wenn sie in Papierform aufgestellt wurden, elektronisch zu speichern und damit der Aufbewahrungspflicht zu genügen, wenn eine „inhaltsgleiche und urschriftgetreue“ Wiedergabe möglich ist (dh es darf das unterschriebene Original nicht nachträglich verändert werden können).