

Abschnitt A

Allgemeines zur Konzernrechnungslegung

Kapitel I

Ziele der Konzernrechnungslegung und Rechtsgrundlagen

1. Konzernbegriff und Motive für die Konzernbildung

1.1 Konzerndefinition gem § 15 AktG bzw § 115 GmbHG

§ 15 AktG 1965 definiert gleich wie § 115 GmbHG den Konzern wie folgt:

§ 15. (1) Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefaßt, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen.

(2) Steht ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluß eines anderen Unternehmens, so gelten das herrschende und das abhängige Unternehmen zusammen als Konzern und einzeln als Konzernunternehmen.

Während Absatz 1 auf eine einheitliche Leitung (**Leitungsprinzip**) abstellt, setzt Absatz 2 den beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens voraus (**Kontrollprinzip**).

Von einheitlicher Leitung spricht man, wenn ein oder mehrere Unternehmen in ihren wesentlichen Funktionen, wie Geschäfts- und Finanzpolitik, von einem Willen abhängig sind und dieser Wille auch tatsächlich ausgeübt wird.

- Die einheitliche Leitung wird in der Regel über ein Mutterunternehmen, das an einem oder mehreren Unternehmen unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, ausgeübt. In diesem Fall liegen allerdings auch die Voraussetzungen des Absatzes 2 vor.
- Eine einheitliche Leitung kann aber auch in jenen Fällen vorliegen, in denen das Mutterunternehmen zwar nicht mehrheitlich beteiligt ist, sich aber vertraglich die einheitliche Leitung gesichert hat (zB Syndikatsverträge), oder wenn die übrigen Anteile derart zersplittert sind, dass es dem Mutterunternehmen gelingt, sich regelmäßig in der Gesellschafterversammlung durchzusetzen und dies für eine einheitliche Leitung des Tochterunternehmens zu nutzen.
- Die einheitliche Leitung kann auch von einer natürlichen Person oder einer Personengruppe ausgehen (zB Mehrheitsaktionäre oder Aktionärsgruppen bei mehreren Unternehmen ohne Bestehen von Beteiligungsverhältnissen zwischen den einzelnen Unternehmen).
- Die einheitliche Leitung kann auch durch Personengleichheit der Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer entstehen.
- Zur Institutionalisierung der Willensbildung wird eine Lenkungs-gesellschaft gegründet, deren Kapital die Konzernmitglieder halten (zB Volksbanken AG).

In den Fällen 3 – 5 spricht man von einem **Gleichordnungskonzern**.

Im Gegensatz dazu steht der **Unterordnungskonzern**, der vorliegt, wenn die **einheitliche Leitung** durch ein Mutterunternehmen ausgeübt wird oder wenn dieses einen **beherrschenden Einfluss** auf die Tochterunternehmen ausübt. Für das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses genügt es, wenn das Mutterunternehmen seinen Willen gegenüber den (unmittelbaren und mittelbaren) Tochterunternehmen durchzusetzen in der Lage ist.

Zu erwähnen ist, dass der Kreis der rechnungslegungspflichtigen Konzerne nicht von § 15 AktG, sondern von § 244 UGB umschrieben wird. So fallen etwa die oben angeführten **Gleichordnungskonzerne** nicht unter die Konzernrechnungslegungsbestimmungen, weil eine der im § 244 geforderten Voraussetzungen für die Aufstellung des Konzernabschlusses, nämlich das Bestehen einer Kapitalgesellschaft als Mutterunternehmen, fehlt.

1.2 Motive für die Konzernbildung

In Österreich gibt es, in gleicher Weise wie in anderen Staaten, eine Vielzahl von Konzernen. Maßgebend für die Konzernbildung sind vor allem die Größe, Internationalität und Heterogenität der Unternehmen.

Der Wunsch nach einer Konzernbildung geht grundsätzlich vom Management des künftigen Mutterunternehmens, aber auch von Mehrheits- bzw Alleingesellschaftern aus. Ein wesentliches Motiv ist die Notwendigkeit, neu erworbene Unternehmen bestmöglich in die Unternehmensorganisation des Erwerbers einzuordnen, ohne jedoch die Flexibilität zu verlieren bzw die Prozedur einer Fusion auf sich zu nehmen, aber auch grenzüberschreitende Unternehmenserwerbe.

Hinter den Motiven für die Konzernbildung stehen auch Probleme der Forschung und Entwicklung, der Diversifikation in der Leistungserstellung und Leistungsverwertung. Zentrale Finanzierungserfordernisse einerseits, dezentrale Organisationsformen und höhere Flexibilität andererseits fördern die Konzernbildung.

Gegenüber der Verschmelzung bietet die Konzernbildung in den Augen der handelnden Manager und Eigentümer eine Reihe von Vorteilen, die vor allem in der größeren Flexibilität in Bezug auf die Ein- und Ausgliederung der Teilunternehmen und die relative Selbständigkeit der Funktionsbereiche liegen. Das Unternehmerrisiko lässt sich besser streuen, da der Zusammenbruch eines rechtlich selbständigen Teilbereiches auf die übrige Organisation weniger durchschlägt als dies bei einer rechtlich einheitlichen Struktur des Gesamtunternehmens der Fall wäre. Erhebliche Vorteile für die Konzernbildung gegenüber der Fusionierung liegen bei Vorhandensein von Minderheitsgesellschaftern bei Tochtergesellschaften in der leichteren Gestaltung der gewünschten Mehrheitsverhältnisse.

Das Wirken der Konzerne ist aber auch „nicht nur ein Segen für die Entfaltung des Wirtschaftslebens, sondern auch ein Exerzierfeld für einfallsreiche Metho-

den, Aktionäre, Gesellschafter, Gläubiger und sonstige Dritte zu schädigen“ (Krejci, H., Gutachten Konzernrecht, 10. Österreichischer Juristentag 1988, S 232).

Konzernfremde, wie Kunden, Marktteilnehmer und hier insbesondere Konkurrenten, stehen einer Konzernbildung in der Regel solange neutral gegenüber, als ihnen aus der Konzernbildung kein Schaden in der Form negativer Marktfolgen, wie Wettbewerbsverzerrungen oder Verdrängungsprozesse, drohen. Diese Gefahr besteht allerdings auch im Falle der Fusion.

Für Lieferanten und sonstige Gläubiger von Tochtergesellschaften ist die Bestandsicherung der im Konzern befindlichen Unternehmen und deren Fähigkeit, ihren Zahlungsverpflichtungen auf die Dauer nachzukommen, von wesentlicher Bedeutung. Sie sehen als Folge der Konzernbildung sogar häufig eine Verbesserung dieser Situation.

Hat der Konzern eine bestimmte marktbeeinflussende Größe erreicht, erstreckt sich seine Wirkung auf große Teile der Wirtschaft einer Region und beginnt damit, auch die Öffentlichkeit zu interessieren.

Für Minderheitsgesellschafter besteht das Problem, durch die Einbindung ihres Unternehmens in einen Konzern zu Gunsten des beherrschenden Unternehmens finanziellen Schaden dadurch zu erleiden, dass das erworbene Unternehmen finanziell ausgehöhlt wird, Gewinne in die Muttergesellschaft verlagert werden und eine etwaige Abschichtung nicht zu fairen Preisen durchgeführt wird.

2. Die Konzernrechnungslegung als Informationsinstrument

2.1 Auswirkung des Fehlens einer Konzernrechnungslegung

Mit der Konzernbildung bedarf es auch einer systematischen **Konzernrechnungslegung**, deren Bedeutung in der Ausschaltung sonst möglicher Gestaltungs- und Manipulationsmöglichkeiten, die dem Leser ein völlig verzerrtes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesamtheit aller dem Konzern angehörigen Unternehmen vorspiegeln können, liegt.

Als Beispiele derartiger möglicher Verzerrungen können genannt werden:

- **Ausweis unrealisierter Gewinne durch Lieferungen und sonstige Leistungen zwischen den dem Konzern angehörigen Unternehmen, soweit diese beim empfangenden verbundenen Unternehmen aktiviert werden.**

Beispiele:

Das Mutterunternehmen liefert an das Tochterunternehmen Eigenerzeugnisse zu einem Preis von 2 Mio €, die am Bilanzstichtag noch im Bestand des Tochterunternehmens sind. Die bilanzierungspflichtigen Herstellungskosten des Mutterunternehmens würden 1 Mio € betragen. Durch die Lieferung an das Tochterunternehmen zeigt das Mutterunternehmen statt eines Vorratsvermögens von 1 Mio € eine Forderung gegen das Tochterunternehmen von 2 Mio € und weist ein zusätzliches unversteuertes Jahresergebnis von 1 Mio € aus. Bei dem Tochterunternehmen werden das Vorratsvermögen und die Verbindlichkeiten gegenüber dem Mutterunternehmen mit 2 Mio € bilanziert.

I. Ziele der Konzernrechnungslegung und Rechtsgrundlagen

Das Tochterunternehmen erbringt gegenüber dem Mutterunternehmen eine zu überhöhten Preisen fakturierte Projekt-(Planungs-)leistung, die beim Mutterunternehmen als in Bau befindliche Anlage ausgewiesen wird.

– Mehrfachausweis von Eigenkapital des Gesamtkonzerns durch Gründung von Tochterunternehmen

Beispiel für die Eigenkapitalschöpfung durch Gründung eines Tochterunternehmens:

Ein Unternehmen zeigt folgende Bilanzsumme:

Vermögen	1000	Eigenkapital	200
		Fremdkapital	<u>800</u>
	<u>1000</u>		<u>1000</u>

Durch die Ausgliederung eines Tochterunternehmens, dem 500 Vermögen und 300 Fremdkapital übertragen werden, *ergibt sich nach Ausgliederung folgendes Bild:*

Mutterunternehmen:			
Beteiligung	200	Eigenkapital	200
Sonstiges Vermögen	<u>500</u>	Fremdkapital	<u>500</u>
	<u>700</u>		<u>700</u>
Tochterunternehmen:			
Vermögen	500	Eigenkapital	200
		Fremdkapital	<u>300</u>
	<u>500</u>		<u>500</u>

Durch die Ausgliederung ist das Eigenkapital des Konzerns, abgeleitet aus der Summe der Einzelbilanzen, auf 400 gestiegen.

In gleicher Weise wie das Eigenkapital erhöht sich auch das summenmäßige Gesamtvermögen von ursprünglich 1000 auf nunmehr 1200.

Eine weitere Möglichkeit der Eigenkapitalschöpfung besteht in einer Kapitalerhöhung des Tochterunternehmens, ohne die finanziellen Mittel tatsächlich im Tochterunternehmen zu lassen:

Das Mutterunternehmen nimmt einen Bankkredit von 200 auf und verwendet diesen zur Erhöhung des Eigenkapitals des Tochterunternehmens (Kapitalzuschuss bzw. Nennkapitalerhöhung). Das Tochterunternehmen zahlt den ihm zugeflossenen Betrag dem Mutterunternehmen zurück, welches damit den Bankkredit abdeckt.

Bilanz des Mutterunternehmens vor Kreditaufnahme (wie vorne)

Beteiligung	200	Eigenkapital	200
Sonstiges Vermögen	<u>500</u>	Fremdkapital	<u>500</u>
	<u>700</u>		<u>700</u>

Bilanz des Mutterunternehmens nach Kreditaufnahme

Beteiligung	200	Eigenkapital	200
Sonstiges Vermögen	<u>700</u>	Fremdkapital	<u>700</u>
	<u>900</u>		<u>900</u>

Bilanz des Mutterunternehmens nach Kapitalerhöhung und Einzahlung des Betrages bei dem Tochterunternehmen

Beteiligung	400	Eigenkapital	200
Sonstiges Vermögen	<u>500</u>	Fremdkapital	<u>700</u>
	<u>900</u>		<u>900</u>

I. Ziele der Konzernrechnungslegung und Rechtsgrundlagen

Bilanz des Tochterunternehmens nach Kapitalerhöhung und Einzahlung des Betrages seitens des Mutterunternehmens

Vermögen	700	Eigenkapital	400
		Fremdkapital	<u>300</u>
	<u>700</u>		<u>700</u>

Fortsetzung des vorigen Beispiels:

Bilanz des Mutterunternehmens nach Rückzahlung des Betrages durch das Tochterunternehmen und Tilgung des Bankkredites

Beteiligung	400	Eigenkapital	200
Sonstiges Vermögen	500	Verb. Tochterges.	200
		Sonst. Verbindl.	<u>500</u>
	<u>900</u>		<u>900</u>

Bilanz des Tochterunternehmens nach Rückzahlung des Betrages an das Mutterunternehmen

Forderung gegenüber Mutterunternehmen	200	Eigenkapital	400
Sonstiges Vermögen	<u>500</u>	Fremdkapital	300
	<u>700</u>		<u>700</u>

Durch die beiden oben dargestellten Vorgänge wurden aus einem Eigenkapital von ursprünglich 200 nunmehr 600 (200 + 400), obwohl sich, wirtschaftlich gesehen, das Eigenkapital insgesamt nicht verändert hat.

Fasst man die Bilanzen beider Gesellschaften zusammen, ergibt sich Folgendes:

- Die Beteiligung bei dem Mutterunternehmen wird mit dem Eigenkapital des Tochterunternehmens aufgerechnet. –400
- Die Forderung des Tochterunternehmens wird mit der Verbindlichkeit des Mutterunternehmens aufgerechnet. –200

Konsolidierte Bilanz

Sonstiges Vermögen	1000	Eigenkapital	200
		Fremdkapital	<u>800</u>
	<u>1000</u>		<u>1000</u>

Damit ist der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt.

Ein ähnliches Beispiel zeigt Seicht G: Einführung in die Konzernrechnungslegung, in: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 1992, S 11, Wien 1992.

- **Maßnahmen der Bilanzpolitik: Buchmäßige „Realisierung“ von stillen Reserven durch Übertragung von Vermögensgegenständen an Tochterunternehmen** (Beteiligungen, Liegenschaften in Verbindung mit Leasingverträgen)

2.2 Folgerungen für die Konzernrechnungslegung

Durch die Konzernrechnungslegung sollen die vorne genannten Gestaltungs- und Manipulationsmöglichkeiten durch Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der unter einheitlicher Leitung oder unter dem beherrschenden Einfluss eines

Mutterunternehmens stehenden Unternehmen zu einem **einheitlichen Konzernabschluss** verhindert werden. Dadurch sollen die Bilanzadressaten (Öffentlichkeit, Anteilsbesitzer, potentielle Investoren, Gläubiger, Arbeitnehmer) in die Lage versetzt werden, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der zu einem Konzern **verbundenen Unternehmen** so zu sehen, als wären diese ein einziges Unternehmen.

Im **Konzernabschluss** werden alle Geschäftsvorfälle zwischen den im Konzernabschluss zusammengefassten (verbundenen) Unternehmen, die in den Einzelabschlüssen ihren Niederschlag gefunden haben, eliminiert, da diese im Rahmen der Konzernrechnung als innerbetriebliche Vorgänge angesehen werden.

Im Einzelnen führt dies zu folgenden Konsequenzen:

Integration aller Aktiva und Passiva sowie Aufwendungen und Erträge der Einzelabschlüsse in einen Gesamtabchluss, mit der Folge:

- Saldierung der Beteiligung des Mutterunternehmens an dem Tochterunternehmen mit dessen Eigenkapital (Kapitalkonsolidierung),
- Saldierung von gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten (Schuldenkonsolidierung),
- Zusammenfassung von Aufwendungen und Erträgen verbundener Unternehmen (Aufwands- und Ertragskonsolidierung),
- Eliminierung von Zwischenergebnissen zwischen den verbundenen Unternehmen.

2.3 Die Informationswirkung des Konzernabschlusses

2.31 Lieferung entscheidungsrelevanter Konzerninformationen

Zum Unterschied zum Einzelabschluss, der mehrere Aufgaben erfüllt, die sich im Wesentlichen in die Ausschüttungsbemessungsfunktion, die Steuerbemessungsfunktion und die Informationsfunktion zerlegen lassen, wird dem Konzernabschluss als einzige Funktion die Lieferung **entscheidungsrelevanter Konzerninformationen** an den Bilanzadressaten zugeschrieben.

Gem § 250 Abs 2 hat der Konzernabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln; grundlegende Basis für die Aufstellung des Konzernabschlusses ist die in § 250 Abs 3, erster Satz, verankerte **Einheitstheorie**, wonach im Konzernabschluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage so darzustellen ist, als ob die Konzernunternehmen **insgesamt ein einziges Unternehmen** wären.

Nach dem Willen des Gesetzgebers richtet sich die Information des Konzernabschlusses vor allem an die Außenwelt und zwar insbesondere an bestehende oder potentielle Gesellschafter (Aktionäre) der Muttergesellschaft, aber auch an Minderheitsgesellschafter von Tochtergesellschaften sowie an Investoren, Kreditgeber, Lieferanten, Mitarbeiter und nicht zuletzt an die Öffentlichkeit. Das Interesse der Öffentlichkeit als Jahresabschlussadressat richtet sich im Wesentlichen

nach der Bedeutung des Konzerns für die Beschäftigungslage und das wirtschaftliche Umfeld in der Region.

Die Bedeutung der Konzernbilanzierung wird in der überwiegenden Zahl der Kommentare durchaus positiv gewürdigt. So meint etwa Fröhlich (Praxis der Konzernrechnungslegung, Wien 2007, S 6 f) in Bezug auf das Interesse der Gesellschafter, dass diese durch die Vorlage des Konzernabschlusses sicher sein können, dass die Geschäftsführung nicht durch den Abschluss konzerninterner Geschäfte Bilanzpolitik betreibt, die die wirtschaftliche Situation der Unternehmensgruppe verschleiern. Für Kreditgeber sieht Fröhlich eine wesentliche Verbesserung bei der Beurteilung der Kreditwürdigkeit, da Schulden von dem Unternehmen nicht mehr so einfach in Tochterunternehmen versteckt werden können oder das Geschäftsergebnis durch konzerninterne Geschäfte verbessert wird.

Wagenhofer (Internationale Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS, 6. Aufl, München 2009, S 389) verweist auf die Tatsache, dass international der Konzernabschluss im Vergleich zum Einzelabschluss als der für die Adressaten wesentlich informativere Abschluss eines Unternehmens gilt. Als Indikator hierfür sieht er die Praxis vieler Muttergesellschaften, in ihrem Geschäftsbericht nur mehr den Konzernabschluss darzustellen und nicht mehr die frühere Darstellung zu wählen, den Einzelabschluss des Mutterunternehmens und den Konzernabschluss gemeinsam abzudrucken.

Die Adressaten des Konzernabschlusses haben höchst unterschiedliche Informationsbedürfnisse, die sich jedoch auf einige wenige für alle geltenden Grundinformationen reduzieren lassen. Hierzu gehören die Höhe und Stabilität der erzielbaren Erträge, der nachhaltig gewährleistete Bestand des Konzerns und **seiner Teile** sowie die Fähigkeit, Fremdkapital vertragsgemäß zu verzinsen und bei Fälligkeit zurückzuzahlen.

Diese Informationen werden durch den Konzernabschluss im Hinblick auf die Lage des **Gesamtkonzerns** durchaus vermittelt.

2.32 Mängel in der Konzerninformation

Der Konzernabschluss gibt zwar ein möglichst getreues Bild der Vermögens-Finanz- und Ertragslage des Gesamtkonzerns, lässt aber die Lage der einzelnen Tochterunternehmen informationsmäßig im Dunkeln. Während das Konzernrecht die Behandlung einer Tochtergesellschaft im Falle deren Insolvenz weder organisatorisch noch rechtlich regelt, gibt das Konzernbilanzrecht keine Information, ob und wie weit die Muttergesellschaft für die Bonität einer Tochtergesellschaft haftet. Da bestehende oder potentielle Investoren (Lieferanten, Darlehensgeber, sonstige Kreditgeber, Stille Gesellschafter) der Tochtergesellschaften nicht in das fiktive Unternehmen „Konzern“, sondern nach wie vor in einzelne Unternehmen investieren und auch rechtlich dem einzelnen Tochterunternehmen gegenüberstehen, bietet der Konzernabschluss nach der derzeitigen Rechtslage **diesen Investoren keine entscheidungsrelevanten Informationen.**

Der Konzernabschluss lässt auch nicht erkennen, welche Tochterunternehmen mehr oder weniger erfolgreich waren. Der konsolidierte Abschluss sollte daher den Einzelabschluss **nicht ersetzen, sondern ergänzen**. Gerade diese Tatsache wird aber häufig dadurch unterschlagen, dass eine Reihe von Konzernen den Einzelabschluss von Tochtergesellschaften, aber auch der Muttergesellschaft mit der Begründung nicht geschäftsberichtsmäßig veröffentlichen, dass der Einzelabschluss keine wesentlichen Informationen böte. Der interessierte Leser muss in diesem Fall auf das Firmenbuch zugreifen, wo er – wenn auch häufig sehr spät – manchmal zu spät, in die Einzelabschlüsse Einblick nehmen kann.

Der Informationsmangel im Konzernabschluss könnte zumindest im Hinblick auf die Solvenzsicherheit der einzelnen Tochtergesellschaften dahingehend behoben werden, dass im Konzernanhang bei jeder Tochtergesellschaft vermerkt ist, ob und wie weit die Muttergesellschaft bzw eine andere Schwestergesellschaft im Falle einer Insolvenz für diese haftet.

3. Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung

3.1 Kreis der Verpflichteten

Die österreichischen Konzernrechnungslegungsvorschriften gelten bei Vorliegen der Voraussetzungen grundsätzlich für **Kapitalgesellschaften** (§ 244 Abs 2 UGB), **Genossenschaften** (§ 22 Abs 5 GenG), **Privatstiftungen** (§ 18 PSG) und für unternehmerisch tätige eingetragene **Personengesellschaften**, bei denen kein persönlich haftender Gesellschafter mit Vertretungsbefugnis eine natürliche Person ist.

3.11 Konzernabschluss unter zwingender Anwendung der IAS-Verordnung (IAS-VO)

Nach Art 4 der „Verordnung (EG) Nr 1602/2002 des Europäischen Parlaments und Rates vom 19. Juli 2002, betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards“ (**IAS-VO**) ist die **Anwendung der übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards auf konsolidierte Abschlüsse von kapitalmarktorientierten Gesellschaften zwingend** vorgeschrieben. Die darin enthaltenen Bestimmungen sind unmittelbar in den Mitgliedsstaaten der EU anzuwenden und bedürfen keiner Umsetzung in das Recht der Mitgliedsstaaten. Bezüglich des genauen Inhalts der IAS-VO wird auf die Ausführungen in Kapitel XI/2.3 verwiesen

Kapitalmarktorientierte Gesellschaften sind Gesellschaften, deren Wertpapiere am jeweiligen Bilanzstichtag in einem beliebigen Mitgliedsstaat zum Handel in einem geregelten Markt im Sinne des Art 1 Abs 13 der Richtlinie 93/22/EWG des Rates vom 10. Mai 1993 über Wertpapierdienstleistungen zugelassen sind.

3.12 Konzernabschluss nach dem Wahlrecht des § 245a Abs 2 auf Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards

Nach **Art 5 der IAS-VO** können die Mitgliedsstaaten vorsehen, dass andere, dh nicht kapitalmarktorientierte Gesellschaften, ihre konsolidierten Abschlüsse nach den übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen können. Dieses Wahlrecht wurde in **§ 245a Abs 2** übernommen, sodass auch Gesellschaften, die nicht unter Art 4 der IAS-VO fallen, bei der Aufstellung ihrer Konzernabschlüsse die internationalen Rechnungslegungsstandards anwenden können.

3.13 Konzernabschluss nach UGB

Alle anderen Gesellschaften, die nicht unter die zwingende Anwendung der IAS-VO fallen bzw kein entsprechendes Wahlrecht nach § 245a Abs 2 ausgeübt haben, haben den Konzernabschluss nach den Vorschriften der §§ 244 – 267 (mit Ausnahme des § 245a) aufzustellen.

Grundlage der unternehmensrechtlichen Vorschriften für die Konzernrechnungslegung ist die Umsetzung der 7. EG-Richtlinie vom 13. Juli 1983 unter Berücksichtigung der bisherigen Änderungen, zB Fair-Value-Richtlinie vom 27. September 2001 (Umsetzung mit dem Fair-Value-Bewertungsgesetz vom 16. Dezember 2003), der Modernisierungsrichtlinie vom 18. Juni 2003 (Umsetzung mit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2004). Die jüngsten Änderungen ergaben sich aus der **Abschlussprüfungsrichtlinie** vom 17. Mai 2006 und der **Änderungsrichtlinie** vom 14. Juni 2006, die beide mit dem **URÄG 2008** vom 25. April 2008 umgesetzt wurden.

Bezüglich der Entwicklung der internationalen Rechnungslegungsstandards und ihrer Anwendung in Österreich siehe Kapitel XI.

4. Österreichisches Konzernrecht

4.1 Aktienrecht und GmbH-Recht

Über den Konzernbegriff des § 15 AktG und 115 GmbHG hinausgehend gibt es im Österreichischen Gesellschaftsrecht im Gegensatz zu Deutschland (3. Buch des dAktG 1965, verbundene Unternehmen, §§ 291 – 338) kaum konzernrelevante Bestimmungen, die überdies keine organisatorischen Regelungen beinhalten. Zu nennen wären

1. im Aktiengesetz

- Die Aufhebung des Wettbewerbsverbots für Vorstandsmitglieder, die gem § 79 auch ohne Einwilligung des Aufsichtsrates Aufsichtsratsmandate in Konzernunternehmen annehmen dürfen.
- Gem § 81 besteht kein Zwang zur Berichterstattung des Vorstandes an den Aufsichtsrat über Vorscheurechnungen, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie den Gang der Geschäfte von Tochtergesellschaften.

I. Ziele der Konzernrechnungslegung und Rechtsgrundlagen

- Gem § 86 Abs 2 Z 2 kann nicht Aufsichtsrat sein, wer gesetzlicher Vertreter eines Tochterunternehmens ist.
- Gem § 90 können Aufsichtsratsmitglieder nicht gleichzeitig Vorstandsmitglieder der Gesellschaft oder ihrer Tochterunternehmen sein.
- Gem § 95 Abs 2 kann der Aufsichtsrat vom Vorstand jederzeit einen Bericht über die Angelegenheiten der Gesellschaft einschließlich ihrer Beziehungen zu einem Konzernunternehmen verlangen.
- Gem § 95 Abs 5 gehören zu den zustimmungspflichtigen Geschäften der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen gem § 228 UGB sowie der Erwerb, die Veräußerung und Stilllegung von Unternehmen.
- § 125 bestimmt die Prüfungspflicht des Aufsichtsrates für den Jahresabschluss und den Konzernabschluss sowie die vierzehntägige Auflegungsfrist für den Jahresabschluss und den Konzernabschluss.
- § 238 Abs 1 und Abs 2 regeln lediglich die Zustimmungspflicht der Hauptversammlung für Gewinnabführungsverträge und Verträge über die Verpachtung oder Überlassung des Betriebes ihres Unternehmens, sehen aber keine bestimmten Inhaltsvorschriften vor.

2. im GmbHG

- § 29 Abs 1 Z 3 und Abs 2 Z 1 regeln die Aufsichtsratspflicht von GmbHs, die andere Kapitalgesellschaften einheitlich leiten.

Abgesehen von der wirtschaftlich einheitlichen Leitung, die bei kleinen und mittleren Unternehmen durch Personalunion der Geschäftsführung der Mutter- und Tochtergesellschaften unschwer herbeigeführt werden kann, bildet das wesentliche Kriterium der Konzernbildung der beherrschende Einfluss. Im Sinne der Konzernbildung versteht man darunter die Möglichkeit der laufenden finanziell und wirtschaftlich bestimmenden Einflussnahme der Muttergesellschaft auf die Tochterunternehmen.

Die Realisierung dieser Bedingung wird in Österreich durch das Fehlen entsprechender **gesetzlicher Bestimmungen** über die **innere Organisation des Konzerns** und die **Rechtsverhältnisse der verbundenen Unternehmen zueinander** erschwert bzw geschieht nicht gesetzeskonform.

Dies gilt vor allem dann, wenn Tochtergesellschaften in der Rechtsform einer AG geführt werden, da der Vorstand der Tochtergesellschaft gem § 70 AktG verpflichtet ist, „die Gesellschaft unter eigener Verantwortung so zu leiten, wie das Wohl des Unternehmens unter Berücksichtigung der Aktionäre und der Arbeitnehmerinteressen es erfordert“. Der Vorstand ist weisungsfrei und hat andere als in den §§ 74 und 95 Abs 5 genannte Beschränkungen nicht auf sich zu nehmen, wobei sich Letztere auch nicht auf das laufende Geschäft beziehen dürfen. Keinesfalls darf er Weisungen seitens eines Aktionärs entgegennehmen.

Eine über die rein gesellschaftsrechtliche Bindung hinausgehende beherrschende Stellung der Muttergesellschaft kann somit nur durch vertragliche Vereinbarungen geschaffen werden, wobei allerdings die Frage entsteht, wie weit sich

ohne entsprechendes Konzernrecht der Vorstand einer Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer AG weisungsmäßig der Muttergesellschaft unterwerfen kann.

Konzernfreundlicher ist die Situation bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Der Begriff des Konzerns ist im § 115 gleichlautend wie bei der AG geregelt. Die Bestellung der Geschäftsführer erfolgt gem § 15 durch Beschluss der Gesellschafter, kann aber auch bei Bestellung von Gesellschaftern zu Geschäftsführern auch im Gesellschaftsvertrag geschehen.

Darüber hinaus sind die Geschäftsführer gem § 20 GmbHG verpflichtet, bindende Anordnungen der Generalversammlung bzw des Aufsichtsrates entgegenzunehmen und einzuhalten. Das bedeutet, dass es bei einer hundertprozentigen Beteiligung für den Alleingesellschafter keine Beschränkungen in der Weisungsbefugnis gegenüber dem Geschäftsführer gibt, außer sie sind gesetzes-, vertrags- oder sittenwidrig (Krejci, H., Gutachten Konzernrecht, 10. Österreichischer Juristentag 1988, S 384 ff). Aus diesem Grunde werden hundertprozentige Tochtergesellschaften in der Regel in der Rechtsform einer GmbH geführt.

4.2 Weitere gesetzliche Vorschriften

Weitere konzernrechtliche Bestimmungen gibt es im Wesentlichen insoweit, als sich diese auf den Konzernbegriff der §§ 15 AktG und 115 GmbHG und die daraus abgeleiteten Konsequenzen beziehen (vgl hiezu Jabornegg P., § 15, in: Schiemer/Jabornegg/Strasser, Kommentar zum Aktiengesetz, Wien 1993, S 137).

Arbeitsrecht:

§ 88a ArbVG betrifft die Errichtung von Arbeitsgemeinschaften von Betriebsräten in Konzernen.

§ 110 Abs 6 ArbVG regelt die Entsendung von Arbeitnehmervertretern in den Aufsichtsrat des herrschenden Unternehmens.

Kartellgesetz:

Gem § 41 Z 5 KartG 1988 sind Beherrschungskonzerne mit einem mindestens 5%igen Marktanteil dem Kartellgericht anzuzeigen.

Steuerrecht:

Für die Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften kann seit 2005 die sogenannte Gruppenbesteuerung angewandt werden.

Nach § 9 Abs 1 KöStG können unmittelbar oder mittelbar finanziell verbundene Körperschaften eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitgliedes dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des unmittelbar bzw mittelbar beteiligten **Gruppenmitglieds bzw Gruppenträgers** jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Gruppenmitgliedes fällt.

Gruppenmitglieder können inländische unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie ausländische vergleichbare Körperschaften sein. **Gruppenträger** können im Wesentlichen inländische unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Beteiligungsgemeinschaften solcher Körperschaften sein.