

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

(verabschiedet in der Sitzung des Vorstandes im Mai 1992 als Richtlinie RL4/R12 (nunmehr IWP/RL 5) , redaktionell überarbeitet im Juli 2010)*

Anmerkung: §§ ohne nähere Bezeichnung im folgenden Text beziehen sich auf das UGB.

Inhaltsverzeichnis	Seite
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	2
3.2. Die Anwendung des § 223 Abs 5	3
4. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	4
4.1. Die Anwendung des § 225 Abs 2	4
4.2. Die Anwendung des § 223 Abs 5	4

**) Zur Anpassung der Richtlinie an Änderungen in den Rechtsvorschriften und anderen fachlichen Regelungen seit deren Verabschiedung.*

1. Gesetzliche Vorschriften

- (1) § 225 Abs 2 lautet: „Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sind in der Regel als solche gesondert auszuweisen. Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so ist dies zu vermerken.“
- (2) § 223 Abs 5 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 berücksichtigt allgemein den Sachverhalt, dass die Gliederung der Bilanz nicht auf einer einheitlichen Systematik beruht, sondern insbesondere bei den Forderungen und Verbindlichkeiten mehrere Kriterien einbezieht, sodass Überschneidungen zwischen einzelnen Bilanzposten möglich sind. Bei Doppelzugehörigkeit kann somit ein **Ausweiswahlrecht** entstehen, bei dessen Ausübung allerdings die Forderungen nach Klarheit und Übersichtlichkeit sowie nach Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Finanzlage zu beachten sind. Ein Vermerk der Mitzugehörigkeit wird vom Gesetz gefordert, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist. Als Kriterien für die Gliederung werden zB die Art des den Vermögensgegenstand oder die Schuld begründenden Geschäftsvorfalles (Forderungen bzw Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Guthaben bzw Verbindlichkeiten gegenüber Banken), die Art des Finanzierungsinstruments (Anleihen, Wechselverbindlichkeiten) und das Vorliegen gesellschaftsrechtlicher Beziehungen (Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht) verwendet.
- (4) Für den Fall der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen enthält § 225 Abs 2 Spezialvorschriften, die Vorrang gegenüber den allgemeinen Vorschriften des § 223 Abs 5 haben.

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

- (5) Bei Ausleihungen im Sinne des § 227 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 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

- (6) § 225 Abs 2 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 wird vorliegen, 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 auszuweisen wären, sondern umfasst alle Forderungen gegenüber solchen Unternehmen, ohne Rücksicht darauf, unter welchen Posten des **Gliederungsschemas** des § 224 sie fallen würden. So können zB Forderungen gegenüber solchen Unternehmen dem wirtschaftlichen Inhalt nach zu folgenden Posten der Bilanzgliederung (§ 224 Abs 2) 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 stellen **Forderungen aus eingeforderten ausstehenden Einlagen** dar; diese sind gem **§ 229 Abs 1 letzter Satz** „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 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

- (12) In Ergänzung zur Vorschrift des § 225 Abs 2 ist gem § 223 Abs 5 zu untersuchen, ob die Darstellung der Mitzugehörigkeit der Bilanzposten „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“ zu anderen Bilanzposten zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist. Diese Frage wird in der Regel zu bejahen sein, 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“ (zB aus dem Finanzverkehr, auf Grund von Gewinngemeinschaften und sonstigen Beteiligungen) wesentlich ist.

- (13) Für die Darstellung der Mitzugehörigkeit nach § 223 Abs 5 besteht ein Wahlrecht zwischen Vermerk in der Bilanz oder Angabe im Anhang.

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

4.1. Die Anwendung des § 225 Abs 2

- (14) Dazu wird auf die Ausführungen in Abschnitt 3.1. verwiesen.
- (15) Die Wortfolge „in der Regel“ wird man bei den Verbindlichkeiten vor allem auf jene beziehen, die bei nicht gesonderter Ausweispflicht als „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ oder „sonstige Verbindlichkeiten“ zu erfassen wären. 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 zB mit den Posten des § 224 Abs 3 D:
- 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
 - 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
 - 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel.
- (16) Der „Regelfall“ ist bei diesen Arten von Verbindlichkeiten der Ausweis unter dem entsprechenden Bilanzposten; dies entspricht auch besser dem Anspruch auf Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Finanzlage. Wie bei den Forderungen sieht § 225 Abs 2 zwingend den Vermerk der Mitzugehörigkeit beim jeweiligen Bilanzposten vor.

4.2. Die Anwendung des § 223 Abs 5

- (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 wird ebenso wie für die Forderungen in der Regel zu bejahen sein.
- (18) Auch hier besteht das Wahlrecht zwischen Vermerk in der Bilanz oder Angabe im Anhang.