

2. Die neuen Größenklassen

Julia Martins/Florian Buchberger

2.1. Grundlagen

Die Größenklasseneinordnung von Kapitalgesellschaften ist von wesentlicher Bedeutung für die Anforderungen an den Jahresabschluss, insbesondere für den Umfang der erforderlichen Anhangangaben sowie für die Frage, ob eine Gesellschaft unter die gesetzliche Pflicht zur Abschlussprüfung fällt. Durch das RÄG 2014 ergeben sich einige Änderungen, die im Einzelfall erhebliche Auswirkungen haben können.

2.2. Wesentliche Änderungen

Die **Schwellenwerte für Umsatzerlöse und Bilanzsumme für die Ermittlung** der Größenklassen des § 221 UGB wurden um rund 5 % angehoben, um die Inflationsauswirkung vergangener Jahre zu berücksichtigen. Zusätzlich besteht eine Ermächtigung an den Bundesminister für Justiz, die Schwellenwerte gegebenenfalls durch delegierte Rechtsakte weiter an die Inflation anzupassen.

Größe der Gesellschaft ⁸	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
Kleinstkapitalgesellschaft („Micro Entity“) (neu)	< 350.000 EUR (neu)	> 700.000 EUR (neu)	< 10 (neu)
Kleine Kapitalgesellschaft	< 5 Mio EUR (bisher 4,84 Mio EUR)	< 10 Mio EUR (bisher 9,68 Mio EUR)	< 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaft	< 20 Mio EUR (bisher 19,25 Mio EUR)	< 40 Mio EUR (bisher 38,5 Mio EUR)	< 250
Große Kapitalgesellschaft	> 20 Mio EUR (bisher 19,25 Mio EUR)	> 40 Mio EUR (bisher 38,5 Mio EUR)	> 250
Besonders große Kapitalgesellschaft iSd § 271a UGB („XL-Gesellschaft“) ⁹	> 100 Mio EUR (bisher 96,25 Mio EUR)	> 200 Mio EUR (bisher 192,5 Mio EUR)	> 250

Tab 1: Überblick Größenklassen nach UGB

- 8 Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE; § 189a Z 1 UGB idF RÄG 2014) wie etwa börsennotierte Gesellschaften, Banken und Versicherungen, gelten gemäß § 221 Abs 3 UGB idF RÄG 2014 stets als große Kapitalgesellschaften.
- 9 Diese Größenklasse ist ausschließlich im Hinblick auf die Abschlussprüfung und die Einrichtung von Prüfungsausschüssen von Relevanz.

Von besonderer Bedeutung ist die Einführung der **neuen Größenklasse der Kleinstkapitalgesellschaften** („Kleinst-AG“, „Kleinst-GmbH“) mit dem Ziel, die Bilanzierung und Abschlusserstellung insbesondere für kleine Unternehmen nach dem Grundsatz „Think small first“ wesentlich zu erleichtern. So ist für Kleinstkapitalgesellschaften beispielsweise kein Anhang erforderlich.

Das RÄG 2014 führt auch die Definition für „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ (englisch „public interest entity“, kurz „PIE“) ein. Darunter fallen Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt notieren, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen (§ 189a Abs 1 UGB). Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten immer als große Kapitalgesellschaften (§ 221 Abs 3 UGB). Diese Neuerung ist für Kreditinstitute und Versicherungen von Bedeutung.

Unverändert gegenüber der bisherigen Rechtslage bleibt die Definition der „fünf-fach großen Gesellschaft“ (häufig auch „XL-Gesellschaft“ genannt) in § 271a UGB, die vor allem für die Abschlussprüfung und den Prüfungsausschuss von Bedeutung ist.

Beteiligungsgesellschaften¹⁰ und Investmentunternehmen¹¹ können keine Kleinstkapitalgesellschaften sein. Wären solche Gesellschaften also ihren Schwellenwerten zufolge Kleinstkapitalgesellschaften, so sind sie trotzdem kleine Kapitalgesellschaften, müssen also beispielsweise weiterhin einen Anhang aufstellen.

Wie bisher treten die **Rechtsfolgen** im dritten Geschäftsjahr ein, wenn jeweils zwei der drei Merkmale in den zwei vorangegangenen Geschäftsjahren über- bzw unterschritten worden sind. Für Fälle von Neu- und Umgründungen (zB Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluss) treten die die Rechtsfolgen künftig sofort ein. Wenn die Umgründung zu einer Über- bzw Unterschreitung der Merkmale führt, gelten die Rechtsfolgen damit bereits für den unmittelbar der Neu- bzw Umgründung folgenden Bilanzstichtag.

Ebenfalls neu ist die Bestimmung, dass die Ermittlung der Größenklasse von Aktiengesellschaften, die Mutterunternehmen (§ 189 Abs 1 Z 6 UGB) sind (dh ein oder mehrere Tochterunternehmen beherrschen), auf Basis von aggregierten oder konsolidierten Werten des Konzerns erfolgt. Dies kann dazu führen, dass bisher als kleine Gesellschaften eingestufte Konzernholdings in Zukunft große Kapitalgesellschaften sind.

10 Eine Beteiligungsgesellschaft iSd § 189a Z 12 UGB ist „ein Unternehmen, dessen einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass es [...] in die Verwaltung der Beteiligungsunternehmen eingreift, unbeschadet der Rechte, die ihm in seiner Eigenschaft als Anteilinhaber zusteht“.

11 Ein Investmentunternehmen iSd § 189a Z 11 UGB ist vereinfacht ein Unternehmen, dessen einziger Zweck in der Anlage in Wertpapieren oder Immobilien mit dem Ziel der Risikostreuung besteht. Zur weiteren Definition siehe § 189a Z 11 UGB und die ErlRV.

2.3. Überlegungen für die Praxis

Die Anhebung der Schwellenwerte sowie die übrigen Änderungen im Zusammenhang mit der Einstufung von Unternehmen haben unterschiedliche Auswirkungen auf die Praxis.

2.3.1. Auswirkungen auf den Jahresabschluss und die Prüfungspflicht

2.3.1.1. Auswirkungen auf die Aufstellung und Offenlegungspflichten

Abhängig von der Größeneinstufung eines Unternehmens bestehen wie bisher bestimmte Aufstellungs- und Offenlegungsvorschriften für den Jahres- bzw Konzernabschluss (Tabelle 2).

Kleinstgesellschaften sind gemäß § 242 Abs 1 UGB idF RÄG 2014 von einem Großteil der Anhangangaben befreit und müssen keinen Anhang aufstellen, wenn sie die wenigen noch geforderten Angaben direkt unter der Bilanz darstellen. Diese betreffen im Wesentlichen Angaben zu Haftungsverhältnissen, sonstigen finanziellen Verpflichtungen sowie zu dem Vorstand und Aufsichtsrat gewährten Krediten (§ 237 Abs 1 Z 1 und 2 UGB). Von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts sind sowohl Kleinst-GmbHs als auch – wie bisher schon – kleine GmbHs befreit. Für Kleinstkapitalgesellschaften sind bei Nichteinreichung des Jahresabschlusses beim Firmenbuch geringere Zwangsstrafen vorgesehen (§ 283 UGB).

Größe der Gesellschaft	Prüfungspflicht	Aufstellung und Offenlegung			
		Bilanz/ GuV	Anhang	Lagebericht	(konsolidierter) Corporate-Governance-Bericht
Kleinst-GmbH**		X			
Kleinst-AG**	X	X		X	
Kleine GmbH**		X	X		
Kleine AG	X	X	X	X	
Mittelgroße GmbH/AG bzw große GmbH	X	X	X	X	
Große AG	X	X*	X*	X	
Börsennotierte AG	X	X*	X*	X	X

* Veröffentlichung des Abschlusses von großen AGs im Amtsblatt zur Wiener Zeitung erforderlich (einschließlich Bestätigungsvermerk, ohne Lagebericht/CG-Bericht), Veröffentlichung des Konzernabschlusses erforderlich, wenn ein Tochter- bzw das Mutterunternehmen eine große AG mit Sitz im Inland ist.

** Bei Pflicht zur Einrichtung eines Aufsichtsrates besteht auch Prüfungspflicht.

Tab 2: Prüfungspflicht, Aufstellungs- und Offenlegungserfordernisse nach Größenklasse

2.3.1.2. Auswirkungen auf Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Anhangangaben

Einzelne UGB-Bestimmungen zur Bilanzierung und Bewertung wie die Pflicht zum Ansatz aktiver latenter Steuern gelten nur für mittelgroße und/oder für große Kapitalgesellschaften.

2.3.1.3. Auswirkungen auf Anhangangaben

Das RÄG 2014 hat aufbauend auf den Vorgaben der EU-Abschlussrichtlinie den Umfang der Anhangangaben nach dem „Bottom-up“-Prinzip neu geregelt. Dementsprechend bestimmt § 237 UGB jene Angaben, die (ausgenommen von Kleinstkapitalgesellschaften) von allen Unternehmen zu machen sind. Die §§ 238–242 UGB verlangen zusätzliche Angaben für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften bzw für Aktiengesellschaften.

Die erforderlichen Angaben für die jeweilige Größenklasse können der Anhang-Checkliste im Teil C entnommen werden.

2.3.1.4. Auswirkungen auf die Abschlussprüfung

Die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung ergeben sich aus der geringfügigen Anhebung der Schwellenwerte sowie aus der Ermittlung der Schwellenwerte auf aggregierter/konsolidierter Basis für Holding-Gesellschaften. Im Fall einer Kleinst-AG kann es dazu kommen, dass ein Unternehmen zwar geprüft wird, aber keinen Anhang aufstellen muss.

2.3.2. Schwellenwerte für Mutterunternehmen/Holdings

Vor dem Hintergrund, dass insbesondere Holdings häufig nur geringe Umsatzerlöse aufweisen und eine kleine Anzahl an Mitarbeitern beschäftigen, kann die Änderung im RÄG 2014 erhebliche praktische Auswirkungen haben. Zu erwähnen ist an dieser Stelle, dass die neue Regelung ausdrücklich nur für Aktiengesellschaften gilt. Mutterunternehmen und Holdings mit anderer Rechtsform, wie beispielsweise Gesellschaft mit beschränkter Haftung, können ihre Größenklasse weiterhin basierend auf ihrem Einzelabschluss („Stand-alone“-Basis) ermitteln.

Entscheidenden Einfluss hat die neue Regelung regelmäßig auch auf das Erfordernis zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses mit den damit verbundenen Rechtsfolgen (§ 92 Abs 4a AktG): Die Holdinggesellschaft wird auf aggregierter bzw konsolidierter Basis regelmäßig die Kriterien des § 271a UGB einer „*fünffach großen Gesellschaft*“ erfüllen (große Gesellschaft und Überschreiten eines der Größenmerkmale um das Fünffache) und gilt daher als eine solche Gesellschaft.

Die neuen Größenklassenkriterien sind seit Inkrafttreten des RÄG 2014 (1. Jänner 2016) anzuwenden.

2.3.3. Größenklassen bei kapitalistischen Personengesellschaften

Die Größenklassenklassifizierung kapitalistischer Personengesellschaften richtet sich nach den Kennzahlen der kapitalistischen Personengesellschaft selbst. Die Größenklassenmerkmale des unbeschränkt haftenden Gesellschafters der Personengesellschaft sind dabei ohne Bedeutung.

2.4. Neu- bzw Umgründungen vor dem RÄG 2014

Bei Neu- bzw Umgründungen treten die Rechtsfolgen der neuen Größenklassen sofort ein. Dies gilt beispielsweise auch für Umgründungen, die bereits vor Einführung des RÄG 2014 stattgefunden haben, also noch nach den alten Schwellenwerten eingestuft wurden. Fallen sie nach den neuen Schwellenwerten in eine andere Größenklasse, gilt diese ab dem ersten Abschluss nach RÄG 2014.