



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Stellungnahme
**Die Aufstellung von IFRS-Konzernabschlüssen
nach § 245a UGB**
der Arbeitsgruppe
„International Financial Reporting“

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Alfred Wagenhofer (alfred.wagenhofer@uni-graz.at)

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von den zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Die AFRAC-Arbeitsgruppe „International Financial Reporting“ erarbeitet Comment Letters zu aktuellen IASB-Veröffentlichungen sowie zu aktuellen Veröffentlichungen anderer Standardsetter mit Bezug zur internationalen Rechnungslegung und Stellungnahmen zu österreichspezifischen Fragen der internationalen Rechnungslegung, die dann vom AFRAC offiziell beschlossen werden. Hauptautoren dieser Stellungnahme sind Otto Altenburger, Josef Armingier, Christoph Fröhlich, Peter Geyer, David Grünberger, Christian Höllerschmid, Aslan Milla, Roland Nessmann, Otto Nowotny und Barbara Schallmeiner. Weitere Informationen zu dieser Arbeitsgruppe sowie auch zum AFRAC sind auf der AFRAC-Homepage unter www.afrac.at verfügbar.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

1120 Wien, Schönbrunner Straße 222–228/1/6

Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@afrac.at

Web: <http://www.afrac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1. Wortlaut des § 245a UGB	2
2. Gegenstand der Stellungnahme	2
3. Anwendungsbereich des § 245a UGB	2
3.1. Grundsätzlicher Geltungsbereich	2
3.2. Geltungsbereich der einzelnen Absätze und deren Verhältnis zueinander	3
3.3. Bedeutung des Begriffs „Konzernabschluss“ – Anwendbarkeit des § 245a UGB	3
4. Verfahrens- und grundlegende Anordnungen des § 245a UGB	5
4.1. Auslegung des Begriffs „Tochterunternehmen“ im Zusammenhang mit deren Vorlage- und Auskunftspflichten	5
4.2. Grundlegende Anforderungen an die nach § 245a UGB aufgestellten Konzernabschlüsse	5
4.3. Aufstellung eines Konzernlageberichts	5
4.4. Erfüllung der Verpflichtung des § 245a Abs. 3 UGB	6
5. Die weiters von § 245a Abs. 1 UGB verlangten Angaben im Konzernanhang	7
5.1. Überblick	7
5.2. Allgemeines Verhältnis zwischen den IFRS-Angaben und den zusätzlich verlangten Angaben	8
5.3. Einzelfragen bei der Erfüllung der Angabepflichten des § 265 Abs. 2 UGB	9
5.4. Einzelfragen bei der Erfüllung der Angabepflichten aus § 266 UGB	12
6. Doppelangaben in Konzernanhang und Konzernlagebericht minimierende Zuordnung der vorgeschriebenen Angaben	14
7. Erstmalige Anwendung	15
Anhang: Ausführliche Begründungen	16

1. Wortlaut des § 245a UGB

- (1) Ein Mutterunternehmen, das nach Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards dazu verpflichtet ist, den Konzernabschluss nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen, die nach Art. 3 der Verordnung übernommen wurden, hat dabei § 193 Abs. 4 zweiter Halbsatz und § 194 sowie von den Vorschriften des zweiten bis neunten Titels § 247 Abs. 3, § 265 Abs. 2 bis 4, § 266 Z 2a, 4, 5, 7 und 11 sowie § 267 anzuwenden.
- (2) Ein Mutterunternehmen, das nicht unter Abs. 1 fällt, kann den Konzernabschluss nach den Rechnungslegungsvorschriften in Abs. 1 aufstellen.
- (3) Ein Mutterunternehmen, das einen Konzernabschluss nach den in Abs. 1 bezeichneten Rechnungslegungsstandards aufstellt, hat bei der Offenlegung ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass es sich um einen nach den in Abs. 1 bezeichneten Rechnungslegungsstandards aufgestellten Konzernabschluss und Konzernlagebericht handelt.

2. Gegenstand der Stellungnahme

- (4) Die vorliegende Stellungnahme klärt Zweifelsfragen bei der Anwendung von § 245a UGB, ohne auf zusätzliche gesetzliche Anforderungen einzugehen, wie sie für Kreditinstitute, Wertpapierfirmen und Versicherungsunternehmen bestehen.

3. Anwendungsbereich des § 245a UGB

3.1. Grundsätzlicher Geltungsbereich

- (5) § 245a UGB richtet sich an alle Mutterunternehmen im Sinne des § 244 UGB, also an alle Mutterunternehmen mit Sitz in Österreich.

3.2. Geltungsbereich der einzelnen Absätze und deren Verhältnis zueinander

- (6) Für Mutterunternehmen im Sinne des § 244 UGB, die unter § 245a Abs. 1 UGB fallen, gilt dieser verpflichtend. Allen anderen der genannten Mutterunternehmen räumt § 245a Abs. 2 UGB das Wahlrecht ein, Abs. 1 anzuwenden. Dieses Wahlrecht dürfen auch Mutterunternehmen nützen, die gar keinen Konzernabschluss aufstellen müssen (vgl. Rz 10). § 245a Abs. 3 UGB gilt für alle Mutterunternehmen, die entweder unter Abs. 1 fallen oder das Wahlrecht des Abs. 2 nützen.
- (7) Das Wahlrecht des § 245a Abs. 2 UGB bezieht sich auf Abs. 1 in seiner Gesamtheit. Ein Mutterunternehmen, das nicht unter Abs. 1 fällt und keine anderen Befreiungsvorschriften nützen kann, kann sich daher nur dann durch die Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den §§ 247 ff. UGB befreien, wenn es alle Vorgaben des § 245a Abs. 1 UGB befolgt. Insbesondere ist demnach eine nur teilweise Anwendung der nach Art. 3 der zitierten Verordnung übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards (in der Folge als „IFRS“ bezeichnet) weder nach § 245a Abs. 1 noch nach § 245a Abs. 2 UGB zulässig. Werden die IFRS angewandt, die weiteren Vorgaben des § 245a Abs. 1 UGB – etwa zu Währung und Sprache (vgl. Rz 16) – aber gar nicht oder nur teilweise befolgt, liegt kein Konzernabschluss nach § 245a UGB vor; ein solcher Konzernabschluss kann daher keine befreiende Wirkung entfalten. Nicht verhindert wird die befreiende Wirkung durch bloß geringfügige Fehler bei der Befolgung der Vorgaben des § 245a Abs. 1 UGB.

3.3. Bedeutung des Begriffs „Konzernabschluss“ – Anwendbarkeit des § 245a UGB

- (8) § 245a Abs. 1 UGB nimmt auf „den Konzernabschluss“ Bezug, setzt also voraus, dass das Mutterunternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. Diese Voraussetzung muss nach österreichischem Recht geprüft werden.

- (9) Verfügt ein Mutterunternehmen im Sinne des § 244 UGB nur über ein oder mehrere Tochterunternehmen, die gemäß § 249 UGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen, und braucht es deshalb gar keinen Konzernabschluss aufzustellen, gelangt § 245a Abs. 1 UGB demnach nicht zur Anwendung. Es muss in diesem Fall nicht geprüft werden, ob gemäß den nach Art. 3 der zitierten Verordnung übernommenen IFRS ein Konzernabschluss aufzustellen wäre.
- (10) Gleichwohl darf das Mutterunternehmen in diesem Fall gemäß § 245a Abs. 2 UGB dessen Abs. 1 freiwillig anwenden. Das Gleiche gilt für Mutterunternehmen im Sinne des § 244 UGB, die gemäß §§ 245 oder 246 UGB von der Verpflichtung, einen Konzernabschluss aufzustellen, befreit sind.
- (11) Fällt ein Mutterunternehmen unter § 245a Abs. 1 UGB oder hat es sich freiwillig für dessen Anwendung entschieden, muss nicht geprüft werden, ob gemäß den anzuwendenden IFRS auf die Aufstellung eines Konzernabschlusses verzichtet werden könnte.
- (12) Existiert ausnahmsweise nach den anzuwendenden IFRS kein Tochterunternehmen, das konsolidiert werden darf, ändert dies nichts an der Anwendbarkeit des § 245a UGB. Gemäß IAS 27.7 gilt der IFRS-Abschluss in diesem Fall als Konzernabschluss, selbst wenn auch keine Beteiligung an einem angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen oder einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen vorliegt.
- (13) Da für die Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung die österreichischen Vorschriften maßgebend sind, richten sich auch die Verpflichtung und die Möglichkeit zu einer neuerlichen Aufstellung bereits aufgestellter Konzernabschlüsse nach österreichischem Recht.

4. Verfahrens- und grundlegende Anordnungen des § 245a UGB

4.1. Auslegung des Begriffs „Tochterunternehmen“ im Zusammenhang mit deren Vorlage- und Auskunftspflichten

(14) Der Begriff „Tochterunternehmen“ in § 247 Abs. 3 UGB bezieht sich bei Anwendung von § 245a Abs. 1 UGB auf die Tochterunternehmen im Sinne der bei der Aufstellung des Konzernabschlusses anzuwendenden IFRS. Die Berichtspflichten erstrecken sich auf alle Tochterunternehmen im Sinne dieser IFRS; es kommt nicht darauf an, ob ein Tochterunternehmen tatsächlich in den Konzernabschluss einbezogen wird, zumal die Entscheidung darüber nicht ohne die Informationen getroffen werden kann, deren Übermittlung § 247 Abs. 3 UGB regelt.

4.2. Grundlegende Anforderungen an die nach § 245a UGB aufgestellten Konzernabschlüsse

(15) Das Geschäftsjahr eines nach § 245a UGB aufgestellten Konzernabschlusses kann höchstens zwölf Monate umfassen.

(16) Entsprechend dem Wortlaut des § 245a Abs. 1 UGB gelten für die nach dieser Bestimmung aufgestellten Konzernabschlüsse die §§ 193 Abs. 4 zweiter Halbsatz und 194 UGB. Daher sind sie einerseits in Euro und – „unbeschadet der volksgruppenrechtlichen Bestimmungen“ – in deutscher Sprache aufzustellen und andererseits „unter Beisetzung des Datums zu unterzeichnen“. Diese Unterzeichnung wird nicht durch die Erklärungen ersetzt, die die gesetzlichen Vertreter von Emittenten börsennotierter Wertpapiere gemäß § 82 Abs. 4 Z 3 BörseG zum Jahresfinanzbericht abgeben müssen („Bilanzzeit“, vgl. dazu die AFRAC-Stellungnahme vom Juni 2008).

4.3. Aufstellung eines Konzernlageberichts

(17) Zu jedem nach § 245a UGB aufgestellten Konzernabschluss ist ein Konzernlagebericht gemäß § 267 UGB aufzustellen. Dieser Bericht ist nicht Bestandteil des IFRS-Konzernabschlusses. Sein Mindestinhalt richtet sich nach öster-

reichischem Recht (vgl. dazu die AFRAC-Stellungnahme „Lageberichterstattung gemäß §§ 243, 243a und 267 UGB“ vom Juni 2009); Ergänzungen sind zulässig, auch aufgrund des IFRS Practice Statement „Management Commentary“. Mit der „Bezugnahme auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben“ (§ 267 Abs. 2 Satz 2 UGB) wird bei Anwendung von § 245a UGB der IFRS-Konzernabschluss angesprochen. Zur Möglichkeit von Verweisen im und auf den Konzernlagebericht vgl. den Abschnitt 6. der vorliegenden Stellungnahme.

4.4. Erfüllung der Verpflichtung des § 245a Abs. 3 UGB

- (18) Hinsichtlich des *Konzernabschlusses* wird die Verpflichtung des § 245a Abs. 3 UGB automatisch durch die Befolgung von IAS 1.16 erfüllt, der eine entsprechende Erklärung im Konzernanhang verlangt. Diese sollte gemäß IAS 1.114 „normalerweise“ am Beginn des Konzernanhangs stehen.
- (19) Um allfälligen Missverständnissen vorzubeugen, ist im Anhang eines nach § 245a UGB aufgestellten Konzernabschlusses nicht bloß anzugeben, dass er gemäß den nach Art. 3 der zitierten Verordnung übernommenen IFRS aufgestellt worden ist, sondern vielmehr, dass er gemäß diesen IFRS aufgestellt worden ist und dabei auch die zusätzlichen Anforderungen des § 245a Abs. 1 UGB erfüllt worden sind.
- (20) Hinsichtlich des *Konzernlageberichts* wird die Verpflichtung des § 245a Abs. 3 UGB zweckmäßigerweise – analog zum Konzernabschluss – nicht außerhalb des Konzernlageberichts, sondern durch einen Hinweis im Konzernlagebericht erfüllt, dass dieser auf den IFRS-Konzernabschluss im Sinne des § 245a UGB Bezug nimmt (vgl. Rz 17).

5. Die weiters von § 245a Abs. 1 UGB verlangten Angaben im Konzernanhang

5.1. Überblick

(21) Außer der in den Rz 18 f. erörterten grundlegenden Angabe verlangt § 245a Abs. 1 UGB alle weiteren von den nach Art. 3 der zitierten Verordnung übernommenen IFRS geforderten Angaben und – unbeschadet von Überschneidungen mit diesen Angaben – zusätzlich die folgenden Angaben im Konzernanhang:

- die Angaben gemäß § 265 Abs. 2 UGB (Angaben zum Konsolidierungskreis und zum Anteilsbesitz; für diese Angaben gelten auch § 265 Abs. 3 und 4 UGB),
- die Angaben gemäß § 266 Z 2a UGB (Angaben zu bestimmten außerbilanziellen Geschäften; vgl. dazu die AFRAC-Stellungnahme vom Juni 2009),
- die Angaben gemäß § 266 Z 4 UGB (Angaben zu den Arbeitnehmer(inne)n),
- die Angaben gemäß § 266 Z 5 UGB (Angaben zu Krediten an Organmitglieder und zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnissen),
- die Angaben gemäß § 266 Z 7 UGB (Angaben zu den Bezügen der Organmitglieder sowie früherer Organmitglieder und ihrer Hinterbliebenen) und
- die Angaben gemäß § 266 Z 11 UGB (Aufschlüsselung der Aufwendungen für den Konzernabschlussprüfer).

(22) § 245a Abs. 1 UGB verlangt keine Angaben im Konzernanhang, die weder von den nach Art. 3 der zitierten Verordnung übernommenen IFRS gefordert werden noch in der soeben zitierten Liste von UGB-Angaben enthalten sind.

Denn er zählt diese Angaben ausdrücklich auf und enthält keine Verweise auf weitere Angabevorschriften; insbesondere führt er § 251 Abs. 1 UGB – woraus sich verschiedene Angabepflichten in Analogie zu solchen im Jahresabschluss ergeben – nicht an.

5.2. Allgemeines Verhältnis zwischen den IFRS-Angaben und den zusätzlich verlangten Angaben

- (23) Soweit von den nach Art. 3 der zitierten Verordnung übernommenen IFRS geforderte Anhangsangaben einerseits und von § 245a Abs. 1 UGB zusätzlich verlangte Angaben andererseits einander überschneiden, müssen beide Angabepflichten befolgt werden. Dies gelingt widerspruchsfrei, wenn beachtet wird, dass § 245a Abs. 1 UGB keineswegs verlangt, dass der aufzustellende IFRS-Konzernabschluss UGB-Angaben so enthält, wie sie in einem Konzernanhang enthalten wären, für den ausschließlich die österreichischen Angabevorschriften maßgebend sind. Angeordnet wird vielmehr die Anwendung der österreichischen Angabevorschriften bei der Aufstellung des IFRS-Konzernabschlusses („dabei“); die zusätzlich verlangten Angaben beziehen sich demnach auf den aufzustellenden IFRS-Konzernabschluss.
- (24) § 245a Abs. 1 UGB schreibt nicht das gesonderte Anführen der zusätzlich zu den IFRS geforderten Anhangsangaben vor, etwa zusammengefasst unter einer eigenen Überschrift. Redundanzen innerhalb der Anhangsangaben lassen sich deshalb vermeiden, indem die nach den anzuwendenden IFRS vorgeschriebenen Angaben so formuliert und gegebenenfalls erweitert werden, dass sie auch die Informationen im Sinne der §§ 265 Abs. 2 und 3 sowie 266 Z 2a, 4, 5, 7 und 11 UGB umfassen. Gegen erweiterte oder zusätzliche Angaben erheben die IFRS keinen Einwand.
- (25) Die Anforderungen der IFRS an Anhangsangaben gelten auch für die von § 245a Abs. 1 UGB zusätzlich verlangten Angaben. Denn die allgemeinen Anforderungen der IFRS an Abschlüsse differenzieren nicht zwischen verpflichtenden und freiwilligen Angaben und demnach auch nicht zwischen Ab-

schlussangaben, die zwar gemäß den IFRS freiwillig, aber laut § 245a Abs. 1 UGB (oder nach anderen Regelungen) vorgeschrieben sind, und Abschlussangaben, die völlig freiwillig gemacht werden.

- (26) Eine Ausweitung der UGB-Angabepflichten bewirkt insbesondere IAS 1.38: „Sofern die IFRS nichts anderes erlauben oder vorschreiben, hat ein Unternehmen für alle im Abschluss der aktuellen Periode enthaltenen quantitativen Informationen Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode anzugeben. Vergleichsinformationen sind in die verbalen und beschreibenden Informationen einzubeziehen, wenn sie für das Verständnis des Abschlusses der aktuellen Periode von Bedeutung sind.“ Diese Vorschrift verlangt für die zusätzlichen Anhangangaben laut § 245a Abs. 1 UGB in umfassenderer Weise als § 223 Abs. 2 UGB die Angabe von Informationen zum vorangegangenen Geschäftsjahr (§ 223 Abs. 2 UGB betrifft nur „Posten“; vgl. dazu die AFRAC-Stellungnahme zur Angabe von Vorjahreszahlen vom Dezember 2009). Davon erfasst werden auch Beteiligungsquoten, Eigenkapital- und Ergebnisbeträge im Sinne des § 265 Abs. 2 Z 4 UGB, Betragsangaben zu außerbilanziellen Geschäften sowie Angaben zur Zahl der Arbeitnehmer(innen).

5.3. Einzelfragen bei der Erfüllung der Angabepflichten des § 265 Abs. 2 UGB

- (27) Was unter „Tochterunternehmen“ und „angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen“ zu verstehen ist, richtet sich nach den anzuwendenden IFRS. Der Begriff „Tochterunternehmen“ besitzt den gleichen Inhalt wie bei der Anwendung von § 247 Abs. 3 UGB (vgl. Rz 14).
- (28) Die zweiten Sätze von § 265 Abs. 2 Z 1 und 2 UGB erstrecken die Angabepflichten zu Tochterunternehmen und zu angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen ausdrücklich auf Tochterunternehmen, die „gemäß § 249 nicht einbezogen“ werden, und auf angeschlossene (assoziierte) Unternehmen, die im Konzernabschluss nicht als solche behandelt werden: „Die Anwendung des § 263 Abs. 2 ist jeweils anzugeben und zu begründen“ (Wahlrecht zum Ver-

zicht auf die Anwendung der einschlägigen Vorschriften, „wenn die Beteiligung für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von nur untergeordneter Bedeutung ist“); analog ist gemäß § 249 Abs. 3 UGB die Inanspruchnahme eines Wahlrechts zum Verzicht auf die Einbeziehung eines Tochterunternehmens in den Konzernabschluss „anzugeben und zu begründen“, und zwar unabhängig davon, ob von § 249 Abs. 1 (Verzicht auf die Einbeziehung wegen erheblicher und andauernder Beschränkungen bei der Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens oder wegen unverhältnismäßiger Verzögerungen oder Kosten bei der Beschaffung der erforderlichen Angaben) oder § 249 Abs. 2 UGB (Verzicht auf die Einbeziehung, weil das oder die Tochterunternehmen „für die Verpflichtung, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist“ bzw. sind) Gebrauch gemacht wird. Zu den §§ 249 und 263 Abs. 2 UGB gibt es keine direkten Entsprechungen in den IFRS; bei der Aufstellung von IFRS-Konzernabschlüssen gelangt man aber häufig zu vergleichbaren Ergebnissen, insbesondere aufgrund von Überlegungen zur Wesentlichkeit (vgl. den zweiten Satz von IAS 8.8). Zudem ist auf ausdrückliche Ausnahmen von der Verpflichtung, Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einzubeziehen, und von der Verpflichtung, angeschlossene (assoziierte) Unternehmen als solche zu behandeln, in den IFRS Bedacht zu nehmen.

- (29) Um die zweiten Sätze von § 265 Abs. 2 Z 1 und 2 UGB zu erfüllen, sind demnach die von den ersten Sätzen dieser Vorschriften verlangten Angaben (Name, Sitz, Anteil am Kapital, gegebenenfalls andere Grundlage der Tochtereigenschaft) auch für die nicht einbezogenen Tochterunternehmen und die nicht als solche behandelten angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen zu machen, und als Begründung für die Nichteinbeziehung bzw. die Nichtbehandlung als angeschlossenes (assoziiertes) Unternehmen ist insbesondere auf die Unwesentlichkeit dieser Unternehmen oder auf die Ausnahmeregelung zu verweisen. Ungeachtet der Angabe gemäß Rz 19 erscheint es empfehlens-

wert, die vollständigen Aufstellungen der Tochterunternehmen und der angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen mit einem Hinweis auf die UGB-Angabepflichten zu versehen. Die nicht einbezogenen Tochterunternehmen und die nicht als solche behandelten angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen dürfen auch in gesonderten Teilaufstellungen mit entsprechenden Überschriften bzw. Hinweisen angeführt werden. Ob gesonderte Teilaufstellungen empfehlenswert sind, hängt maßgeblich vom Gesamtumfang der Aufstellungen – auch jener gemäß § 265 Abs. 2 Z 3 und 4 UGB – sowie davon ab, welche der darin anzuführenden Unternehmen auch nach den anzuwendenden IFRS angabepflichtig sind; es kommt darauf an, alle von § 265 Abs. 2 (unter Berücksichtigung von Abs. 3) UGB verlangten Informationen insgesamt möglichst klar und übersichtlich zu präsentieren (vgl. dazu auch Rz 32).

- (30) Wenn es „nur anteilmäßig“ – also mittels Quotenkonsolidierung – in den IFRS-Konzernabschluss einbezogene Unternehmen gibt, ist die Wortfolge „gemäß § 262“ in § 265 Abs. 2 Z 3 UGB als Bezugnahme auf die einschlägigen IFRS-Regelungen zu lesen; sonst kommt diese Angabepflicht nicht zum Tragen. Ab der Anwendung des IFRS 11 („Joint Arrangements“) entfallen Angaben gemäß § 265 Abs. 2 Z 3 UGB gänzlich, weil die Quotenkonsolidierung nicht mehr vorgesehen ist.
- (31) Bei den Angabepflichten gemäß § 265 Abs. 2 Z 4 UGB ergeben sich nur insoweit Abweichungen von einem nach den §§ 247 ff. UGB aufgestellten Konzernabschluss, als der Kreis der davon erfassten Unternehmen vom Kreis der Tochterunternehmen und vom Kreis der angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen abhängt und diese beiden Kreise nach den anzuwendenden IFRS bestimmt werden müssen. Darüber hinaus kommt dem Beteiligungsbegriff keine Bedeutung zu, weil ausschließlich auf „mindestens den fünften Teil der Anteile“ abgestellt wird. Da sich die Betragsangaben auf den (verfügbaren) „Abschluss“ des jeweiligen Unternehmens beziehen, sind keine Überleitungen auf IFRS-Zahlen erforderlich. Die zusätzliche Angabe solcher Beträge ist freilich erlaubt und empfehlenswert. Im Hinblick auf die Erläuterung der Original-

beträge (Art und Geschäftsjahr des Abschlusses, verwendete Rechnungslegungsvorschriften, Originalwährung und benützter Umrechnungskurs) bestehen keine anderen Anforderungen als in einem nach den §§ 247 ff. UGB aufgestellten Konzernabschluss.

- (32) Vom Wahlrecht des § 265 Abs. 4 UGB, die Angaben gemäß § 265 Abs. 2 UGB statt im Konzernanhang in einer gesonderten „Aufstellung des Anteilsbesitzes“ zu machen, die Bestandteil des Konzernanhangs ist, darf Gebrauch gemacht werden. *Gegen* die Inanspruchnahme dieses Wahlrechts spricht freilich, dass ein solches Vorgehen den IFRS fremd und daher international schwer verständlich ist. *Dafür* können im Einzelfall – bei sehr umfangreichen Aufstellungen anzuführender Unternehmen – die größere Klarheit und bessere Übersichtlichkeit des Konzernanhangs sprechen (vgl. das Ende der Rz 29). Wenn bei Inanspruchnahme des Wahlrechts jene Unternehmen, die auch nach den anzuwendenden IFRS angabepflichtig sind, trotzdem (zusätzlich) direkt im Konzernanhang angeführt werden, sind die Bedenken hinsichtlich der IFRS-Konformität des Wahlrechts gegenstandslos; in diesem Fall müssen die (kurzen) Aufstellungen im Konzernanhang selbst und die vollständigen Aufstellungen parallel aufgebaut, d. h. gleich gegliedert, sein, um den Anforderungen der Klarheit und Übersichtlichkeit zu entsprechen.

5.4. Einzelfragen bei der Erfüllung der Angabepflichten aus § 266 UGB

- (33) Die Einschränkung der Angabepflicht gemäß § 266 Z 2a UGB betreffend außerbilanzielle Geschäfte (nicht in der Konzernbilanz enthalten „und auch nicht gemäß Z 2 oder § 251 Abs. 1 in Verbindung mit § 199 und § 237 Z 3 anzugeben“) ist so zu lesen, dass sie sich auf die IFRS-Konzernbilanz und die den angeführten Angabepflichten (sonstige finanzielle Verpflichtungen und Haftungsverhältnisse) entsprechenden Angaben im IFRS-Konzernabschluss bezieht.

- (34) Die Rz 30 (zur Quotenkonsolidierung) gilt entsprechend für den zweiten Halbsatz von § 266 Z 4 UGB (gesonderte Angabe der Zahl der Arbeitnehmer(innen) „von gemäß § 262 nur anteilmäßig einbezogenen Unternehmen“).
- (35) Ob die einschlägigen Pflichtangaben gemäß IAS 24 zur Erfüllung von § 266 Z 5 und 7 UGB (Angaben betreffend Organmitglieder) ausreichen, hängt maßgeblich davon ab, wie der Personenkreis „Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen“ im Einzelfall abgegrenzt wird. Stimmt er mit den „Mitgliedern des Vorstands, des Aufsichtsrats oder ähnlicher Einrichtungen“ überein, genügt eine Aufgliederung der Angaben gemäß IAS 24 auf die im UGB angeführten Personengruppen; ist er umfangreicher, ist eine weiter gehende Aufgliederung erforderlich, um den Anforderungen des UGB zu entsprechen. Die von § 266 Z 7 UGB (betreffend Bezüge) verlangte Aufschlüsselung darf laut ihrem letzten Satz unterbleiben, wenn sie „weniger als drei Personen“ betrifft. § 266 Z 5 UGB (betreffend Kredite und Haftungsverhältnisse) enthält demgegenüber keine solche Ausnahmeregelung. Falls das Mutterunternehmen einen Corporate Governance-Bericht aufstellt, worin gemäß § 243b Abs. 2 Z 3 UGB „die Gesamtbezüge der einzelnen Vorstandsmitglieder“ angegeben werden müssen und gemäß der Regel 51 (C) des Österreichischen Corporate Governance Kodex die „Vergütungen ... für jedes Aufsichtsratsmitglied einzeln“ angegeben sein können, ist zusätzlich ein Verweis auf diesen Bericht empfehlenswert; an den Angabepflichten im Konzernanhang ändert sich dadurch nichts.
- (36) Die „auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Konzernabschlussprüfer“ (§ 266 Z 11 UGB) schließen auch als Anschaffungsnebenkosten oder direkt im Eigenkapital erfasste Vergütungen ein, weil Art. 34 Nr. 16 der Siebenten Richtlinie ausdrücklich auf „die Gesamthonorare, die ... für das Geschäftsjahr berechnet wurden“, Bezug nimmt. Soweit sie nicht unwesentlich sind, sollten als Anschaffungsnebenkosten oder direkt im Eigenkapital erfasste Vergütungen gesondert angeführt werden.

6. Doppelangaben in Konzernanhang und Konzernlagebericht minimierende Zuordnung der vorgeschriebenen Angaben

- (37) Die von § 245a Abs. 1 UGB zusätzlich geforderten Angaben im Konzernanhang dürfen nicht in den Konzernlagebericht verlegt werden. Auch die IFRS verlangen grundsätzlich – von den in Rz 39 erörterten Ausnahmen abgesehen – alle Angaben im Abschluss, d. h. erlauben es nicht, vorgeschriebene Angaben in den Konzernlagebericht zu verlegen.
- (38) Doppelangaben zwischen dem IFRS-Abschluss einerseits und dem Konzernlagebericht andererseits lassen sich nicht ganz vermeiden, weil § 267 UGB für diesen auch die Behandlung von Themen vorschreibt, die Gegenstand von IFRS-Angabepflichten sind. Die betreffenden Ausführungen im Konzernlagebericht können kurz gehalten werden, weil es zulässig ist, im Konzernlagebericht auf Ausführungen im Konzernabschluss zu verweisen (vgl. Rz 4 der AFRAC-Stellungnahme zur Lageberichterstattung vom Juni 2009). So verfahren werden kann etwa im Hinblick auf die Ausführungen zu Vorgängen von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Konzerngeschäftsjahrs und zum Bereich Forschung und Entwicklung oder bestimmte Angaben nach § 243a Abs. 1 UGB (zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen), die gemäß § 267 Abs. 3a UGB im Konzernlagebericht gemacht werden müssen. Alle Verweise sollten konkret, d. h. unter Anführung der genauen Stelle, auf die verwiesen wird, erfolgen.
- (39) Die IFRS sehen ausnahmsweise vor, dass Abschlussangaben in anderen Dokumenten gemacht werden dürfen, die gemeinsam mit dem Abschluss veröffentlicht werden. Diese Voraussetzung ist für Konzernlageberichte von Emittenten börsennotierter Wertpapiere erfüllt, die gemäß § 82 Abs. 4 BörseG Bestandteile der Jahresfinanzberichte sind. In diesem Fall können Doppelangaben auch vermieden werden, indem die entsprechenden Abschlussangaben in den Konzernlagebericht aufgenommen und dort mit den thematisch einschlägigen Ausführungen zusammengefasst werden. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, sollte in den Abschluss ein konkreter Verweis (vgl. das

Die Aufstellung von IFRS-Konzernabschlüssen nach § 245a UGB

Ende der Rz 38) aufgenommen werden – auch dann, wenn die IFRS einen Verweis nicht ausdrücklich vorschreiben. Das angesprochene Vorgehen kommt derzeit für folgende Berichtsthemen in Frage:

- die „Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeit des Unternehmens und seiner Haupttätigkeiten“ (IAS 1.138(b)),
- „die Angabe der Lebensdauer“ des Unternehmens, wenn sie „begrenzt ist“ (IAS 1.138(d)), und
- die in IFRS 7.31 bis 42 geforderten Angaben zu „Art und Ausmaß von Risiken, die sich aus Finanzinstrumenten ergeben“ (IFRS 7.B6, wo ausdrücklich von „einem Lage- oder Risikobericht“ die Rede ist und ein Verweis im Abschluss verlangt wird).

7. Erstmalige Anwendung

- (40) Diese Stellungnahme ist auf IFRS-Konzernabschlüsse gemäß § 245a UGB und die zugehörigen Konzernlageberichte über Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

Anhang: Ausführliche Begründungen

Zu Rz 8:

Dass § 245a Abs. 1 UGB das Vorliegen einer Verpflichtung nach österreichischem Recht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses voraussetzt, ergibt sich direkt aus dem Gesetz (1.). Außerdem hat sich der Gesetzgeber klar in diese Richtung geäußert (2.), und die IAS-Verordnung wird offiziell so ausgelegt (3.).

1. § 245a Abs. 1 UGB richtet sich offensichtlich nur an Mutterunternehmen, die bereits festgestellt haben – also ohne die IFRS heranzuziehen –, dass sie einen Konzernabschluss aufstellen müssen. Dementsprechend ist auch § 245a Abs. 2 UGB so textiert, dass er sich auf „den Konzernabschluss“ bezieht, der nach österreichischem Recht aufgestellt werden muss (müsste) bzw. aufgestellt wird (würde). Mit dieser Interpretation in Einklang stehen die Formulierung der Hauptaussage des § 245a UGB sowie dessen Stellung im Gesetz. Laut § 245a Abs. 1 UGB sind „von den Vorschriften des zweiten bis neunten Titels“ bestimmte Regelungen anzuwenden; er sieht also die Nichtanwendung der übrigen Vorschriften des zweiten bis neunten Titels vor, nicht hingegen die Nichtanwendung der Vorschriften des ersten Titels, dessen Gegenstand die Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen ist. § 245a UGB steht in diesem Titel inmitten der Befreiungsvorschriften, betrifft also – wie die anderen Befreiungsvorschriften – die Befreiung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den österreichischen Regelungen, und eine Befreiung von einer Verpflichtung setzt das Bestehen dieser Verpflichtung voraus.
2. In den Erläuterungen zur RV des ReLÄG 2004 (677 BlgNR XXII. GP) wird zu § 245a Abs. 1 UGB ausgeführt, „dass sich die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses weiterhin aus den §§ 244 bis 246“ HGB (nunmehr UGB) ergibt. Als Begründung wird angeführt, dass „Art. 4 der IAS-VO“ nur „regelt ..., nach welchen Standards der Konzernabschluss aufzustellen ist[,] und nicht, ob ein Konzernabschluss aufgestellt werden muss.“
3. Diese Begründung entspricht der offiziellen Auslegung des Rates und der Europäischen Kommission in deren gemeinsamer Erklärung 51/03 (Dokument Nr. 10883/03 des Rates vom Mai 2003): Sie „stimmen darin überein, dass die Entscheidung darüber, ob ein Unternehmen einen konsolidierten Abschluss aufstellen muss, unter Bezugnahme auf die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der 7. Richtlinie Gesellschaftsrecht zu treffen ist.“ In diesem Sinn äußert sich auch der Kommentar der Europäischen Kommission zur IAS-Verordnung (Beginn des Abschnitts 2.2.2.): „Da sich die IAS-Verordnung lediglich auf ‚konsolidierte Abschlüsse‘ bezieht, wird sie nur dann wirksam, wenn diese konsolidierten Abschlüsse von anderer Seite gefordert werden. Die Klärung der Frage, ob eine Gesellschaft zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses verpflichtet ist oder nicht, wird nach wie vor durch Bezugnahme auf das einzelstaatliche Recht erfolgen, das infolge der Siebten Richtlinie erlassen wurde.“

Zu Rz 12:

Die angesprochene Ausnahmesituation kann bei Investment Entities im Sinne von IFRS 10.27 (ergänzt im Oktober 2012, von der EU noch nicht übernommen) vorliegen, weil deren Tochterunternehmen gemäß IFRS 10.31 (ergänzt im Oktober 2012, von der EU noch nicht übernommen) im Regelfall nicht konsolidiert werden dürfen. Dass § 245a UGB trotzdem anwendbar ist, entspricht auch der Höherrangigkeit der IAS-Verordnung (EU-Recht) gegenüber dem UGB (nationales Recht).

Zu Rz 14:

Dass sich der Begriff „Tochterunternehmen“ in § 247 Abs. 3 UGB bei Anwendung von § 245a Abs. 1 UGB auf die Tochterunternehmen im Sinne der anzuwendenden IFRS bezieht, folgt zunächst aus dem Wortlaut von § 245a Abs. 1 UGB. Denn danach ist § 247 Abs. 3 UGB „dabei“, also bei der Aufstellung des IFRS-Konzernabschlusses, „anzuwenden“.

Darüber hinaus wäre es sinnwidrig, die Berichtspflichten des § 247 Abs. 3 UGB auf einen anderen Kreis von Tochterunternehmen zu beziehen als auf jenen, der dem aufzustellenden Konzernabschluss zugrunde liegt; und dies ist bei Anwendung von § 245a Abs. 1 UGB der Kreis der Tochterunternehmen im Sinne der anzuwendenden IFRS. Denn die Festlegung des Konsolidierungskreises ist ein grundlegender Schritt bei der Aufstellung eines Konzernabschlusses, und diese hat bei Anwendung von § 245a Abs. 1 UGB gemäß den nach Art. 3 der zitierten Verordnung übernommenen IFRS zu erfolgen.

Dass der Konsolidierungskreis bei der Anwendung von § 245a Abs. 1 UGB gemäß den anzuwendenden IFRS bestimmt werden muss, wird dadurch bestätigt, dass § 245a Abs. 1 UGB zwar die Anwendung von § 247 Abs. 3 UGB verlangt, aber nicht die Befolgung von § 247 Abs. 1 und 2 UGB, also der grundlegenden österreichischen Vorschriften zum Konsolidierungskreis. Auch laut dem in der Begründung zu Rz 8 unter 3. zitierten Kommentar legen die übernommenen IFRS „den Anwendungsbereich der Konsolidierung und folglich die Unternehmen fest, die in diese konsolidierten Abschlüsse einzubeziehen sind[,] als auch die Art und Weise, wie dies geschehen soll“ (vorletzter Satz des Abschnitts 2.2.2.).

Zu Rz 15:

Dies folgt aus dem Umstand, dass Konzernabschlüsse nach § 245a UGB nur auf Stichtage aufgestellt werden können, auf die nach österreichischem Recht Konzernabschlüsse aufgestellt werden müssen bzw. dürfen (vgl. den Abschnitt 3.3. der vorliegenden Stellungnahme), in Verbindung mit § 193 Abs. 3 UGB. Gemäß dieser Vorschrift darf die „Dauer des Geschäftsjahrs ... zwölf Monate nicht überschreiten“, und sie gilt wegen ihrer Anführung in § 251 Abs. 1 UGB ausdrücklich auch für Konzernabschlüsse. Diese Geltung erstreckt sich auch auf nach § 245a UGB aufgestellte Konzernabschlüsse, obwohl § 251 Abs. 1 UGB in § 245a Abs. 1 UGB nicht angeführt wird; denn die Beschränkung der Dauer des Geschäftsjahrs kommt nicht erst im Zuge der Aufstellung des Konzernabschlusses („dabei“) zum Tra-

gen, sondern bereits bei der Überlegung, ob bzw. auf welchen Stichtag spätestens der (nächste) Konzernabschluss aufzustellen ist.

Zu Rz 19:

Obwohl es keinen ordnungsgemäß nach § 245a UGB aufgestellten Konzernabschluss gibt, bei dessen Aufstellung § 245a Abs. 1 UGB nicht beachtet worden ist, sollte die Anhangsangabe nicht auf den Pflichtinhalt laut § 245a Abs. 3 UGB beschränkt werden. Denn diese Beschränkung gibt der Interpretation Raum, es könnten nur die IFRS, nicht aber die ergänzenden Vorgaben des § 245a Abs. 1 UGB eingehalten worden sein; und diese Interpretation sollte ausgeschlossen werden. Für das ausdrückliche Anführen des § 245a Abs. 1 UGB im Konzernanhang spricht außerdem die mangelnde internationale Bekanntheit dieser Vorschrift.

Zu Rz 29:

Die Angaben sind auch für die nicht einbezogenen Tochterunternehmen und die nicht als solche behandelten angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen zu machen, weil sonst § 265 Abs. 2 UGB nicht vollständig angewendet (1.) und der erkennbare Wille des Gesetzgebers nicht erfüllt würde (2.). Die IFRS sprechen nicht dagegen, unwesentliche Unternehmen anzuführen (3.). Nicht in Frage kommt auch ein uneinheitliches Vorgehen betreffend nicht einbezogene Tochterunternehmen und nicht als solche behandelte angeschlossene (assoziierte) Unternehmen (4.).

1. § 265 Abs. 2 UGB differenziert bei den von den Angabepflichten erfassten Unternehmen zwischen den Z 1 bis 3 einerseits und der Z 4 andererseits. Die Z 1 und 2 beziehen sich auf *alle* Tochterunternehmen, also auch auf die nicht in den Konzernabschluss einbezogenen, bzw. auf *alle* angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen, also auch auf jene, die im Konzernabschluss nicht als solche behandelt werden; die Z 3 betrifft *alle* nur anteilmäßig in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen (wobei eine gesonderte Erwähnung unwesentlicher Unternehmen entbehrlich ist). Die Z 4 erfasst hingegen lediglich Unternehmen, die nicht unter die vorangehenden Z 1 bis 3 fallen und die *nicht* „für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung sind“; freiwillig dürfen diese ganz unwesentlichen Unternehmen zusätzlich angeführt werden. Tochterunternehmen und angeschlossene (assoziierte) Unternehmen werden also grundsätzlich als wichtiger erachtet, weil die Angaben über diese Unternehmen auch verlangt werden, wenn diese nur von untergeordneter Bedeutung sind. Das Konzept, Informationen über den Kreis der Tochterunternehmen und den Kreis der angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen unabhängig davon, ob sie in den Konzernabschluss einbezogen bzw. in diesem als solche behandelt werden, vollständig bereitzustellen und im Fall der Nichteinbeziehung bzw. der Nichtanwendung der betreffenden Vorschriften eine Begründung dafür anzuführen, folgt den diesbezüglichen Angabevorschriften des Art. 34 der Siebenten Richtlinie (Nr. 2 lit. a und b sowie Nr. 3 lit. a und b, wobei die gesonderten Buchstaben für die nicht einbezo-

genen Tochterunternehmen und die nicht als solche behandelten angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen die Bedeutung der Angaben über diese Unternehmen hervorheben).

2. Dass das soeben erörterte Konzept betreffend Informationen über den Kreis der Tochterunternehmen und den Kreis der angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen auch für Konzernabschlüsse nach § 245a UGB gelten soll, mit anderen Worten: dass auch in diesem Fall insoweit der Siebenten Richtlinie gefolgt werden soll, hat der Gesetzgeber ausdrücklich klargestellt. In den Erläuterungen zur RV des ReLÄG 2004 wird zu § 245a Abs. 1 UGB ausgeführt:

„Die IAS bilden im Grundsatz ein in sich abgeschlossenes Regelwerk, das die an die Unternehmen zu stellenden Transparenzanforderungen umfassend beschreibt. Dem Ziel der IAS-Verordnung, für die Abschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen in einem integrierten europäischen Finanzmarkt ein Höchstmaß an Vergleichbarkeit herzustellen, würde es zuwiderlaufen, wenn jeder Mitgliedstaat in weitem Umfang nationale Regelungen über zusätzliche oder abweichende Transparenzanforderungen im Rahmen des Abschlusses aufstellen könnte.

Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht für Bereiche, die von den IAS nicht abgedeckt werden. Der Rat und die Europäische Kommission haben diese Bereiche in der Gemeinsamen Erklärung 51/03 (in Dokument Nr. 10883/03 des Rates) identifiziert. Sie bezeichnet die Bestimmungen der Bilanz-RL und der Konzern-RL, die auch für einen Abschluss nach IAS Bedeutung behalten. ...

Diese Bestimmungen betreffen bestimmte Angaben im Anhang zum Konzernabschluss (Art. 34 Nr. 2 bis 5, 9 und 12 der Konzern-RL, umgesetzt in §§ 265 Abs. 2, 266 Z 4 und 7 HGB, Art. 34 Nr. 13 der Konzern-RL[,] umgesetzt in § 266 Z 5 HGB, Art. 35 Abs. 1 Konzern-RL, umgesetzt in § 265 Abs. 3 und 4 HGB), den Konzernlagebericht (§ 267 HGB), sowie die Prüfung und die Offenlegung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts.

Der Entwurf benennt in Abs. 1 ausdrücklich diese bei einem nach der IAS-VO verpflichtenden Konzernabschluss nach IAS zusätzlich anzuwendenden Bestimmungen. Der Vierte Abschnitt über Prüfung und Offenlegung ist nach der vorgeschlagenen Systematik ohnehin weiter anwendbar.“

Die gleichen Bestimmungen der Siebenten Richtlinie wie in der zitierten Erklärung 51/03 sind auch in der analogen Liste im Abschnitt 3.3. des zu Rz 8 unter 3. zitierten Kommentars enthalten. Die von § 245a Abs. 1 UGB verlangten zusätzlichen Angaben im Konzernanhang folgen ganz genau und vollständig den angeführten Dokumenten des Rates bzw. der Kommission. Sie sind lediglich im Zuge einer Aktualisierung um die Angaben gemäß § 266 Z 2a und 11 UGB ergänzt worden.

3. Es trifft nicht zu, dass ein IFRS-Abschluss keine unwesentlichen Angaben enthalten darf. Laut IAS 1.31 „braucht“ ein Unternehmen „einer bestimmten Angabeverpflichtung eines IFRS nicht nachzukommen, wenn die Information nicht wesentlich ist“; die Angabe der nicht wesentlichen Information ist demnach zulässig. Bedenken, die Angabe einer unwesentlichen Information könnte missverständlich sein, weil sie für wesentlich gehalten werden könnte, lässt sich gegebenenfalls

Die Aufstellung von IFRS-Konzernabschlüssen nach § 245a UGB

am einfachsten dadurch Rechnung tragen, dass die Information als unwesentlich gekennzeichnet wird.

4. Im Unterschied zu angeschlossenen (assoziierten) Unternehmen (Z 2 Satz 2: „Die Anwendung des § 263 Abs. 2 ist jeweils anzugeben und zu begründen“) ist § 265 Abs. 2 UGB bei Tochterunternehmen nicht ganz eindeutig: „Diese Angaben sind auch für Tochterunternehmen zu machen, die gemäß § 249 nicht einbezogen worden sind“ (Z 1 Satz 2); § 249 Abs. 3 – die Verpflichtung zur Angabe und Begründung der Nichteinbeziehung – wird aber nicht ausdrücklich angeführt, sodass argumentiert werden könnte, man müsse für nicht einbezogene Tochterunternehmen zwar die Angaben gemäß Z 1 Satz 1 (Name, Sitz, Anteil am Kapital bzw. andere Grundlage der Tochtereigenschaft) machen, nicht aber ihre Nichteinbeziehung angeben und begründen. Auch der vorletzte Absatz der Erwägungsgründe der Siebenten Richtlinie („Es ist unentbehrlich, daß der Anhang des konsolidierten Abschlusses genaue Angaben über die zu konsolidierenden Unternehmen enthält.“) bietet Anlass zu vergleichbaren Überlegungen: Er hebt die Bedeutung der Informationen über Tochterunternehmen hervor und meint wohl alle, weil – anders als drei Absätze davor – nicht von „in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen“ oder „konsolidierten Unternehmen“ die Rede ist; er könnte aber abweichend davon so interpretiert werden, dass er sich nur auf einbezogene Tochterunternehmen bezieht, allerdings auch dahingehend, dass Angaben über angeschlossene (assoziierte) Unternehmen weniger wichtig wären als Angaben über Tochterunternehmen – umgekehrt zur soeben dargestellten Auslegung des § 265 Abs. 2 UGB.

Aufgrund des Größenschlusses darf dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, er wolle über nicht einbezogene Tochterunternehmen weniger Informationen verlangen als über nicht als solche behandelte angeschlossene (assoziierte) Unternehmen. Die Wortfolge „gemäß § 249“ in § 265 Abs. 2 Z 1 Satz 2 UGB muss daher auf den gesamten § 249 UGB – einschließlich des Abs. 3 – bezogen werden. Ergänzend lässt sich anführen, dass auch § 247 Abs. 3 UGB alle Tochterunternehmen ohne Einschränkung erfasst (vgl. Rz 14).

Völlig eindeutig sind diesbezüglich Art. 34 Nr. 2 und 3 der Siebenten Richtlinie, denen der Gesetzgeber erklärtermaßen (vgl. oben unter 2.) folgen will: Die lit. b beider Angabepflichten sind inhaltlich völlig parallel gestaltet; „zu begründen“ ist demnach die Nichteinbeziehung von Tochterunternehmen ebenso wie die Nichtbehandlung angeschlossener (assoziiierter) Unternehmen als solche. Der Verweis auf § 249 UGB in § 265 Abs. 2 Z 1 Satz 2 UGB ist auch aus diesem Grund so weit zu interpretieren, dass er auch die Angabe- und Begründungsverpflichtung des § 249 Abs. 3 UGB umfasst.

Zu Rz 30:

Ab der Anwendung des IFRS 11 verliert die Z 3 des § 265 Abs. 2 UGB für IFRS-Konzernabschlüsse ihren Anwendungsbereich, weil Joint Ventures als angeschlossene (assoziierte) Unternehmen zu

behandeln sind und die für Joint Operations vorgeschriebene Bilanzierungsmethode keine Quotenkonsolidierung darstellt: Jeder Partner hat die ihm zuzurechnenden Anteile an den Vermögenswerten, Schulden, Aufwendungen und Erträgen in seinen (Konzern-)Abschluss aufzunehmen; diese Anteile können vom Anteil am Kapital abweichen.

Zu Rz 32:

Die IFRS sehen zwar eine Ausgliederung von Angaben, die verpflichtend im Anhang zu machen sind, in einen gesonderten Berichtsteil, der als Bestandteil des Anhangs gilt, nicht vor. Da die zitierten Dokumente des Rates bzw. der Kommission jedoch den Art. 35 Abs. 1 der Siebenten Richtlinie, der u. a. diese Ausgliederung als Mitgliedstaatenwahlrecht enthält, ausdrücklich als auf IFRS-Konzernabschlüsse im Sinne der IAS-Verordnung anwendbar erklären, kann argumentiert werden, es liege eine europarechtliche Ergänzung der IFRS vor und diese Ausgliederung sei daher ausnahmsweise zulässig.