universität wien

DISSERTATION / DOCTORAL THESIS

Titel der Dissertation /Title of the Doctoral Thesis

„Buchführung von kanonischen Vermögensträgern in Österreich. Entwurf eines österreichischen kirchlichen Rechnungslegungsgesetzes in Anlehnung an §§ 189-243c UGB“

verfasst von / submitted by

Dipl.-Theol. Artur Malessa

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Doktor der Theologie (Dr. theol.)

Wien, 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt / degree programme code as it appears on the student record sheet:	A 780 011
Dissertationsgebiet lt. Studienblatt / field of study as it appears on the student record sheet:	Katholische Fachtheologie
Betreut von / Supervisor:	Univ.-Prof. DDr. Ludger Müller, M.A.

INHALTSVERZEICHNIS

EINLEITUNG 7

I. KIRCHENVERMÖGEN UND DIE ÖSTERREICHISCHE RECHTSORDNUNG 17

1. Vermögensfähigkeit der Kirche und das Kirchenvermögen 18
2. Kanonische Vermögensträger als Rechtsträger von Kirchenvermögen 23
3. Vertretung und Verwaltung von kanonischen Vermögensträgern 28
4. Die allgemeine Rechtsstellung der katholischen Kirche und ihrer kanonischen Vermögensträger in der österreichischen Rechtsordnung 31
5. Die Rechtsstellung im österreichischen Abgabenrecht 39
   5.1. Bundesabgabenordnung 40
   5.2. Körperschaftsteuer 45
   5.3. Umsatzsteuer 46
   5.4. Kommunalsteuer 46
   5.5. Gebühren und Verkehrsteuern 47
   5.6. Grunderwerbsteuer und Grundsteuer 47
6. Das Unternehmensrecht und kanonische Vermögensträger 48
7. Geltungsbereich des kirchlichen Rechnungslegungsgesetzes 52

II. ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN ÜBER BUCHFÜHRUNG, INVENTAR UND INVENTUR SOWIE AUFBEWAHRUNGSFRISTEN 59

1. Allgemeine Normen über die Buchführungspflicht (Rechnungslegung) 60
   1.1. Österreichisches Unternehmens- und Steuerrecht 60
   1.2. Kirchenrecht 68
2. Führung von Büchern 72
3. Erstellung des Inventars 83

4. Inventurverfahren 86
5. Verpflichtung zur Aufbewahrung von Unterlagen 90
6. Vorlage der Unterlagen im Rechtsstreit 94

III. ERÖFFNUNGSBILANZ UND JAHRESABSCHLUSS – GENERELLE NORMEN 99
1. Verpflichtung zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz sowie des Jahresabschlusses 100
2. Unterzeichnung des Jahresabschlusses 103
3. Anforderungen an den Jahresabschluss 105
4. Das Prinzip der Vollständigkeit des Jahresabschlusses 113
5. Grundsätze des wirtschaftlichen Gehalts und der Wesentlichkeit 118
6. Das Saldierungsverbot 121
7. Bilanzierungsverbote 126
8. Inhalt der Bilanz 134
8.1. Allgemein 135
8.2. Eigenkapital 136
8.3. Anlage- und Umlaufvermögen 138
8.4. Rechnungsabgrenzungsposten 140
8.5. Disagio 143
8.6. Rückstellungen 144
8.7. Latente Steuern 151
8.8. Haftungsverhältnisse 152
9. Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung 159

IV. DIE IM JAHRESABSCHLUSS ANZUWENDENDEN ANSATZ- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN 163
1. Allgemeine Grundsätze des Ansatzes und der Bewertung 164
1.1. Generalnorm 164
1.2. Bewertungsstetigkeit 165
1.3. Das Prinzip der Unternehmensfortführung 166
1.4. Der Grundsatz der Einzelbewertung 170
1.5. Das Vorsichtsprinzip 171
1.6. Der Grundsatz der Periodisierung 175
1.7. Der Grundsatz der Bilanzidentität 175
1.8. Bewertung auf Grund von Schätzungen 176

1.9. Abweichen von den Bewertungsgrundsätzen 178

2. Ansatz und Bewertung von Einlagen, Zuwendungen sowie Entnahmen 180

3. Ansatz und Bewertung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens; Anschaffungs- und Herstellungskosten 186

4. Abschreibung auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens..... 194

5. Ansatz und Bewertung der Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens 203

6. Abschreibung auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens.... 204

7. Wertaufholung der in den Vorjahren vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen..... 205

8. Bewertungsvereinfachungsverfahren..... 208

9. Bewertung von Passivposten der Bilanz 214

V. GRÖSSENABHÄNGIGE ZUSATZVORSCHRIFTEN SOWIE ERGÄNZENDE NORMEN ÜBER DEN JAHRESABSCHLUSS 225

1. Spezifizierung der Größenklassen 226

2. Aufstellung des Jahresabschlusses, des Lageberichts, des Corporate Governance-Berichts sowie des Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen 236

3. Allgemeine Grundsätze für die Gliederung 243

4. Gliederung der Bilanz 252

5. Normen zu den einzelnen Posten der Bilanz 281

6. Anlagenspiegel..... 292

7. Ausweis von Wertberichtigungen des Umlaufvermögens 296

8. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung..... 298

9. Normen zu den einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung..... 327

VI. ANHANG UND LAGEBERICHT..... 333

1. Funktion und Form des Anhangs 333

2. Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung 336

3. Anhangangaben für alle Gesellschaften..... 339

4. Anhangangaben für mittelgroße und große Gesellschaften 354

5. Unterlassen von Anhangangaben 400
6. Lagebericht 404
7. Corporate Governance-Bericht sowie Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen 416

SCHLUSSWORT 421

ANHANG: ENTWURF EINES ÖSTERREICHISCHEN KIRCHLICHEN RECHNUNGSLEGUNGSGESETZES 427

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS 465

QUELLENVERZEICHNIS 471

LITERATURVERZEICHNIS 477

ABSTRACT 485

EINLEITUNG

Seit ihren Anfängen hat sich die Kirche mit den finanziellen sowie wirtschaftlichen Fragen und, was damit einhergeht, mit den Fragen der Vermögensverwaltung auseinandergesetzt. So äußerte sich Jesus zum einen sehr kritisch gegenüber Wohlstand (vgl. bspw. Mk 10, 25 oder Lk 6, 20), weil er für das Geschehen des Reiches Gottes gefährlich sein, es sogar behindern kann. Zum anderen schloss er aber finanziell gut situierte Menschen von seiner Frohen Botschaft und seiner Kommunität nicht aus. (vgl. Lk 19, 1-9 bzw. Mt 27, 57) Jesus selbst und seine Jünger lebten von Zuwendungen (vgl. Lk 8, 3) und haben sogar eine gemeinsame Kasse geführt. (vgl. Joh 12, 6)

In der nachösterlichen Zeit erfuhren diese Angelegenheiten in den ersten Gemeinden eine erhebliche Entwicklung. Für den karitativen Dienst der Kirche an Armen und Notleidenden wurden Sammlungen durchgeführt, die zwar auf Freiwilligkeit beruhten, zu denen jedoch die Christen aus moralischen Gründen und aus der Tatsache der Zugehörigkeit zur Gemeinde verpflichtet waren. (vgl. 2 Kor 8, 1-5 oder Röm 15, 26) Die Verwaltung dieser Mittel oblag zuerst den Aposteln (vgl. Apg 4, 33-37), die dafür sorgten, dass unter Christen ausgleichende Gerechtigkeit in der Tat gelebt wird. Nachdem man jedoch bemerkt hatte, dass diese weltliche Beschäftigung die Apostel „beim Gebet und beim Dienst am Wort“ hinderte, wurden sieben Männer „von gutem Ruf und voll Geist und Weisheit“ ausgewählt, die sich „dem Dienst an den Tischen widmen“ (Apg 6, 2-4) sollten.

Im Laufe der Jahrhunderte, in denen die Kirche an Größe sowie Relevanz gewann und zwangsläufig die Vermögenswerte zur Erfüllung ihrer Aufgaben in

dieser Welt vermehrte, hat sich auch das kirchliche Vermögensrecht, nicht zuletzt auf Grund des Wandels sozioökonomischer Verhältnisse und der sich verändernden Beziehungen zwischen Staat und Kirche, entfaltet und wurde letztendlich in einem Buch des CIC (*Liber V - De bonis Ecclesiae temporalibus*) vereinheitlicht.[1] Ein Großteil dieser kirchenrechtlichen Vermögensnormen bezieht sich auf die Verwaltung des Kirchenvermögens, die in Übereinstimmung mit dem Zweiten Vatikanischen Konzil auf das Zeugnis des Evangeliums hin ausgerichtet sein muss. (vgl. PO 17) In diesem Sinne wird auf die strikte Bindung des Vermögens an die kirchlichen Zwecke sowie auf das Subsidiaritätsprinzip in der Vermögensverwaltung großer Wert gelegt. Darüber hinaus wurde im Zuge der Erarbeitung des neuen kirchlichen Gesetzbuches diesen Bestimmungen der differenzierte „Ausbau der traditionellen Kontrollmechanismen zugunsten der Obrigkeit und der Öffentlichkeit" zugrunde gelegt, „damit die Transparenz der kirchlichen Vermögensverwaltung gewährleistet ist, während der weitgehendere Gebrauch der Kanonisierung der jeweiligen staatlichen Gesetzgebung der Sicherung des kirchlichen Vermögens und seiner Zweckbindung dienen soll."[2]

Obwohl „die oberste Verwaltung und Verfügung über alle Kirchengüter" (c. 1273 CIC) dem Papst – dem obersten Vermögensverwalter – obliegt, geschieht die kirchliche Vermögensverwaltung in der Praxis auf der untersten Ebene der einzelnen juristischen Personen und steht in der Regel demjenigen zu, „der die Person, der dieses Vermögen gehört, unmittelbar leitet." (c. 1279 § 1 CIC)

Der CIC – als universales Recht – regelt das Amt (*munus*) des Vermögensverwalters lediglich in seinen Grundzügen und überlässt es der partikularrechtlichen Gesetzgebung, entsprechende Normen auszuarbeiten bzw. die vorhandenen zu konkretisieren.[3] Dadurch können nämlich die jeweiligen

[1] Vgl. Gerhard Fahrnberger, Das Zweite Vatikanische Konzil und die Revision des kirchlichen Vermögensrechts, 137.

[2] Ebd., 138.

[3] Im CIC werden bspw. folgende Sachverhalte normiert: Vorsorge für den Klerus (vgl. c. 1274 § 2 CIC), Akte der außergewöhnlichen Verwaltung (vgl. c. 1277 CIC), Verpflichtung zur Berücksichtigung des weltlichen Rechts zur Sicherung des Eigentums an Kirchenvermögen

teilkirchlichen Verhältnisse und staatlichen Regelungen, die für diesen Bereich von nicht zu unterschätzender Bedeutung sind, besser berücksichtigt und die Vermögensverwaltung effizienter gestaltet und bewerkstelligt werden.

Ein unentbehrliches Instrument einer jeden und somit ebenfalls einer kirchlichen Vermögensverwaltung ist das Rechnungswesen, das nicht nur das wirtschaftliche Geschehen einer juristischen Person dokumentieren lässt und die Grundlagen für die ökonomische Analyse des Vergangenen liefert, sondern auch eine vorausschauende Funktion ausübt, indem es die Basis für die künftige Planung darstellt. Auf einer höheren Verwaltungsebene (z. B. Diözese oder Ordensprovinz) soll ein angemessen organisiertes Rechnungswesen vor allem die Erfüllung der Kontroll- und Aufsichtsaufgaben der zuständigen kirchlichen Autorität sowie die wirtschaftliche Vergleichbarkeit der juristischen Personen untereinander ermöglichen. Dies ist jedoch nur dann erreichbar, wenn geschäftliche Aufzeichnungen und die jährliche Rechnungslegung nach bestimmten Standards erfolgen, die für alle kirchlichen juristischen Personen gelten und von ihnen konsequent angewendet werden.

Der CIC verpflichtet zwar den Vermögensverwalter, „die Einnahmen- und Ausgabenbücher wohlgeordnet [zu] führen“ und „am Ende jeden Jahres über die Verwaltung Rechenschaft ab[zu]legen“ (c. 1284 § 2 n. 7-8 CIC), er gibt ihm jedoch keine konkreten Instruktionen, auf welche Art und Weise dies zu geschehen hat. Es ist daher die Aufgabe der partikularrechtlichen Gesetzgebung (für das österreichische Bundesgebiet sollte diese Aufgabe durch die Österreichische Bischofskonferenz wahrgenommen werden), entsprechende Normen der Buchhaltung und Bilanzierung für alle österreichischen kirchlichen juristischen Personen verbindlich zu erlassen. Bis dato existiert in Österreich ein solches allgemein gültiges Regelwerk nicht, auch wenn in den Diözesen und Ordensgemeinschaften diverse Versuche unternommen wurden, für ihre Zuständigkeitsbereiche Buchhaltungs- und Bilanzierungsrichtlinien zu erstellen, nach denen die Buchführung zu erfolgen hat. Einerseits ist es erfreulich, dass die

(vgl. c. 1284 § 2 n. 2 CIC) bzw. zur Beachtung der arbeitsrechtlichen Normen bei der Beschäftigung von Arbeitnehmern (vgl. c. 1286 n. 1 CIC).

Notwendigkeit einer fachlichen Buchführung innerhalb der Kirche erkannt wird. Auf der anderen Seite ist es hingegen nicht zufriedenstellend, dass diese Bestimmungen noch nicht einheitlich gestaltet wurden.

Die bisherige Buchführungspraxis zeigt, dass sich das Gros der kirchlichen juristischen Personen, nachdem sie im wirtschaftlichen und vermögensverwalterischen Bereich von externen Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern betreut werden, an den diesbezüglichen weltlichen Normen orientiert und das jeweilige Rechnungswesen bereits in Anlehnung an das UGB aufstellt, das diese Materie im weltlichen Bereich verhältnismäßig detailliert normiert. Vor diesem Hintergrund liegt die These nahe, dass der kirchliche Gesetzgeber die weltlichen Normen des UGB im Rahmen einer Kanonisation als kirchliches Partikularrecht übernehmen könnte, wodurch sie für die kirchlichen juristischen Personen ihre bindende Kraft erhalten würden. „Auf ein eigenes kirchl[iches] Vermögensrecht kann aber auch im teilkirchlichen Rahmen nicht zugunsten einer vollen Übernahme des staatl[ichen] Rechtes verzichtet werden. Das folgt aus der Eigenständigkeit der Kirche in der Ordnung ihres Vermögens und aus der Notwendigkeit, die Vermögensträger, ihre innere Organisation sowie ihre Beziehungen zu Gleichgeordneten und zu Aufsichtsorganen zu regeln.“[4] Auf der anderen Seite wäre eine gänzliche und unkritische Übernahme (d. h. Kanonisierung) der unternehmensrechtlichen Normen in den kirchlichen Bereich eher unzureichend bzw. in manchen Fällen überflüssig, da das Wesen und die Zielsetzung eines weltlichen Unternehmens und einer kirchlichen juristischen Person, auch wenn sie in einigen Bereichen ähnlich sind, stark voneinander abweichen. So findet man im UGB nicht nur jene Normen, die sowohl von Unternehmen als auch kirchlichen Vermögensträgern angewendet werden können, sondern auch jene, die im kirchlichen Bereich obsolet sind. Klarerweise wurde das UGB nicht für den kirchlichen Bereich konzipiert, so dass kirchenspezifische Sachverhalte dort unberücksichtigt bleiben.

Diese Überlegungen sowie der Spagat zwischen den unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften des UGB und den

[4] Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 1/67.

kirchlichen Erfordernissen einer ordentlichen Buchführung stellen die *ratio movens* für die wissenschaftliche Analyse der einschlägigen Bestimmungen des Ersten (§§ 189-216 UGB „Allgemeine Vorschriften") und des Zweiten Abschnitts (§§ 221-243c UGB „Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften") des Dritten Buches des UGB „Rechnungslegung" dar. Im Rahmen dieser Auseinandersetzung wird zuerst jede UGB-Norm aus unternehmensrechtlicher (und falls notwendig aus steuerrechtlicher) Sicht dargelegt und in weiterer Folge auf ihre Anwendbarkeit durch kirchliche juristische Personen kritisch untersucht. Dabei wird versucht, auf folgende Fragen eine Antwort zu geben: Ist die betreffende UGB-Norm für den kirchlichen Bereich von Relevanz? Kann sie im vorliegenden unternehmensrechtlichen Wortlaut in das kirchenrechtliche Regelwerk übernommen werden? Muss sie gegebenenfalls geändert oder ergänzt werden, um den kirchlichen Besonderheiten gerecht zu werden? Gibt es im Zusammenhang mit dieser Norm kirchenspezifische Sachverhalte, die adäquat berücksichtigt werden müssen?

Als Ergebnis der Ausführungen zur jeweiligen UGB-Regelung wird ein Formulierungsvorschlag für eine diesbezügliche kirchenrechtliche Norm unterbreitet. Insgesamt sollen sie einen ganzheitlichen Entwurf eines partikularen Bilanzierungsgesetzes darstellen, das für das österreichische Bundesgebiet gelten kann.

Die Gliederung der vorliegenden Arbeit orientiert sich grundsätzlich – mit Ausnahme des ersten Kapitels – an der Struktur der betreffenden Abschnitte des UGB, die in ihrer Gesamtheit die unternehmensrechtlichen Normen für den Einzelabschluss bilden.

Das 1. Kapitel dieser Arbeit wurde als Einleitungskapitel konzipiert, das den kanonischen und religionsrechtlichen Hintergrund für die weiteren Ausführungen überblicksartig skizzieren soll. Im ersten Schritt wird daher zum einen auf den Begriff des Kirchenvermögens, welches das Objekt eines kirchlichen Rechnungslegungsgesetzes bildet, und zum anderen auf kanonische

Vermögensträger[5] (Subjekte von Buchhaltung- und Bilanzierungsnormen) sowie deren Vertretung und Verwaltung eingegangen. Da der Wirkungsbereich der Kirche nicht nur die geistliche, sondern auch die weltliche Wirklichkeit umfasst und mit ganz konkreten staatlichen sowie gesellschaftlichen Gegebenheiten konfrontiert ist, bedarf es neben den kirchenrechtlichen auch staatlicher Regelungen, welche dieses Miteinander der Kirche und des Staates gedeihen lassen. So setzt sich dieses Kapitel weiters mit den Grundzügen des österreichischen Religionsrechts auseinander. Im Besonderen wird dabei das österreichische Staatsgrundgesetz als Garant der kirchlichen Autonomie und das Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhl und der Republik Österreich 1933/34 berücksichtigt, die das Fundament für die öffentlich-rechtliche Stellung der kirchlichen Rechtspersonen in der österreichischen Rechtsordnung bilden. Diese besondere Position der kirchlichen juristischen Personen spiegelt sich auch im österreichischen Abgabenrecht wider, dessen wichtigste Bestimmungen ebenfalls kurz skizziert werden, da sich aus ihnen unmittelbare Implikationen für die Buchführung im kirchlichen Bereich ergeben. Anschließend wird der gesetzliche Anwendungsbereich des UGB erläutert, um ersichtlich hervorzuheben, dass – generell betrachtet – kirchliche Vermögensträger diesem Gesetz nicht automatisch unterworfen werden können. Die Ausführungen des 1. Kapitels schließen mit dem Vorschlag einer ersten kirchlichen Norm, welche den Geltungsbereich des kirchlichen Rechnungslegungsgesetzes festsetzt.

Die Analyse der unternehmensrechtlichen Buchführungsvorschriften eröffnen Fragen nach den allgemeinen Normen über Buchführung, Inventar und Inventur sowie Aufbewahrungsfristen (2. Kapitel). Dabei wird u. a. versucht, Kriterien festzulegen, nach denen kirchliche juristische Personen zur Führung von Büchern (in Form von doppelter Buchhaltung) verpflichtet werden, und Maßstäbe zu definieren, wie diese Buchführung zu erfolgen hat

[5] In dieser Arbeit wird auf die Bezeichnung der kirchlichen juristischen Personen als Körperschaften öffentlichen Rechts, die im österreichischen religionsrechtlichen Bereich beinahe ausschließlich anzutreffen ist, bewusst verzichtet, um den Anschein nicht zu erwecken, die vorgeschlagenen Rechnungslegungsnormen seien eine reine Übernahme/Kanonisierung des weltlichen UGB und somit beschränken die Kirche in ihrem verfassungsrechtlich garantierten Selbstbestimmungsrecht.

(inkl. Aufbewahrungsfristen für alle wirtschaftlich relevanten Unterlagen). Im Speziellen wird auf die Problematik der Erstellung des Inventars und die im Zuge dessen anzuwendenden Inventurverfahren eingegangen.

Das 3. Kapitel hat die generellen Normen über die Eröffnungsbilanz und den Jahresabschluss zum Gegenstand. Zum einen werden hier die Verpflichtung zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses sowie die allgemeinen Anforderungen an den Jahresabschluss erläutert und analysiert, deren Mittelpunkt die Generalnorm darstellt, von der andere Grundsätze der Buchhaltung und Bilanzierung abgeleitet werden: Der Jahresabschluss hat ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Andererseits werden in diesem Arbeitsteil die Hauptbestandteile der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung erörtert und untersucht.

Ein ganzes Kapitel (4. Kapitel) wird den bei der Erstellung des Jahresabschlusses anzuwendenden Ansatz- und Bewertungsprinzipien gewidmet, welche die wertmäßige Darstellung der Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz sowie der Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung standardisieren. Neben den allgemeinen Grundsätzen (wie bspw. Bewertungsstetigkeit, Vorsichts- und Periodisierungsprinzip sowie imparitätisches Realisationsprinzip) wird an dieser Stelle im Speziellen der Themenbereich der Bewertung der Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens, der Passivposten der Bilanz sowie der Einlagen und Zuwendungen behandelt.

In Bezug auf Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte kapitalistische Personengesellschaften sieht das UGB bestimmte ergänzende Zusatzvorschriften vor, die bei der Bilanzierung zu berücksichtigen sind, wie bspw. eine detailliertere Gliederung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung oder Erstellung eines Anlagenspiegels. Zur Anwendung dieser speziellen Normen verpflichtet der Gesetzgeber aber nicht alle Kapitalgesellschaften pauschal, sondern folgt dem Prinzip: je größer die Gesellschaft, desto umfangreichere Jahresabschlussangaben. Diese Problematik ist der Gegenstand des 5. Kapitels, in dem die betreffenden unternehmensrechtlichen Normen

erläutert und anschließend auf ihre Sinnhaftigkeit und Einsetzbarkeit bei der Bilanzierung kirchlicher juristischer Personen überprüft werden.

Den Abschluss der UGB-Bestimmungen über den Einzelabschluss bilden jene Vorschriften, welche die Inhalte des Anhangs und des Lageberichts regeln. Als integraler (Anhang) bzw. zusätzlicher Bestandteil (Lagebericht) des Jahresabschlusses spielen sie eine wichtige Rolle in der Vermittlung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, weil sie relevante Informationen enthalten, die in Zahlen nicht ausgedrückt und somit in die Bilanz bzw. die Gewinn- und Verlustrechnung nicht aufgenommen werden können. Welche Angaben, in welchem Umfang und in welcher Form für die Bilanzierung der kirchlichen juristischen Personen ebenfalls von Bedeutung sind, wird im 6. Kapitel analysiert und kritisch bewertet.

Nachdem sich die vorliegenden Ausführungen auf das kirchliche Vermögensrecht beziehen und sich dabei vor allem des Unternehmens- bzw. Abgabenrechts bedienen, um die betreffenden UGB-Bilanzierungsnormen darzulegen und zu erläutern, werden in der Arbeit neben der kirchenrechtlichen Fachliteratur zum Vermögensrecht einschlägige Kommentare zum Unternehmensrecht bzw. zu den Abgaben- und Steuergesetzen verwendet. Weiters ist anzumerken, dass das hier angesprochene Themengebiet weder auf dem kirchenrechtlichen noch auf dem wirtschaftsrechtlichen Gebiet in einem ganzheitlichen Ausmaß bislang wissenschaftlich ausgearbeitet wurde. Daher existieren zu dieser konkreten Problemstellung nur punktuelle und partielle Publikationen, die – soweit bekannt – in dieser Arbeit berücksichtigt wurden.

Außerdem wird hierbei kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben. Da die Zielsetzung der Ausführungen ist, generelle Bilanzierungsregeln (beschränkt auf den Einzelabschluss) für kirchliche juristische Personen vorzuschlagen, die als kirchliches Partikularrecht gelten können, ist eine detaillierte und vollumfängliche Erarbeitung eines Regelwerks, das alle Wirkungsformen von kirchlichen Rechtspersonen und alle wirtschaftlich relevanten Sachverhalte berücksichtigt, nur begrenzt möglich.

Allerdings ist es wünschenswert, dass diese Arbeit einen Ansporn zu einer weiteren wissenschaftlichen Forschung auf diesem speziellen Gebiet des Vermögensrechts gibt – sowohl im Bereich des Kirchenrechts als auch des österreichischen Wirtschaftsrechts.

I. KIRCHENVERMÖGEN UND DIE ÖSTERREICHISCHE RECHTSORDNUNG

Die von Jesus Christus als Gemeinschaft des Glaubens, der Hoffnung und der Liebe ins Leben gerufene Kirche wird gegenwärtig theologisch-ekklesiologisch als eine spirituelle und zugleich als eine weltliche Wirklichkeit aufgefasst. Sie hat – ausgestattet mit Gottes Gnade und begleitet vom Heiligen Geist – eine übernatürliche Aufgabe zu erfüllen, die Frohe Botschaft Jesu Christi allen Menschen zu verkünden. Der Vollzug dieses Auftrags geschieht jedoch nicht nur auf einer spirituellen, immateriellen Ebene, sondern auch in einer greifbaren und erfassbaren Wirklichkeit der physischen Welt, die in die ganz konkreten weltlichen bzw. staatlichen Strukturen essenziell einbezogen ist. Dieses Miteinander von Staat und Kirche bedarf von Seiten der weltlichen Autorität einer speziellen rechtlichen Ordnung, die einerseits der Kirche die Erfüllung ihrer Aufgaben ermöglicht, und andererseits den besonderen Status der Kirche im Staat berücksichtigt und gewährleistet.

Das erste Kapitel dieser Arbeit hat zum Ziel, den Hintergrund für die weiteren Ausführungen betreffend Buchhaltung und Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern zu skizzieren und dadurch die Basisinformationen über das kanonische Vermögensrecht sowie im Allgemeinen die rechtliche Stellung der kirchlichen Rechtspersönlichkeiten im österreichischen Religionsrecht wiederzugeben.

Daher wird im ersten Schritt die Frage nach der Vermögensfähigkeit der Kirche und ihrem Vermögen sowie nach den Trägern von Kirchenvermögen aufgeworfen und aus der Sicht des kanonischen Rechts allgemein, doch mit besonderer Berücksichtigung der Buchführungsmaterie erörtert.

Des Weiteren wird die Stellung der katholischen Kirche und ihrer kanonischen Vermögensträger in der österreichischen Rechtsordnung dargelegt: ausgehend vom österreichischen Staatsgrundgesetz als Garant für die Religionsfreiheit in Österreich, über das österreichische Konkordat 1933/34, bis zu den wichtigsten steuerrechtlichen Normen, welche sich auf die Existenz und das Wirken der Kirche in Österreich nicht unwesentlich auswirken.

Abschließend – als direkter Ausgangspunkt für die Untersuchung der unternehmensrechtlichen Buchführungsnormen – wird das Unternehmensgesetzbuch in Bezug auf kanonische Vermögensträger besprochen. Das Ergebnis dieser Überlegungen stellt die erste Norm eines kirchlichen Buchführungsgesetzes, die seinen Geltungsbereich definiert.

1. Vermögensfähigkeit der Kirche und das Kirchenvermögen

Die Kirche, die in sich zwei Elemente vereint: das göttliche und das menschliche, die menschliche Gesellschaft und die geistliche Gemeinschaft (vgl. LG 8), hat von Anfang an zeitliche Güter oder Vermögenswerte benötigt, um ihre Heilssendung in dieser Welt und unter den Bedingungen dieser Welt erfüllen zu können. Daher hat sie „das angeborene Recht", das *ius nativum*, „unabhängig von der weltlichen Gewalt, Vermögen zur Verwirklichung der ihr eigenen Zwecke zu erwerben, zu besitzen, zu verwalten und zu veräußern." (c. 1254 § 1 CIC)

Die Begründung der Vermögensfähigkeit der Kirche mit dem Begriff *ius nativum* beruht auf der Lehre des *Ius Publicum Ecclesiasticum*, welche die Grundidee der Kirche als *societas perfecta* etabliert hat. Diese im 18. und 19. Jahrhundert maßgebliche Ansicht war bestrebt, die Kirche als rechtlich vollkommene, von jeder anderen unabhängige Gesellschaft (*societas iuridice perfecta*) darzustellen. Dies sollte zum Ausdruck bringen, dass eine solche, als *societas perfecta* verstandene Kirche über alle erforderlichen Mittel – geistlicher und materieller Natur – verfügt, um ihre eigenen Ziele zu erreichen und dem Staat als eine autonome und souveräne Macht gegenübersteht. Auf der anderen Seite erschien sie dann durch die verstärkte Betonung des Gesellschaftlichen als

eine dem Staat ähnliche Größe. Diesem Verständnis versuchte das Zweite Vatikanische Konzil entgegenzuwirken, indem es das Wesen der Kirche als *communio* in den Vordergrund stellte. Nichtsdestoweniger findet man im CIC 1983 an manchen Stellen[6] „Überreste" dieser *societas-perfecta*-Lehre, wie hier im c. 1254 CIC. Auch wenn die Hervorhebung der Unabhängigkeit der Kirche hinsichtlich ihres Vermögens auf Grund der immer wieder stattfindenden Rückgriffe staatlicherseits[7] notwendig und sinnvoll ist, bleibt die Frage offen, ob die Begründung der Unabhängigkeit der Kirche im staatlichen Bereich und dadurch ihrer Vermögensfähigkeit von der Religionsfreiheit her nicht geeigneter wäre.[8] Auf der anderen Seite erweist sich die – richtig verstandene – *societas-perfecta*-Lehre angesichts all der historischen, aber auch gegenwärtigen Verfolgungen und Unterdrückungen der Kirche „nicht nur als eine historische, sondern auch als eine durchaus moderne Doktrin, die ein zeitloses und unverzichtbares Anliegen der Kirche für ihr freies Wirken in dieser Welt auszudrücken und theologisch, sozialphilosophisch und kirchenrechtlich zu begründen vermag."[9] Diese rechtliche Unabhängigkeit der Kirche von jeder anderen weltlichen Macht „ist im Rahmen der Vermögensfähigkeit Grundlage für die relative Unabhängigkeit kirchl[icher] Vermögensverwaltung vom jeweiligen staatl[ichen] Sozial- und Wirtschaftssystem".[10] In diesem Sinne ist die Vermögensfähigkeit der Kirche nicht vom Staat verliehen, sondern hat ihre Begründung unabhängig von ihm. Trotzdem ist die Kirche – auf Grund der mannigfaltigen Berührungspunkte mit dem Staat und vor allem der Notwendigkeit, für die kirchlichen Rechtsakte auch zivilrechtliche Wirksamkeit

[6] Bspw. das angeborene Rechts des Papstes, Gesandte zu ernennen und zu entsenden (vgl. c. 362 CIC), das angeborene Recht der Kirche, allen Völkern das Evangelium zu verkünden (vgl. c. 747 § 1 CIC) oder das angeborene Recht der Kirche, straffällig gewordene Gläubige zurechtzuweisen (vgl. c. 1311 CIC).

[7] Sei es in der Vergangenheit mittels Säkularisationen oder einschränkender Gesetze (sog. Amortisationsgesetze), sei es in der Gegenwart seitens totalitärer Regime.

[8] Vgl. Ludger Müller, Communio-Ekklesiologie und Societas-perfecta-Lehre: zwei Quellen des kirchlichen Rechts?, 266-272.

[9] Joseph Listl, Die Lehre der Kirche über das Verhältnis von Kirche und Staat, 1246f.

[10] Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 1/11.

zu erlangen – darauf angewiesen, durch das staatliche Recht anerkannt zu werden.[11]

Der CIC 1983 enthält keine formelle Definition des Begriffs „Kirchenvermögen". Er stellt lediglich allgemein fest, dass „jedes Vermögen[12], das der Gesamtkirche, dem Apostolischen Stuhl oder anderen öffentlichen juristischen Personen in der Kirche gehört" (c. 1257 § 1 CIC), Kirchenvermögen ist.

Die kanonische Lehrmeinung präzisiert den Begriff „Kirchenvermögen" und unterscheidet zwischen dem Kirchenvermögen im weiteren und engeren Sinne. Demnach sind als Kirchenvermögen im weiteren Sinne (auch als kirchliches Vermögen im Allgemeinen bezeichnet[13]) all jene Vermögenswerte zu verstehen, die generell einer juristischen Person des Kanonischen Rechts zugehören, sei sie privat oder öffentlich. Auf der anderen Seite zählen zum Kirchenvermögen im engeren Sinne all jene Vermögenswerte, die allein eine öffentliche juristische Person des Kanonischen Rechts besitzt (vgl. c. 1257 § 1 CIC). Bei der Beurteilung, ob ein Vermögenswert Kirchenvermögen darstellt, darf jedoch nicht ausschließlich die zivilrechtliche Eigentumseigenschaft ausschlaggebend sein. Darüber hinaus sind hier solche Güter in Betracht zu ziehen, an denen eine kirchliche juristische Person auf irgendeine Art und Weise geldwerte Rechte besitzt. Dazu zählen Rechte dinglicher Natur (z. B. Gebrauch, Besitz, Nießbrauch, Dienstbarkeit), nutzbare Rechte (z. B. Berechtigungen) sowie Schuldrechte (bspw. Erbringung von einer Leistung, Kirchenabgaben).[14]

---

[11] Vgl. Helmuth Pree, Bruno Primetshofer, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, 19.

[12] Unter dem in c. 1257 § 1 CIC für Vermögen verwendeten Begriff *bona temporalia* sind auf jeden Fall Vermögenswerte oder zeitliche Güter körperlicher (darunter beweglicher und unbeweglicher), als auch unkörperlicher Natur zu verstehen. Bilanztechnisch ausgedrückt, handelt es sich hier um die Gesamtheit der Aktiva.

[13] Vgl. Helmuth Pree, Bruno Primetshofer, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, 4.

[14] Vgl. Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, KanR IV, 7; siehe auch Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 1/117.

Zusammenfassend stellt das Kirchenvermögen[15] alle Vermögenswerte dar, die einer öffentlichen juristischen Person (inkl. der Gesamtkirche und des Apostolischen Stuhls) gehören bzw. zugeordnet sind und die ihr zur Erfüllung der kirchlichen Zwecke dienen. Für sie gelten die Bestimmungen des Buches V CIC über das Kirchenvermögen sowie konsequenterweise die eigenen Statuten. (vgl. c. 1257 § 1 CIC) Daraus ergibt sich, dass das Vermögen von physischen sowie privaten juristischen Personen nicht zum Kirchenvermögen im engeren Sinne zählt.[16]

Nachdem das Kirchenvermögen weltliche Werte darstellt, die auch der weltlichen Gesetzgebung unterliegen und deren sich die Kirche bei Erfüllung ihrer Aufgaben bedient, ist das Eigentum bzw. Besitz an ihnen auch nach dem weltlichen Recht sicherzustellen. (vgl. c. 1284 § 2 n. 2 CIC) In diesem Zusammenhang wird in der Lehrmeinung die Ansicht vertreten, dass die Erfordernis dieser Norm nicht nur jene weltlichen Rechtsnormen im Blick hat, die eventuell durch c. 1290 CIC als *leges canonizatae* angesehen werden, sondern sie schließt hier alle weltlichen Vorschriften mit ein, die sich in irgendeiner Weise auf das Kirchenvermögen beziehen. Dadurch soll die Existenzgrundlage der Kirche und ihrer öffentlichen juristischen Personen sichergestellt werden, die das Vermögen zur Erfüllung ihrer Zwecke benötigen.[17]

In der Folge ist es nicht nur im Hinblick auf eine eventuelle Nachweisführung vor weltlichen Gerichten von Relevanz, sondern auch für die Bilanzierung dieser Vermögenswerte entscheidend. Nur jene Vermögenswerte dürfen in der Bilanz ausgewiesen werden, die sich im wirtschaftlichen Eigentum der bilanzierenden Rechtsperson befinden.

[15] Im Folgenden wird der Begriff „Kirchenvermögen" für das Kirchenvermögen im engeren Sinne verwendet.

[16] Vgl. Helmuth Pree, Bruno Primetshofer, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, 3.

[17] Vgl. Klaus Lüdicke (Hrsg.), MK CIC c. 1284, Rz 5a.

Für die Buchführungszwecke der Vermögenswerte einer öffentlichen juristischen Person (Kirchenvermögen im engeren Sinne) ist es weiters notwendig, dieses nach seiner Widmung zu klassifizieren. Die Kanonistik unterscheidet in diesem Zusammenhang zwischen dem Stammvermögen sowie dem zum Verbrauch bestimmten Vermögen, was im Großen und Ganzen der in der Wirtschaft gebräuchlichen Differenzierung zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen entspricht.[18]

Zum Stammvermögen (*patrimonium stabile*) einer öffentlichen juristischen Person zählt die widmungsgemäße Vermögenssubstanz, mit der diese Rechtsperson ausreichend[19] ausgestattet wird, um sie selbst bei der Erfüllung „ihrer kanonisch anerkannten Zielsetzung […] lebensfähig zu erhalten und vor böswilligen oder unbedachten Rechtsgeschäften zu bewahren."[20] Dieses Vermögen ist zur Aufbewahrung und Erhaltung der juristischen Person festgesetzt. Im Unterschied dazu ist das frei verfügbare Vermögen (*patrimonium liberum*) zum augenblicklichen Verbrauch – in Übereinstimmung mit den in der Satzung festgelegten Zwecken – bestimmt. Das Abgrenzungskriterium (Stammvermögen *versus* frei verfügbares Vermögen) richtet sich nicht nach der äußeren Erscheinungsform des Vermögens (bspw. bewegliches – unbewegliches Vermögen, vertretbare – nicht vertretbare Sachen), sondern ausschließlich nach seiner jeweiligen Zweckbestimmung.[21] Diese kann festgelegt werden entweder durch die kirchliche Autorität selbst bspw. bei der Errichtung der öffentlichen juristischen Person, durch die *intentio donantis* (falls ein Spender mit seiner Gabe die Widmung für das Stammvermögen verbindet) oder auch durch den Beschluss des Vermögensverwaltungsorgans dieses Rechtsträgers.[22]

---

[18] Vgl. Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 1/131.

[19] Welches Ausmaß an Vermögenswerten und welche Art von Vermögenswerten im Stammvermögen eines Rechtsträgers als ausreichend anzusehen sind, lässt sich generell nicht beurteilen. Dies ist jeweils im Hinblick auf die festgelegten Zwecke der öffentlichen juristischen Person, ihre Art und ihre wirtschaftliche Größe zu bestimmen. (vgl. Helmuth Pree, Bruno Primetshofer, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, 64.)

[20] Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, Ludger Müller, KanR IV, 72.

[21] Vgl. Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 1/131.

[22] Ausführlich zur *legitima assignatio*, einer rechtmäßig erfolgenden Widmung, siehe Helmuth Pree, Bruno Primetshofer, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, 63f.

Die Unterscheidung zwischen dem Stammvermögen und dem frei verfügbaren Vermögen ist insoweit von grundlegender Bedeutung, als das Stammvermögen den besonderen CIC-Bestimmungen über Verträge (insbesondere über die Veräußerung von Kirchenvermögen) gem. cc. 1290-1298 CIC unterliegt. Besonders hervorzuheben ist hier das kanonische Alienationsverbot des c. 1291 CIC, das ausschließlich das Stammvermögen betrifft. Die Veräußerung (bspw. durch Verkauf, Schenkung, Tausch, aber auch durch Belastung, indem dingliche Rechte eingeräumt werden) von Stammvermögen wird nicht grundsätzlich verboten, aber jedoch an bestimmte Voraussetzungen gebunden.[23]

2. Kanonische Vermögensträger als Rechtsträger von Kirchenvermögen

Die Frage der kirchlichen Buchführung steht in einem engen Zusammenhang mit der Eigenschaft, Rechtsträger von Kirchenvermögen zu sein.

Das kanonische Recht kennt grundsätzlich – ähnlich wie das weltliche Zivilrecht – zwei Arten von Rechtsträgern:

- physische Personen sowie
- juristische Personen.

Das kanonische Personsein eines Menschen (physische Person) wird gem. c. 96 CIC durch die Taufe, die Eingliederung in die Kirche Jesu Christi, begründet. Es ist jedoch deutlich vom menschlichen Personsein abzugrenzen. Die Eigenschaft, Träger von kanonischen Rechten und Pflichten und somit kanonisches Rechtssubjekt zu sein, entsteht – im Gegensatz zum weltlichen Recht, in dem die physische Person im rechtlichen Sinne und der Mensch in seinem natürlichen Wesen identisch sind – mit dem Empfang des Sakraments der Taufe. Folgerichtig baut das kanonische Personsein auf dem menschlichen auf und steht mit ihm in engem Zusammenhang.[24]

---

[23] Ausführlich zu Alienationsgeschäften (mit besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Österreich) siehe ebd., Rz 4/29-102.

[24] Vgl. Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, KanR I, 289f.

Anders verhält es sich mit den juristischen Personen, die als „soziale Gebilde, denen die Rechtsordnung die Fähigkeit zuerkannt hat, Träger von Rechten und Pflichten zu sein“[25], definiert werden. Sie werden zu kirchenrechtlichen Rechtssubjekten durch einen dafür vorgesehenen Akt der zuständigen kirchlichen Autorität. Diese Verleihung der Rechtspersönlichkeit kann entweder von Rechts wegen oder durch einen ausdrücklichen Akt geschehen. (vgl. c. 114 § 1 CIC) Ebenso bleibt der Bestand einer juristischen Person der zuständigen kirchlichen Autorität untergeordnet.[26]

Darüber hinaus ist eine besondere Art von Personen im kanonischen Recht zu erwähnen, die als moralische Personen (*personae morales*) bezeichnet werden: die katholische Kirche und der Apostolische Stuhl (vgl. c. 113 § 1 CIC), aber auch das Bischofskollegium. Diese moralischen Personen sind auf Grund göttlicher Anordnung und nicht – wie juristische Personen – kraft menschlicher Schöpfung oder einer Rechtsnorm entstanden. Trotzdem wird ihnen in der Kanonistik der Charakter juristischer Personen zugesprochen, mit den entsprechenden Rechtsfolgen der Rechtssubjektivität: sowohl nach innen im Bereich der kanonischen Rechtsordnung, als auch nach außen als Subjekt des Völkerrechts.[27]

[25] Ebd., KanR I, 307.

[26] Vgl. ebd., 313f.

[27] Vgl. ebd., 313.

Das kanonische Recht unterteilt juristische Personen je nach ihrem Wesen und ihrer Einordnung in die kirchliche Sendung in:

- nach dem Wesen:
  - Gesamtheit von Personen (Körperschaft[28]), die mindestens aus drei Personen besteht und entweder kollegialer oder nicht kollegialer Natur sein kann (vgl. c. 115 § 2 CIC)[29]:
    - ◇ kollegial – wenn der Handlungswille der juristischen Person durch die Mitglieder (nach Maßgabe des Rechts und der Statuten) bestimmt wird,
    - ◇ nicht kollegial (alle anderen Fälle) – wenn der Handlungswille durch die dazu vom Recht oder den Statuten bevollmächtigte(n) Person(en) gebildet wird;

[28] Der Körperschaftbegriff in der Kanonistik ist mit jenem des weltlichen Rechts nicht deckungsgleich. Während die kanonische Lehre mit ihm die Gesamtheit von Personen bezeichnet, verwendet ihn vor allem das Abgabenrecht nicht einheitlich. Das KStG beispielsweise definiert als Körperschaften juristische Personen des privaten Rechts, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen. (vgl. § 1 Abs. 2 KStG) Auf diese Definition bezieht sich auch zum größten Teil das EStG. (vgl. z. B. § 4a Abs. 5 Z 1 und 4, § 14 Abs. 11 oder § 94 Z 2 EStG) In der BAO dagegen wird explizit von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 27 Abs. 1 oder § 34 Abs. 1 BAO) gesprochen, wobei im Falle von kanonischen Personen, die auch Rechtspersönlichkeit im staatlichen Bereich haben, ausschließlich der Begriff „Körperschaft öffentlichen Rechts“ verwendet wird.

In der österreichischen staatlichen Verwaltungspraxis sowie in der sprachlichen Gewohnheit ist diese Abgrenzung *de facto* nicht gegeben, so dass für jede Art der kanonischen juristischen Person der Begriff Körperschaft verwendet wird: Z. B.: „Unter dem Begriff Körperschaft öffentlichen Rechts ist im Abgabenrecht die juristische Person öffentlichen Rechts allgemein zu verstehen. […] Juristische Personen öffentlichen Rechts entstehen durch Gesetz oder durch Verwaltungsakt auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder werden durch einen solchen Akt anerkannt.“ (KStR, Rz 36); „Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist eine solche Körperschaft […], die entweder durch ein Gesetz oder durch eine gesetzliche Rechtsnorm (z. B. einen Staatsvertrag) ausdrücklich als Rechtsperson des öffentlichen Rechts geschaffen oder anerkannt wird.“ (UStR, Rz 269); „Mit der Anzeige erlangt die Stiftung […] Rechtspersönlichkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechts.“ (StiftR, Rz 14)

[29] Vollständigkeitshalber soll hier erwähnt werden, dass das kanonische Recht auch einfache Kollegien kennt. Sie sind zwar nicht im gleichen Umfang wie die juristischen Personen rechtsfähig, von Rechts wegen aber ebenso Rechtssubjekte, und damit Träger von Rechten und Pflichten (z. B. Diözesansynode gem. cc. 460-468 CIC oder Priesterrat und Konsultorenkollegium gem. cc. 495-502 CIC). Näheres in: Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, KanR I, 312.

  - Gesamtheit von Sachen (Stiftung, Anstalt) geistlicher oder materieller Art[30], die aus Vermögenswerten besteht und von den dazu berufenen Organen (eine oder mehrere physische Personen bzw. ein Kollegium) geleitet wird (vgl. c. 115 § 3 CIC);
- nach der Einordnung in die kirchliche Sendung:
  - öffentliche juristische Person – diese wird als solche von der zuständigen kirchlichen Autorität errichtet, „damit sie innerhalb der für sich festgesetzten Ziele nach Maßgabe der Rechtsvorschriften im Namen der Kirche die" ihr „im Hinblick auf das öffentliche Wohl übertragene eigene Aufgabe" (c. 116 § 1 CIC) erfüllt. Die Rechtspersönlichkeit einer öffentlichen juristischen Person erfolgt entweder von Rechts wegen oder durch ein besonderes Dekret der zuständigen Autorität (vgl. c. 116 § 2 CIC);
  - private juristische Person – jede andere juristische Person, die nicht den Öffentlichkeitscharakter hat (vor allem jene Errichtungen, die auf Privatvereinbarungen basieren). Damit sie auch die Rechtspersönlichkeit erlangt, bedarf es eines besonderen Dekrets der zuständigen kirchlichen Autorität. (vgl. c. 116 § 2 CIC)

Im Hinblick auf den öffentlichen bzw. privaten Charakter einer juristischen Person ist anzumerken, dass der CIC 1917 diese Unterscheidung nicht kannte. Es ist daher davon auszugehen, dass alle vor dem Inkrafttreten des CIC 1983 (27. November 1983) bestehenden juristischen Personen als öffentliche

[30] Zum ersten Mal kommt die juristische Figur einer Gesamtheit von Sachen geistlicher Art in Bezug auf den Neokatechumenalen Weg zur Anwendung. In seinen Statuten wird er als „öffentliche Rechtspersönlichkeit" definiert, die aus „einer Gesamtheit von geistlichen Gütern" besteht. Gem. Art. 1 § 3 Neocatechumenale Iter Statuta sind diese: der Katechumenat nach der Taufe, die ständige Glaubenserziehung, der Taufkatechumenat und der katechetische Dienst.

Auf Grunde seiner besonderen Aufgaben als Wegweiser bei der Wiederentdeckung des Katechumenats nach der Taufe und als Begleiter im Prozess permanenter Glaubenserziehung wird in der Kanonistik die Meinung vertreten, dass der Neokatechumenale Weg weder ein Verein noch eine kirchliche Bewegung ist. Daher wäre für ihn die Bezeichnung als Zusammenschluss von getauften Christen zutreffender, die im ständig stattfindenden Katechumenat leben und derer Wirken im Dienst des Wachstums der Gemeinschaft und der Sendung der Kirche steht. (vgl. Libero Gerosa, Die Anerkennung des Neokatechumenalen Weges: eine neue pastorale Chance für die Teilkirchen in Europa?, 362-364)

anzusehen sind.[31] Diese Ansicht hat auch die Österreichische Bischofskonferenz in einem Feststellungsdekret bestätigt.[32] Des Weiteren hat sie auch dekretiert, dass „es sich bei künftig zu errichtenden Rechtspersonen immer um eine öffentliche kirchliche Rechtsperson handelt, es sei denn, im Einzelfall wird der private Charakter in der Errichtungsurkunde festgestellt“[33].

Die Errichtung einer juristischen Person ist im kanonischen Recht an gewisse Voraussetzungen gebunden:

- Für die Errichtung einer Gesamtheit von Personen sind gem. c. 115 § 2 CIC mindestens drei physische oder juristische Personen notwendig. Die Entstehung einer Gesamtheit von Sachen erfordert wiederum, dass Vermögenswerte bzw. geistliche Güter zur Verfügung stehen. (vgl. c. 115 § 3 CIC)
- Die zu errichtende juristische Person muss auf ein Ziel ausgerichtet sein, das mit der Sendung der Kirche übereinstimmt und die Zielsetzung einzelner Personen übersteigt. Darunter sind die Werke der Frömmigkeit, des Apostolates und der Caritas zu verstehen. (vgl. c. 114 CIC) Diese Unterscheidung der Werke darf nicht als rigorose begriffliche Abgrenzung verstanden werden, sondern vielmehr als eine Hervorhebung der Sendung der Kirche: Gebet und persönliche Heiligung (Frömmigkeit), Seelsorge und Evangelisierung (Apostolat) sowie Linderung menschlicher Not (Caritas).[34]
- Eine juristische Person darf von der zuständigen Autorität nur errichtet werden, wenn aus der Verfolgung der beabsichtigten Ziele tatsächlich auch ein Nutzen zu erwarten ist sowie wenn sichergestellt ist, dass die der zu errichtenden Rechtspersönlichkeit zur Verfügung stehenden Mittel für die Erreichung der Zwecke ausreichend sind. (vgl. c. 114 § 3 CIC)
- Zuletzt wird von einer Gesamtheit von Personen bzw. Sachen gefordert, die eine Rechtspersönlichkeit anstrebt, eine eigene verschriftliche Ordnung

[31] Vgl. Helmuth Pree, Grundfragen kirchlichen Vermögensrechts, 1051f.

[32] Vgl. Dekrete über juristische Personen, Nr. 15.1.

[33] Ebd., Nr. 15.2.

[34] Vgl. Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, KanR I, 315.

oder Statuten vorzulegen, die von der zuständigen kirchlichen Autorität approbiert worden sind. (vgl. c. 117 CIC)

Unter Berücksichtigung der cc. 1257 § 1 CIC und 116 § 1 CIC sowie der obigen Ausführungen kann zusammenfassend festgelegt werden, dass kanonische Vermögensträger juristische Personen sind, „die von der zuständigen kirchlichen Autorität errichtet werden, damit sie innerhalb der für sich festgesetzten Ziele nach Maßgabe der Rechtsvorschriften im Namen der Kirche die ihnen im Hinblick auf das öffentliche Wohl übertragene eigene Aufgabe erfüllen" (c. 116 § 1 CIC) und denen bestimmte Vermögenswerte gehören (vgl. c. 1257 § 1 CIC), die sich in ihrem zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum befinden.

In diesem Sinne wird der Begriff des kanonischen Vermögensträgers in den weiteren Ausführungen dieser Arbeit verwendet.

3. Vertretung und Verwaltung von kanonischen Vermögensträgern

Juristische Personen sind als solche nicht fähig, einen rechtsgeschäftlichen Willen zu bilden und diesen nach außen zu äußern. Dazu benötigen sie physische Personen (Organe), die zur internen Willensbildung (Verwaltung) auf der einen Seite und Willensäußerung gegenüber Dritten (Vertretung) auf der anderen Seite bevollmächtigt sind.

Die Vertretung (*representatio*) einer juristischen Person besteht generell „im rechtsgeschäftlichen Handeln der juristischen Person durch ihre Organe nach außen, d. h. Dritten gegenüber. Dadurch erwirbt die juristische Person Rechte und Pflichten gegenüber anderen physischen und juristischen Personen."[35] Wer für die allgemeine Vertretung einer juristischen Person zuständig ist, regelt c. 118 CIC. Demnach sind das für öffentliche juristische Personen diejenigen, „denen diese Kompetenz durch allgemeines oder partikulares Recht oder durch

[35] Helmuth Pree, Bruno Primetshofer, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, 58.

die eigenen Statuten zuerkannt wird". Die Vertretungsmacht einer privaten juristischen Person wird hingegen durch die eigenen Statuten bestimmt (vgl. c. 118 CIC).

Von der Vertretung ist die Verwaltung (*administratio*) einer juristischen Person zu unterscheiden, die grundsätzlich keine Rechte und Pflichten gegenüber Dritten zur Folge hat und sich im „Inneren" der juristischen Person (interne Willensbildung) vollzieht. Häufig obliegen Verwaltung und Vertretung einer juristischen Person je verschiedenen Organen.[36]

Im vermögensrechtlichen Bereich des kanonischen Rechts sind diese interne Willensbildung (Verwaltung) und die Vertretung nach außen die zwei wesentlichen Aspekte der Vermögensverwaltung (*adminstratio bonorum*), die im Sinne des c. 1279 § 1 CIC als unmittelbare[37] Verwaltung zu verstehen ist, d. h. die Willensbildung hinsichtlich des der juristischen Person gehörenden Vermögens sowie die Vertretung nach außen.[38] Der Begriff der *administratio bonorum* muss umfassend aufgefasst werden. Es handelt sich hier um jegliche Art von Vermögenswerten: sowohl jene, die im zivilrechtlichen als auch wirtschaftlichen Eigentum der juristischen Person stehen, ohne zu unterscheiden, ob sie zum Stammvermögen dieses Rechtsträgers gehören oder das frei verfügbare Vermögen darstellen. Die Vermögensverwaltung beschränkt sich auch nicht auf bestimmte Arten von Rechtsgeschäften, wenn auch für manche Rechtsgeschäfte (Veräußerungsgeschäfte bzw. veräußerungsähnliche Geschäfte[39]) betreffend das Stammvermögen, welche die wirtschaftliche Lage der juristischen Person verschlechtern könnten, besondere Sorgfaltspflichten und Einschränkungen vorgesehen sind (vgl. cc. 1291-1294 CIC).[40]

---

[36] Vgl. ebd., 61.

[37] Von der unmittelbaren Vermögensverwaltung ist die mittelbare Verwaltung zu unterscheiden, die als Aufsicht, d. h. eine umfassende Kontrolle des ordnungsmäßigen Umgangs mit dem Vermögen der juristischen Person durch ihren Verwalter, aber auch als ersatzweises Handeln im Falle einer mangelhaften Verwaltung oder des Versagens des Verwalters zum Tragen kommt. (vgl. Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 3/20-36; Klaus Lüdicke (Hrsg.), MK CIC c. 1279, Rz 3 sowie Einführung vor 1273, Rz 3)

[38] Vgl. Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 1/174.

[39] Zu den Veräußerungsgeschäften und veräußerungsähnlichen Geschäften siehe Kap. III, 8.8.

[40] Vgl. Klaus Lüdicke (Hrsg.), MK CIC c. 1279, Rz 3.

Für die Vermögensverwaltung einer juristischen Person ist ihr Verwalter zuständig. Primär wäre in diesem Zusammenhang an den Leiter[41] dieser Person zu denken (vgl. c. 1279 § 1 CIC). Da jedoch die Leitung und die Vermögensverwaltung einer juristischen Person zwei verschiedene Aufgaben sind, können sie zwar, müssen aber nicht, von ein und derselben Person wahrgenommen werden[42]. Sieht nämlich das Partikularrecht oder die eigenen Statuten der juristischen Person für das Amt des Vermögensverwalters eine vom Leiter dieses Rechtsträgers unterschiedliche Person vor, so kommt dieser Regelung eine vorrangige Bedeutung zu.[43]

Aus der Bestimmung des c. 1297 § 1 CIC darf nicht darauf geschlossen werden, dass die *administratio bonorum* ausschließlich von einer einzelnen Person wahrgenommen werden kann. Ohne weiteres besteht die Möglichkeit, dass mit der Vermögensverwaltung auch ein Gremium (Kollegium) beauftragt wird (vgl. bspw. c. 115 § 3 CIC). In diesem Fall erfolgt die Bildung des rechtsgeschäftlichen Willens durch kollegiale Beschlussfassung, sofern im CIC oder in den Statuten nichts anderes vorgesehen ist.[44]

Dem Amt des Vermögensverwalters wird im kanonischen Recht eine besondere Bedeutung beigemessen. Dies ist auch leicht nachvollziehbar, bedenkt man, dass den Verwaltern jene Güter anvertraut werden, die zur Existenzsicherung der juristischen Personen sowie Erfüllung der kirchlichen Zwecke benötigt und verwendet werden. Daher werden die

---

[41] Das Amt der Leitung kann, je nach Art des Rechtsträgers, verschiedene Bezeichnungen haben. So bestimmt bspw. c. 393 CIC den Diözesanbischof zum Vertreter der Diözese oder c. 532 CIC den Pfarrer zum Vertreter der Pfarrei. Darüber hinaus kämen hier auch Bezeichnungen wie „Direktor", „Vorsitzender" oder „Präsident" in Frage. (vgl. ebd., Rz 2)

[42] Für manche Ämter sieht der CIC sogar ein Verbot vor, diese beiden Funktionen in einer Personalunion innezuhaben. Bspw. hat der Bischof für seine Diözese bzw. der höhere Obere für sein Institut einen Ökonomen zu ernennen, der für die Vermögensverwaltung zuständig ist (vgl. c. 494 § 1 CIC und c. 636 § 1 CIC).

[43] Vgl. Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 3/11.

[44] Die Beschlussfassung kann durch einen kollegialen Akt stattfinden bspw. bei kollegialen Körperschaften (vgl. c. 115 § 2 CIC) oder selbständigen Stiftungen, wenn die kollegiale Willensbildung durch das Recht bzw. die Statuten vorgesehen ist (vgl. c. 115 § 3 CIC). Eine nicht kollegiale Form der Willensbildung (Beschlussfassung) kommt bei nicht kollegialen Körperschaften (vgl. c 115 § 2 CIC) bzw. Stiftungen, falls das Recht und die Statuten es so bestimmten (vgl. c. 115 § 3 CIC).

Vermögensverwalter angehalten, mit der Sorgfalt eines guten Hausvaters (*diligentia boni patrisfamilias*) mit den kirchlichen Vermögenswerten umzugehen. (vgl. c. 1284 § 1 CIC) Da sie in dieser besonderen Vertrauensstellung nicht ihr privates Eigentum, sondern das ihnen zu treuen Händen übergebene Vermögen verwalten, stellt der kirchliche Gesetzgeber in c. 1284 § 2 CIC einen Grundpflichtenkatalog auf und definiert darin, welche Pflichten der Dienst (*munus*) des Vermögensverwalters mit sich bringt.[45]

In Bezug auf die weiteren Ausführungen dieser Arbeit, die sich im Speziellen mit den zwei Aufgaben des Vermögensverwalters auseinandersetzen, die Einnahmen- und Ausgabenbücher (Buchhaltung) wohlgeordnet zu führen und am Ende jeden Jahres über die Verwaltung Rechenschaft (Bilanzierung) abzulegen (vgl. c. 1284 § 2 n. 7-8 CIC), wird der Terminus „Verwalter[46]“ im oben genannten Sinne verwendet.

4. Die allgemeine Rechtsstellung der katholischen Kirche und ihrer kanonischen Vermögensträger in der österreichischen Rechtsordnung

Der Glaube des Menschen gehört von seinem Wesen her nicht nur in den Bereich des Persönlichen und Intimen, sondern er drückt sich nach außen hin aus und reicht in das öffentliche und gesellschaftliche Leben hinein. Diesem Öffentlichkeitsanspruch, den eine jede Religionsgemeinschaft[47] in ihrem

[45] Ausführlich zu den Sorgfaltspflichten des Vermögensverwalters siehe Klaus Lüdicke (Hrsg.), MK CIC c. 1284, Rz 3-12; Helmuth Pree, Bruno Primetshofer, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, 83-94; Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 3/90-146.

[46] Auch wenn der kirchliche Gesetzgeber in Bezug auf den Vermögensverwalter (*administrator*) den Ausdruck „guter Hausvater“ (*bonus paterfamilias*) verwendet, dient dieser Begriff nach der heutigen Lehrmeinung als Inbegriff für jeden Verwalter, ob Mann oder Frau. (vgl. Klaus Lüdicke (Hrsg.), MK CIC c. 1284, Rz 2a)

[47] Die Unterscheidung zwischen Kirchen und Religionsgesellschaften bzw. -gemeinschaften in Österreich stammt bereits aus der Zeit der Monarchie, in der die christlichen Konfessionen auf Grund der politischen Systeme des Staatskirchentums und folglich der Staatskirchenhoheit eine primäre Rolle gespielt haben. (vgl. bspw. Gesetz vom 20. Mai 1874, betreffend die gesetzliche Anerkennung von Religionsgesellschaften) Diese Differenzierung wurde in weiterer Entwicklung des österreichischen Religionsrechts beibehalten. Heutzutage versteht man unter Kirche die organisierte Gemeinschaft der Bekenner einer christlichen Religion (Glaube an Christus als den Heiland und Erlöser) und unter Religionsgesellschaft die organisierte

Selbstverständnis erhebt, wird der österreichische Staat, der sich als ein demokratisches, nach den Prinzipien der Religionsfreiheit funktionierendes Land sieht, insofern gerecht, als er solche ihm vorgegebene Institutionen als im Interesse der Menschen würdigt und ihnen öffentlich-rechtliche Stellung zuerkennt.[48] Dadurch wird zum Ausdruck gebracht, dass die in Österreich gesetzlich anerkannten Religionsgemeinschaften öffentliche Bedeutung in der Gesellschaft haben. Dem religiösen Bereich wird daher eine über das Religiöse und Glaubensmäßige hinausgehende Relevanz beigemessen.[49] Nach Hans R. Klecatsky kann man daher feststellen, dass der öffentlich-rechtliche Status der Religionsgemeinschaften keineswegs die Eingliederung in den Staat bewirkt. Er bedeutet vielmehr „die Zuerkennung der Fähigkeit, Träger öffentlicher Kompetenzen und Rechte zu sein, und die Anerkennung der besonderen Bedeutung der öffentlichen Wirksamkeit […]. Infolge dieser öffentlichen Rechtsstellung und der öffentlichen Wirksamkeit, die die Kirchen aus ihrem

Gemeinschaft der Bekenner einer nichtchristlichen Religion. (vgl. Rudolf Köstler, Religion und Religionsgenossenschaft, 341f) Diese Nomenklatur hat sich bis in unsere Tage durchgesetzt und ist in der (verwaltungs-) rechtlichen Praxis häufig anzutreffen. (vgl. bspw. VereinsR, Rz 27 oder Rz 31-36; KStR, Rz 44-45) Als Oberbegriff für Kirchen und Religionsgesellschaften wird – obwohl nicht immer einheitlich – der Terminus „Religionsgemeinschaften" verwendet. In der österreichischen Gesetzgebung gibt es keine ausdrückliche Definition der Kirchen und der Religionsgesellschaften. Diese wird hauptsächlich aus den Aussagen der Lehre und Rechtsprechung abgeleitet. Eine Umschreibung der beiden Begriffe liefern die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage für das Bundesgesetz über äußere Rechtsverhältnisse der Evangelischen Kirche: „Das Staatskirchenrecht, insbesondere Artikel 15 des Staatsgrundgesetzes 1867, versteht unter einer Kirche oder Religionsgesellschaft eine Organisation, die physische Personen zu ihren Mitgliedern zählt und der eine Glaubenslehre eigentümlich ist, die das ganze Leben ihrer Mitglieder zu ergreifen, zu beeinflussen und in Beziehung zu Gott zu bringen sich zum Ziel setzt. Einer Kirche oder Religionsgesellschaft sind somit Religionslehre, Gottesdienst und Verfassung wesentlich. In diesem Sinne hat auch die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes […] und die staatskirchenrechtliche Literatur in Österreich den Kirchen- und Religionsbegriff verstanden." (ErlRV 448 BlgNR IX. GP, 6)

Ausführlich zum Begriff „Religionsgemeinschaft" und deren Typologie siehe Herbert Kalb, Richard Potz, Brigitte Schinkele, Religionsrecht, 2-5.

[48] Der Grundsatz der Zuerkennung der öffentlich-rechtlichen Stellung wird nach der herrschenden Lehre aus Art. 15 StGG direkt abgeleitet. Dadurch wird die Besonderheit der Religionsgemeinschaften – wie keines anderen Zusammenschlusses – auf der Ebene des Verfassungsrechts betont. (vgl. Hugo Schwendenwein, Österreichisches Staatskirchenrecht, 181f); zu diesem Thema siehe auch Herbert Kalb, Richard Potz, Brigitte Schinkele, Religionsrecht, 71-77.

[49] Vgl. Hugo Schwendenwein, Österreichisches Staatskirchenrecht, 4.

besonderen Auftrag herleiten und durch den sie sich von anderen gesellschaftlichen Gebilden grundsätzlich unterscheiden, ist kirchliche Gewalt zwar öffentliche, aber nicht staatliche Gewalt. Der Status einer Körperschaft öffentlichen Rechts soll die ‚Eigenständigkeit und Unabhängigkeit der Kirche vom Staat und ihre originäre Kirchengewalt bekräftigen'."[50]

Das österreichische Religionsrecht[51] hat seine Wurzeln im Freiheitsgedanken, der einen demokratischen Staat in seinem Wesen definiert. Er betrachtet demnach Religionsgemeinschaften nicht als eine staatliche Schöpfung, sondern eher als eine dem Staat vorgegebene Größe, weil der Mittelpunkt der Religiosität zutiefst im Wesen des Menschen und nicht in der staatlichen Ordnungsmacht liegt. Diese individuelle religiöse Überzeugung oder dieser Glaube wird nach außen hin manifestiert, wodurch erst dann äußere, rechtlich greifbare und feststellbare Verwirklichungsformen der inneren Religiosität entstehen. Diese Äußerungsformen können wieder entweder individueller oder korporativer Art sein: als äußere Betätigung des Einzelnen bzw. der Institution. Es ist daher hervorzuheben, dass nur das Äußere – das Zum-Ausdruck-Gebrachte und rechtlich Greifbare – und nicht das Innere Gegenstand des Religionsrechts sein kann.[52] In diesem Sinne garantiert die Republik Österreich in ihrer Verfassung sowohl die individuelle als auch die korporative Religionsfreiheit im äußeren Bereich und regelt – basierend auf den Prinzipien

[50] Hans R. Klecatsky, Die Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts im Staatskirchenrecht der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich, 519.

[51] Unter „Religionsrecht" versteht man „die Gesamtheit der die religiöse Sphäre betreffenden staatlichen (bzw. supranationalen) Normen." (Herbert Kalb, Richard Potz, Brigitte Schinkele, Religionsrecht, 1) In der Praxis begegnet man jedoch noch oft den Termini „Staatskirchenrecht" bzw. „Kultusrecht" für die Bezeichnung des Religionsrechts, was zum größten Teil historisch bedingt ist. Sie können aber leicht irreführend oder missverständlich sein. Das Staatskirchenrecht wäre weder Kirchenrecht, noch beträfe es ausschließlich die Kirche. Darüber hinaus ließe der Begriff einen institutionellen Zusammenhang von Staat und Kirche implizieren (wie bei Staatskirchentum bzw. Staatskirchenhoheit). Der Terminus „Kultusrecht" wiederum würde die Materie des Religionsrechts ausschließlich auf den kultischen Bereich reduzieren, was mit dem Wesen des Religionsrechts nicht einhergeht. (vgl. ebd., 1f)

[52] Vgl. Hugo Schwendenwein, Österreichisches Staatskirchenrecht, 3.

der partnerschaftlichen Koordination sowie der Parität – die Beziehung des Staates zu den gesetzlich anerkannten Religionsgemeinschaften.[53]

Die zentralen Bestimmungen, die den Rahmen der staatsunabhängigen Existenz (Autonomie) im Allgemeinen abgrenzen, bilden hier die Art. 14 und 15 des Staatsgrundgesetzes über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder vom 21. Dezember 1867, die durch die Norm des Art. 149 B-VG vom 1. Oktober 1920[54] auch heutzutage Bestandteil der österreichischen Bundesrechtsordnung sind.

So legt Art. 14 StGG fest: „Die volle Glaubens- und Gewissensfreiheit ist Jedermann gewährleistet. Der Genuß der bürgerlichen und politischen Rechte ist von dem Religionsbekenntnisse unabhängig; doch darf den staatsbürgerlichen Pflichten durch das Religionsbekenntniß kein Abbruch geschehen. Niemand kann zu einer kirchlichen Handlung oder zu Theilnahme an einer kirchlichen Feierlichkeit gezwungen werden, in soferne er nicht der nach dem Gesetze hiezu berechtigten Gewalt eines Anderen untersteht." Diese Norm sichert jedem einzelnen Einwohner Österreichs das persönliche Recht zu, sich für seine Konfession – unabhängig von der Autorität des Staates – frei zu entscheiden und nach ihren Prinzipien zu leben (individuelle Autonomie). Die einzige gesetzliche Einschränkung bilden hier die staatsbürgerlichen Pflichten, die durch die Wahl und Ausübung der religiösen Überzeugung nicht beeinträchtigt werden dürfen.

Art. 15 StGG definiert dahingegen das Verhältnis von Religionsgemeinschaft und Staat (korporative Autonomie): „Jede gesetzlich anerkannte Kirche und Religionsgesellschaft hat das Recht der gemeinsamen öffentlichen Religionsübung, ordnet und verwaltet ihre inneren Angelegenheiten

[53] Vgl. Peter Leisching, Das Verhältnis von Kirche und Staat in der Republik Österreich, 1294.

[54] Die Übernahme der Normen des StGG in das bis heute geltende B-VG zur Zeit der Ersten Republik erfolgte durch die fehlende Einigung zwischen Christlichsozialen und Sozialdemokraten in Kultur- und religionsrechtlichen Grundfragen. Somit wurde der Grundrechtskatalog des StGG über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger mit dem Art. 149 B-VG in den Verfassungsrang rezipiert (vgl. Hugo Schwendenwein, Österreichisches Staatskirchenrecht, 43): „Neben diesem Gesetz haben […] als Verfassungsgesetze zu gelten: Staatsgrundgesetz vom 21. Dezember 1867 […] über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrate vertretenen Königreiche und Länder." (Art. 149 B-VG)

selbständig, bleibt im Besitze und Genusse ihrer für Kultus-, Unterrichts- und Wohltätigkeitszwecke bestimmten Anstalten, Stiftungen und Fonde, ist aber, wie jede Gesellschaft, den allgemeinen Staatsgesetzen unterworfen."

Aus diesem Gesetzestext ergeben sich folgende grundsätzliche Implikationen:

- Parität der Religionsgemeinschaften, die ausschließt, dass eine der Korporationen eine besondere Stellung im Staat innehaben könnte (wie bspw. im Staatskirchentum). Keine von ihnen darf vom Staat bevorzugt bzw. benachteiligt werden.
- Recht auf die gemeinsame öffentliche Religionsübung, das zugleich die Unabhängigkeit vom Staat betreffend die Lehre, Verkündigung und Seelsorge einbezieht.
- Absicherung gegen jegliche Säkularisationsmaßnahmen (wie bspw. Amortisationsgesetze). Die Religionsgemeinschaften dürfen das für ihre Kultus-, Unterrichts- und Wohltätigkeitszwecke benötigte Vermögen besitzen und grundsätzlich frei verwenden.
- Einschränkung durch geltende allgemeine Staatsgesetze, denen jede physische und juristische Person unterworfen ist.
- Autonome Verwaltung der inneren Angelegenheiten durch die gesetzlich anerkannte Religionsgemeinschaft, die zur Folge hat, dass der Staat keine Kompetenz zur Gesetzgebung oder Vollziehung in diesem Bereich hat. [55]

Eine weitere Absicherung der kirchlichen Autonomie, des kirchlichen Selbstbestimmungsrechts und des öffentlich-rechtlichen Charakters im Sinne des Art. 15 StGG sowie eine völkerrechtliche Verankerung der Beziehungen zwischen Kirche und Staat stellt das Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhl und der Republik Österreich vom 1. Mai 1934[56] dar.

[55] Vgl. Peter Leisching, Das Verhältnis von Kirche und Staat in der Republik Österreich, 1296-1298; zur detaillierten Kommentierung der verfassungsrechtlichen Grundnormen siehe Herbert Kalb, Richard Potz, Brigitte Schinkele, Religionsrecht, 42-86.

[56] Das Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhl und der Republik Österreich wurde am 5. Juni 1933 abgeschlossen, doch erst – wegen innerpolitischen Schwierigkeiten – am 1. Mai 1934 ratifiziert. Mit diesem Tag ist es in Kraft getreten.

Nach herrschender religionsrechtlicher Lehre stellt ein Konkordat generell einen zweiseitigen völkerrechtlichen Vertrag zwischen dem Heiligen Stuhl – als einem souveränen Völkerrechtssubjekt – und einem Staat dar, „der die dauernde Regelung sämtlicher oder auch nur eines Teiles der die beiden K[onkordats]partner gemeinsam berührenden kirchlichen und staatskirchlichen Angelegenheiten zum Ziel hat."[57] Die konkordatären Normen (auch Teilvereinbarungen, Ergänzungen, Protokolle oder provisorische Regelungen, die denselben Grad an Geltung bzw. Bestandskraft wie das Konkordat selbst haben) sind Bestandteil sowohl der kirchlichen als auch der staatlichen in Österreich geltenden Rechtsordnung. Sie werden im CIC als *conventiones* bezeichnet und durch c. 3 CIC im Stufenbau der kirchlichen Rechtsordnung über die *canones* des CIC gestellt. Im staatlichen Bereich stehen sie auf der Stufe eines einfachen Bundesgesetzes, „wobei aber den Normen, die bestimmte Materien (Schule und Kirche, R[eligions]u[nterricht], konfessionelle Schule) betreffen, wie auch sonst gesetzlichen Vorschriften über diese Gegenstände, eine besondere Festigkeit eignet. Ohne dadurch Verfassungsrang zu erlangen, bedarf es zu ihrer Änderung im Parlament einer qualifizierten Mehrheit."[58]

Es ist davon auszugehen, dass die katholische Kirche beim Abschluss des Konkordates von 1933/34 als Leitgedanken eine rechtliche Sicherung und die Unabhängigkeit hatte, die für die Erfüllung ihrer Aufgaben in Österreich erforderlich ist. Dieses Grundanliegen kommt bereits im Art. I ÖK zum Ausdruck, in dem die Republik Österreich „der heiligen römisch-katholischen Kirche in ihren verschiedenen Riten die freie Ausübung ihrer geistlichen Macht und die freie und öffentliche Ausübung des Kultus" (Art. I § 1 ÖK) sichert und gewährleistet. Weiters anerkennt Österreich im Sinne der inneren Angelegenheiten des Art. 15 StGG das Recht, „im Rahmen ihrer Zuständigkeit Gesetze, Dekrete und Anordnungen zu erlassen; sie wird die Ausübung dieses Rechtes weder hindern noch erschweren." (Art. I § 2 ÖK) Darüber hinaus gewährt der Staat den Geistlichen den Schutz im Rahmen der Erfüllung ihrer

[57] Joseph Listl, Konkordat, 590.

[58] Hugo Schwendenwein, Österreichisches Staatskirchenrecht, 519; siehe auch Herbert Kalb, Richard Potz, Brigitte Schinkele, Religionsrecht, 457.

geistlichen Amtspflichten (vgl. Art. I § 3 ÖK) und verpflichtet sich, keine staatskirchenhoheitlichen Beschränkungen in Bezug auf den freien Verkehr mit Rom auszuüben. (vgl. Art. I § 4 ÖK)

Die kirchlichen Rechtspersönlichkeiten sowie ihre öffentlich-rechtliche Stellung spricht Art. II ÖK an: „Die katholische Kirche genießt in Österreich öffentlich-rechtliche Stellung. Ihre einzelnen Einrichtungen, welche nach dem kanonischen Rechte Rechtspersönlichkeit haben, genießen Rechtspersönlichkeit auch für den staatlichen Bereich, insoweit sie bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Konkordates in Österreich bestehen. Künftig zu errichtende erlangen Rechtspersönlichkeit für den staatlichen Bereich, wenn sie unter der in diesem Konkordate vorgesehenen Mitwirkung der Staatsgewalt entstehen."

Das Konkordat spricht den öffentlich-rechtlichen Charakter bzw. die Eigenschaft, Körperschaft öffentlichen Rechts zu sein, nicht nur der katholischen Kirche als solcher, sondern auch ihren einzelnen Einrichtungen zu. Falls sie nach dem kanonischen Recht Rechtspersönlichkeit genießen, erlangen sie diese auch im staatlichen Bereich:

- entweder automatisch, wenn sie bei Inkrafttreten des Konkordates (d. h. zum 1. Mai 1934) als kirchliche juristische Person bereits bestanden haben,
- oder durch Anzeige beim Kultusamt[59], falls die kanonische Errichtung als kirchliche juristische Person erst nach dem Inkrafttreten des Konkordates vorgenommen wurde.

Die Kirche ist bei der Errichtung einer juristischen Person[60] (nach 1. Mai 1934) zur Anzeige bei der obersten Kultusbehörde Österreichs nicht verpflichtet und es

[59] Das Kultusamt ist derzeit (Stand: 15. Oktober 2017) beim Bundeskanzleramt angesiedelt.

[60] Zum Begriff einer juristischen Person im kanonischen Recht sowie zur Unterscheidung zwischen juristischen Personen des öffentlichen und des privaten Rechts siehe Kap. I, 2. Damit diese (im CIC 1983 neu geschaffene) Unterscheidung keine staatskirchenrechtlichen – im Zusammenhang mit dem Art. II ÖK – Probleme bereitet, hat die Österreichische Bischofskonferenz in ihrem Dekret festgelegt, dass alle „kirchlichen Rechtspersonen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Codex Iuris Canonici am 27. November 1983 in Österreich bestanden und gem. Art. II bzw. Art. XV § 7 Konkordat 1933/34 auch Rechtspersönlichkeit für den staatlichen Bereich haben, […] öffentliche kirchliche Rechtspersonen im Sinne des can. 116 § 1 dieses Codex" (Dekrete über juristische Personen, Nr. 15.1) sind. Für die künftig zu errichtenden Rechtspersonen gilt: „Die Österreichische Bischofskonferenz hat für die dem

bestehen auch keine Fristen, wann eine solche Anzeige vorzunehmen ist. Sollte sie unterlassen werden, erlangt die kirchliche Rechtsperson im staatlichen Bereich keine Rechtspersönlichkeit. Erst die Anzeige (und nicht die Bestätigung der erfolgten Anzeige[61]) bewirkt die Schaffung der staatlichen Rechtspersönlichkeit *ex nunc*.

Art. II ÖK regelt nicht, was geschehen soll, wenn bei einer kirchlichen Rechtsperson (ausgestattet mit der staatlichen Rechtspersönlichkeit) eine Umgründung (bspw. durch einen Zusammenschluss mit einer anderen Rechtsperson oder durch eine Spaltung) vorgenommen oder sie zur Gänze liquidiert wird. Es wäre auf jeden Fall sinnvoll und ratsam, solche Änderungen der Rechtspersönlichkeiten dem Kultusamt ebenfalls mitzuteilen.

Die unterschiedliche Handhabung der kirchlichen Rechtspersönlichkeiten – je nach dem Zeitpunkt der kanonischen Entstehung – führt dazu, dass es derzeit in Österreich kein allumfassendes Verzeichnis der kirchlichen Körperschaften öffentlichen Rechts gibt. Während jene, die nach dem 1. Mai 1934 entstanden sind, durch das Kultusamt (die erfolgte Anzeige vorausgesetzt) erfasst sind und als solche in den Akten geführt werden, ist die Gruppe solcher, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Konkordates bereits bestanden haben und deren Existenz dem Staat nicht immer bekannt ist, nach wie vor erheblich. Die Konsequenz daraus ist, dass der Staat nicht vollständige Informationen über jene Rechtspersonen hat, die er auf Grund des Art. II ÖK als Körperschaften öffentlichen Rechts anerkennt. Auf der kirchlichen Seite kann dieser Zustand zu einer gewissen Rechtsunsicherheit und Schwierigkeiten im zivilrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Rechtsverkehr führen, vor allem dort, wo eine

---

Diözesanbischof unterstehenden Rechtspersonen bestimmt, daß es sich bei künftig zu errichtenden Rechtspersonen immer um eine öffentliche kirchliche Rechtsperson handelt, es sei denn, im Einzelfall wird der private Charakter in der Errichtungsurkunde festgelegt." (Ebd., Nr. 15.2) Der Wortlaut des Dekretes kann daher so verstanden werden, dass die Anzeige bei der obersten Kultusverwaltung Österreichs immer – falls der private kirchliche Charakter der Einrichtung nicht ausdrücklich vermerkt wird – die Qualität einer kirchlichen öffentlichen juristischen Person voraussetzt. (vgl. Hugo Schwendenwein, Österreichisches Staatskirchenrecht, 535f)

[61] Die Hinterlegungsbestätigung ist eine öffentliche Urkunde im Sinne des § 292 Abs. 1 ZPO, die vollen Beweis der darin bezeugten Tatsache schafft.

bestehende staatlich anerkannte Rechtspersönlichkeit gegenüber dem Kontrahenten nachgewiesen werden muss.[62]

Vollständigkeitshalber sei hier noch auf die Bestimmung des Art. X § 2 ÖK hingewiesen, der sich mit der Rechtspersönlichkeit der Orden und Kongregationen im staatlichen Bereich auseinandersetzt, die nach dem Inkrafttreten des Konkordates kanonisch errichtet wurden. In Verbindung mit Art. II ÖK gelten für die Erlangung der staatlichen Rechtspersönlichkeit und damit des öffentlich-rechtlichen Status grundsätzlich dieselben Bestimmungen. D. h. die am 1. Mai 1934 bereits bestehenden kanonischen Rechtsträger genießen die staatliche juristische Personenqualität automatisch. Werden Orden und Kongregationen (nach dem heutigen kanonischen Verständnis des Ordensrechts – Institute des geweihten Lebens und Gesellschaften des apostolischen Lebens) errichtet[63], erlangen sie ihre Rechtspersönlichkeit im staatlichen Bereich durch die Anzeige des zuständigen Diözesanbischofs bei dem Kultusamt, das diese Hinterlegung auf Verlangen zu bestätigen hat.

5. Die Rechtsstellung im österreichischen Abgabenrecht

Nachdem kirchliche Rechtssubjekte Träger von Vermögensrechten und -pflichten sind und am allgemeinen Rechtsverkehr teilnehmen, unterliegen sie dem Abgabenrecht. Aus ihrem Wesen als Körperschaften öffentlich-rechtlichen Charakters kommen sie aber in den Genuss spezieller

[62] Bspw. wird als Maßnahme gegen Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung im Kredit- und Finanzsektor großer Wert auf die Identitätsüberprüfung von Kunden gelegt. (vgl. § 39-41 BWG sowie Österreichische Finanzmarktaufsicht, Rundschreiben zur Feststellung und Überprüfung der Identität für Kreditinstitute) Ähnliche Nachweispflichten werden beim Großteil der behördlichen oder gerichtlichen Angelegenheiten verlangt (bspw. Eintragungen in die öffentlichen Verzeichnisse oder Kfz-Anmeldung). Nicht zuletzt wird mit der Identitätsüberprüfung bzw. -nachweis beim Abschluss von Geschäften mit höherem Wertvolumen zu rechnen sein.

[63] Art. X § 2 ÖK spricht hier auch von der Anzeige der erfolgten Gründung einer Niederlassung eines Ordens oder einer Kongregation. Dies lässt darauf schließen, dass die Vertragspartner nicht nur die Gründung des Ordens bzw. der Kongregation, sondern auch die Gründung einer neuen Niederlassung eines bereits bestehenden Ordens oder einer bereits bestehenden Kongregation in Österreich gemeint haben. (vgl. Hugo Schwendenwein, Österreichisches Staatskirchenrecht, 594)

religionsrechtlicher Vorschriften, durch die der Staat ihren besonderen Status würdigt und fördert.

5.1. Bundesabgabenordnung

Die abgabenrechtlichen Begünstigungen hinsichtlich der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke sind konkret in den einzelnen Abgabennormen geregelt. Die BAO schafft lediglich einen abgabenrechtlichen Rahmen, der für die Gewährung dieser Begünstigungen relevant ist. Generell kann festgehalten werden, dass nur solche Rechtsträger steuerlich begünstigt sein können, die:

- gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen sowie
- nach ihrer Rechtsgrundlage (Satzung, Statuten usw.) und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung diese Zwecke ausschließlich und unmittelbar fördern. (vgl. § 34 BAO)

Als gemeinnützig werden vom Gesetzgeber solche Zwecke anerkannt, durch „deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird." (§ 35 Abs. 1 BAO) Dabei handelt es sich um solche Tätigkeiten, die dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet dienen. (vgl. § 35 Abs. 2 BAO) Die Vereinsrichtlinien[64] geben hier eine exemplarische Aufzählung gemeinnütziger Betätigungen: Berufsausbildung, Denkmalschutz, Entwicklungshilfe auf wissenschaftlichem und kulturellem Gebiet, Friedensbewegungen, Fürsorge und Gesundheitspflege, Kunst und Kultur, Musik, Selbsthilfegruppen, Studentenbetreuung, Suchtbekämpfung oder Tierschutz.[65]

[64] Die Vereinsrichtlinien stellen zwar einen Auslegungsbehelf der österreichischen Finanzverwaltung für die Besteuerung von Vereinen dar, ihre Ausführungen – im Besonderen die allgemeinen Ausführungen über die Begünstigungsvorschriften der BAO – sind jedoch auf alle Körperschaften (darunter Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre wirtschaftlichen Betriebe) unter Beachtung anderer einschlägiger gesetzlicher Bestimmungen anwendbar. (vgl. VereinsR, Rz 1)

[65] Eine umfangreichere Aufzählung inkl. Kurzbeschreibungen gemeinnütziger Zwecke sind in VereinsR, Rz 40-81 enthalten.

„Mildtätig (humanitär, wohltätig) sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen." (§ 37 BAO) Die im Gesetzestext genannte Hilfsbedürftigkeit bedeutet nicht nur eine materielle, sondern auch eine persönliche Not. Daher zählen bspw. zu solchen Zwecken neben der Erbringung von sozialen Dienst- und Unterstützungsleistungen, Unterbringung von Obdachlosen und Misshandelten, Beratungsstellen für Drogensüchtige, auch die Betreuung von Kranken und Behinderten sowie Telefonseelsorge.[66]

Zu den kirchlichen Zwecken zählen gem. § 38 Abs. 1 BAO jene, „durch deren Erfüllung gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften gefördert werden." Dies sind u. a.: Ausbildung von Geistlichen und Ordenspersonen, Beerdigung, Besoldung der Geistlichen, Gottesdienst und Seelsorge, Errichtung und Erhaltung von Kirchengebäuden, Religionsunterricht oder Verwaltung des kirchlichen Vermögens.[67]

Verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der BAO, kann sie die in den Gesetzen vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen nur dann in Anspruch nehmen, wenn diese Förderung ausschließlich und unmittelbar ist. Das Kriterium der Ausschließlichkeit gilt als erfüllt, wenn der betreffende Rechtsträger:

- keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke fördert (abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken);
- keinen Gewinn anstrebt;
- bei seiner Auflösung bzw. beim Ausscheiden von Mitgliedern nicht mehr als die eingezahlten Kapitalanteile oder den gemeinen Wert der Sacheinlagen zurückerstattet;
- keine unverhältnismäßig hohe Vergütungen seinen Organen gewährt bzw. keine Personen mit Verwaltungsaufgaben beauftragt, die dem Rechtsträger fremd sind;
- bei seiner Auflösung das verbleibende Kapital nur für begünstigte Zwecke verwendet. (vgl. § 39 BAO)

[66] Ausführlich zu den einzelnen mildtätigen Zwecken siehe VereinsR, Rz 82-94.

[67] Vgl. VereinsR, Rz 95-104.

Die unmittelbare Förderung der steuerlich begünstigten Zwecke setzt voraus, dass der Rechtsträger seine gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke selbst – bzw. mit Hilfe eines Erfüllungsgehilfen[68] – erfüllt. (vgl. § 40 BAO) Dieses Unmittelbarkeitserfordernis wurde mittlerweile durch das Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 vom 28. Dezember 2015 (BGBl I 160/2015) insofern abgemildert, als die begünstigten Körperschaften ihre gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke unter Umständen auch mittelbar verfolgen dürfen. Dies ist jedoch nur dann zulässig, wenn die „Erfüllungseinrichtung" selbst eine begünstigte Körperschaft im Sinne des § 4a Abs. 3-6 sowie § 4b EStG ist und sie mit den ihr zur Verfügung gestellten Mitteln dieselben Zwecke wie jene der zuwendenden Körperschaft fördert. (vgl. § 40a BAO)

Das letzte in der BAO genannte Kriterium für die mögliche Gewährung von steuerlichen Begünstigungen ist die Übereinstimmung der in der Rechtsgrundlage enthaltenen Zwecke der Körperschaft mit ihrer tatsächlichen Geschäftsführung. (vgl. § 42 BAO) Dadurch wollte der Gesetzgeber wohl sicherstellen, dass die steuerliche Sonderstellung nur solchen Rechtsträgern zukommt, die ihre begünstigten Zwecke tatsächlich verfolgen.
Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass ein Rechtsträger, der andere als die in seiner Rechtsgrundlage festgelegten (begünstigten) Zwecke – auch wenn sie gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich sein sollten, jedoch in der Rechtsgrundlage nicht verankert wurden – verfolgt bzw. sie überhaupt nicht verfolgt, von den abgabenrechtlichen Erleichterungen ausgenommen ist.[69]

---

[68] Bedient sich der Rechtsträger bei der Erfüllung seiner statutarischen Aufgaben eines Erfüllungsgehilfen, muss sich dieses Instrument zum einen aus der Rechtsgrundlage des Rechtsträgers ergeben und zum anderen das Wirken des Erfüllungsgehilfen wie das Wirken des Rechtsträgers selbst anzusehen sein. (vgl. ebd., Rz 120)

[69] Vgl. ebd., Rz 127. Diese Begünstigungen kommen weiters auch nicht in Betracht, wenn die Körperschaft zwar ihre statutarischen Zwecke verfolgt, dafür jedoch andere als in der Rechtsgrundlage vorgesehene Mittel einsetzt. (vgl. ebd., Rz 128) Es ist hier anzumerken, dass über die steuerlichen Begünstigungen kein gesonderter Feststellungsbescheid der Finanzverwaltung ergeht. Es wird im jeweiligen Besteuerungsverfahren, in dem die Voraussetzungen von Amts wegen geprüft werden, vom Finanzamt entschieden, ob Begünstigungswürdigkeit vorliegt oder nicht. Die Abgabenbehörde hat jedoch auf Anfrage zum Vorliegen der Begünstigungen Stellung zu nehmen. Es muss aber in Kauf genommen werden, dass diese Stellungnahme in unverbindlicher Form erfolgt und daher nicht bindend ist. (vgl. ebd., Rz 11) Hinsichtlich dieser behördlichen Beurteilung ist zwar der Vertrauensschutz

Damit eine Körperschaft ihre satzungsmäßigen Aufgaben erfüllen kann, muss sie auch über die dafür notwendigen (finanziellen) Mittel verfügen. Diese können natürlich aus Schenkungen (unter Lebenden und von Todes wegen) und sonstigen Verfügungen stammen. Die BAO sieht aber auch für die Sicherstellung des Bestandes der Körperschaft und der ausreichenden Verwirklichung der statutarischen Zwecke die Möglichkeit vor, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu unterhalten. Diese definiert sie als eine „selbständige, nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird […], wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung (§ 32) hinausgeht." (§ 31 BAO)

Je nach Art der wirtschaftlichen Betätigung unterscheidet der Gesetzgeber:

- unentbehrlicher Hilfsbetrieb (gem. § 45 Abs. 2 BAO)

  „Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb ist jener von einer begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft geführte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb […], der in seiner Gesamtrichtung auf die Erfüllung der definierten begünstigten Zwecke eingestellt ist […], ohne den die begünstigten Zwecke nicht erreichbar sind […] und der zu abgabenpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei Erfüllung des Zweckes unvermeidbar ist."[70] In dieser Hinsicht entfällt die Abgabenpflicht.

- entbehrlicher Hilfsbetrieb (gem. § 45 Abs. 1 BAO)

  „Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb […] einer begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft ist dann entbehrlicher Hilfsbetrieb, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecke darstellt, ohne unmittelbar […] dem definierten begünstigten Zweck zu

gegeben, doch stellt diese Vorgehensweise keine optimale Lösung dar. Vor allem im kirchlichen Bereich sind die abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte oft auf Grund ihrer kirchenrechtlichen und staatsrechtlichen Konnotationen so komplex, dass eine eindeutige Beurteilung durch den Steuerpflichtigen und die diesbezügliche Anzeige bei der Finanzbehörde im Sinne des § 120 BAO nur erschwert bzw. auch unmöglich ist. Eine bindende, bescheidmäßige Erledigung solcher Anfragen – einen richtig offengelegten Sachverhalt vorausgesetzt – wäre hier von Vorteil und gäbe der betreffenden Körperschaft Rechtssicherheit.

[70] Ebd., Rz 151.

dienen. Dies ist dann der Fall, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung [von den in der Rechtsgrundlage festgelegten Zwecken] nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft ausschließlich zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen."[71] Nur hinsichtlich eines solchen Betriebes und nicht der gesamten Körperschaft – wenn alle anderen Voraussetzungen erfüllt sind – ist der Rechtsträger abgabenpflichtig. Ein entbehrlicher Hilfsbetrieb ist auch anzunehmen, wenn die Körperschaft durch ihre wirtschaftliche Betätigung mit anderen abgabenpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang in Wettbewerb tritt.[72] Vollständigkeitshalber sei hier darauf hingewiesen, dass das Unterhalten eines unentbehrlichen oder entbehrlichen Hilfsbetriebes ebenfalls in der Rechtsgrundlage verankert sein muss, weil ansonsten die Übereinstimmung der Rechtsgrundlage mit der tatsächlichen Geschäftsführung im Sinne des § 42 BAO nicht gegeben ist, was in der Folge zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen für die gesamte Körperschaft führt.

- begünstigungsschädlicher Gewerbebetrieb (gem. § 44 Abs. 1 und § 45 Abs. 3 BAO)

Im Falle, dass eine begünstige Körperschaft einen Geschäftsbetrieb unterhält, auf den weder die Bestimmungen des § 45 Abs. 2 BAO (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) noch des § 45 Abs. 1 BAO (entbehrlicher Hilfsbetrieb) anzuwenden sind, ist von einem begünstigungsschädlichen Gewerbebetrieb auszugehen, der folglich die steuerlichen Begünstigungen hinsichtlich der gesamten Körperschaft ausschließt. Tritt die überwiegend materielle (und nicht ideelle) Bedeutung des Gewerbebetriebes oder die Gewinnabsicht in den Vordergrund, kann darauf geschlossen werden, dass ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.[73]

[71] Ebd., Rz 173.

[72] Vgl. ebd., Rz 175.

[73] Vgl. ebd., Rz 180-183.

Die weiteren Ausführungen dieser Arbeit betreffend Buchführung beziehen sich ausschließlich auf kanonische Vermögensträger hinsichtlich ihrer Hoheitsbereiche. Dabei wird auf wirtschaftliche Betriebe, deren abgaben- bzw. bilanzrechtliche Stellung sich aus den einschlägigen Steuergesetzen bzw. dem Unternehmensrecht ergibt bzw. ergeben kann, grundsätzlich nicht näher eingegangen.

Die in der BAO normierte öffentlich-rechtliche Sonderstellung der Religionsgesellschaften auf dem Gebiet des Steuerrechts wird in den jeweiligen Gesetzestexten konkretisiert, die im Folgenden exemplarisch dargestellt werden.

5.2. Körperschaftsteuer

Körperschaften, die der Förderung begünstigter Zwecke nach BAO dienen, sind gem. § 5 Z 6 KStG von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen. Während die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht dieser Rechtsträger alle Arten von Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 27 EStG (v. a. Zinserträge aus Geldeinlagen) umfasst (vgl. § 1 Abs. 3 Z 3 KStG), sind sonstige Einkünfte aus

Um bei Ausübung einer Betätigung, die als begünstigungsschädlicher Gewerbebetrieb eingestuft wird, den Verlust der Abgabenbegünstigungen für die gesamte Körperschaft zu vermeiden, kann das für die Körperschaft zuständige Finanzamt gem. § 44 Abs. 2 BAO unter gewissen Umständen eine Ausnahmegenehmigung erteilen, nach der von der Geltendmachung einer Abgabepflicht teilweise oder gänzlich abgesehen werden kann. § 45a BAO sieht sogar – bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen – eine automatische Ausnahmegenehmigung vor.

In den letzten Jahren zeichnet sich die Tendenz ab, solche begünstigungsschädliche Betätigungen in Kapitalgesellschaften (bspw. GmbH) auszulagern, um die steuerliche Sonderstellung der Körperschaft selbst nicht zu gefährden. Dies ist jedoch nur bei größeren Unternehmungen sinnvoll, weil der Verwaltungsaufwand in einer solchen Kapitalgesellschaft (bspw. das einzuzahlende Stammkapital, gebührenpflichtige Veröffentlichungspflichten, gegebenenfalls Rechts- und Steuerberatung, gesetzlich bestimmte Buchführungspflicht) verhältnismäßig groß ist. Auf der anderen Seite stellt die Haltung von Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft Vermögensverwaltung (vgl. § 32 BAO) dar, die gem. § 47 BAO – vorausgesetzt, dass auch diese Tätigkeit in der Rechtsgrundlage der Körperschaft Deckung findet – nicht begünstigungsschädlich ist.

Vermögensverwaltung (bspw. Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG) grundsätzlich körperschaftsteuerfrei.[74]

5.3. Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuerpflicht knüpft vorrangig an Tätigkeiten im Rahmen eines Unternehmens an. (vgl. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG) Da ein kanonischer Vermögensträger im hoheitlichen Bereich nur seine satzungsgemäßen Aufgaben erfüllt und sich dadurch nicht unternehmerisch (d. h. keine selbständige Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG) betätigt, sind auch seine Umsätze nicht umsatzsteuerbar. Vereinfacht gesagt sind solche Rechtsträger aus der Sicht des UStG in der Regel wie Privatpersonen (Endverbraucher) zu betrachten.[75]

5.4. Kommunalsteuer

Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die den für ein Unternehmen tätigen Dienstnehmern gewährt wurden. (vgl. § 1 KommStG) Hier knüpft das KommStG an die Unternehmereigenschaft des UStG (vgl. § 3 Abs. 1-2 KommStG), die auf eine sich wirtschaftlich nicht betätigende Körperschaft nicht zutrifft. In § 3 Abs. 3 KommStG wird gesondert zum Ausdruck gebracht, dass lediglich Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften

[74] Der Gesetzestext sieht zwar eine Möglichkeit vor, dass auch die der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte von der Körperschaftsteuer unter gewissen Voraussetzungen (Zweckbindung, Nachweispflichten) ausgenommen werden (vgl. § 21 Abs. 2 KStG), doch ist es nicht nachvollziehbar, warum ausgerechnet diese Art von Einkünften (und nicht bspw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) im Normalfall der Körperschaftsteuer (in Form von der Kapitalertragsteuer) unterzogen werden sollen. Bedenkt man, dass das gesamte Vermögen (die gesamten Einkünfte) einer die begünstigten Zwecke verfolgenden Körperschaft für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden ist, wird durch diese Bestimmung schlussfolgernd unterstellt, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen „zweckentfremdet" – und somit für nicht begünstigte Zwecke – eingesetzt werden. Die BAO zählt die Verwaltung des Kirchenvermögens zu den kirchlichen abgabenbegünstigten Zwecken. (vgl. § 38 Abs. 2 BAO)

[75] Zur Umsatzsteuerpflicht kann es im Bereich der Vermietung und Verpachtung (im Rahmen einer ordentlichen Vermögensverwaltung, die im Regelfall keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet) kommen. (vgl. VereinsR, Rz 482) Darüber hinaus sind auch die Bestimmungen über den innergemeinschaftlichen Erwerb zu beachten, aus denen sich eine Umsatzsteuer- bzw. Erwerbsteuerpflicht ergeben kann. (vgl. ebd., Rz 547-551)

öffentlichen Rechts Unternehmereigenschaft besitzen. Im Normalfall sind daher Löhne und Gehälter, die von einer Körperschaft öffentlichen Rechts gewährt werden, nicht kommunalsteuerpflichtig.

5.5. Gebühren und Verkehrsteuern

Das Gebührengesetz kennt keine allgemeinen Befreiungen für Körperschaften, die begünstigte Zwecke verfolgen, weder im Bereich der festen Gebühren (bestimmte Schriften und Amtshandlungen) noch der Rechtsgebühren für bestimmte Rechtsgeschäfte (wie bspw. Bestandsverträge, Bürgschaftserklärungen, Vergleiche oder Zessionen).

5.6. Grunderwerbsteuer und Grundsteuer

Im Bereich der Grunderwerbsteuer werden zum einen unentgeltliche Erwerbe von Grundstücken durch gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften gem. §§ 34-47 BAO (vgl. § 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG) und zum anderen jene Erwerbsvorgänge von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn ein Grundstück durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft zugewendet wird. (vgl. § 3 Abs. 1 Z 9 GrEStG) Für entgeltliche Anschaffungen von Grundstücken bestehen hinsichtlich kirchlicher Körperschaften keine speziellen steuerlichen Erleichterungen.

Das Grundsteuergesetz sieht hingegen für den Grundbesitz der begünstigten Körperschaften und gesetzlich anerkannten Kirchen oder Religionsgesellschaften zahlreiche Befreiungen von der Grundsteuer vor. (vgl. z. B. § 2 Z 3 lit. b, Z 5 oder Z 7 GrStG)

6. Das Unternehmensrecht und kanonische Vermögensträger

Der allgemeine Geltungsbereich des Unternehmensgesetzbuches ergibt sich aus § 1 UGB.[76] Demnach sind die unternehmensrechtlichen Bestimmungen auf den Unternehmer anzuwenden, der ein Unternehmen betreibt. (vgl. § 1 Abs. 1 UGB) Die Unternehmereigenschaft wird hier also einerseits durch den Begriff „Unternehmen" und andererseits durch „Betreiben" gekennzeichnet.

Das UGB definiert in § 1 Abs. 2 das „Unternehmen" als „jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein". Daraus ergeben sich für die Beurteilung der Unternehmenseigenschaft folgende Merkmale[77]:

- Das Unternehmen ist eine Organisation, unter der ein Aktions- oder Handlungssystem zu verstehen ist, „das darauf ausgerichtet ist, ein relativ genau umschriebenes Ziel unter rationalem Einsatz zweckdienlicher Mittel fortgesetzt zu verfolgen."[78]
- Ob in einer derartigen Organisation nur eine oder auch mehrere Personen zusammenarbeiten, ist nicht entscheidend. Maßgeblich ist das selbständige Handeln dieser Organisation (des Unternehmens).
- Das Unternehmen verfolgt einen unternehmerischen Zweck, der es durch seine wirtschaftliche Tätigkeit von anderen Organisationen unterscheidet. Die Erfüllung dieses Zwecks zielt darauf, auf dem Absatzmarkt ökonomisch werthafte Leistungen gegen Entgelt anzubieten.
- Die wirtschaftliche Tätigkeit der Organisation muss nicht auf Gewinn ausgerichtet sein. Auch Erbringung von Leistungen gegen Entgelt, das zumindest auf Kostendeckung zielt, kann zur Begründung eines Unternehmens führen.

Des Weiteren legt das UGB ausdrücklich fest, dass bestimmte Organisationen kraft Rechtsform Unternehmer sind. Dazu zählen Aktiengesellschaften,

[76] Für die Anwendung des Dritten Buches UGB (Rechnungslegung) sind darüber hinaus die Bestimmungen des § 189 UGB zu beachten. Ausführlich dazu siehe Kap. II, 1.1.

[77] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 44-46.

[78] Ebd., 45.

Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen, Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen, Europäische Gesellschaften und Europäische Genossenschaften. (vgl. § 2 UGB)

Letztendlich gelten gem. § 3 UGB alle Personen als Unternehmer, die (auch zu Unrecht) ins Firmenbuch eingetragen sind und unter ihrer Firma handeln (Unternehmer kraft Eintragung).

Nun stellt sich die Frage, ob kanonische Vermögensträger als Unternehmen im Sinne des UGB gelten bzw. zu Unternehmen werden können.

In erster Linie wäre diese Behauptung zu verneinen. Auch kanonische Vermögensträger, die ja in ihren hoheitlichen Bereichen mit weltlichen Non-Profit-Organisationen verglichen werden könnten, sind auf Dauer angelegte Rechtsträger (vgl. c. 120 § 1 CIC)[79], die auf bestimmte Art und Weise organisiert und professionell geführt werden, sollten sie andauernden Erfolg haben. Sie erbringen ebenfalls wirtschaftlich werthafte Leistungen. Diese unterscheiden sich jedoch von der oben erwähnten wirtschaftlichen Tätigkeit insofern, als sie nicht auf dem allgemeinen Markt angeboten, sondern bestimmten Personenkreisen und Zielpersonen (bspw. Notleidende, Pfarrgemeinde usw.) zur Verfügung gestellt werden. Darüber hinaus werden diese Leistungen in der Regel zu keinem kostendeckenden Entgelt erbracht, sollte überhaupt eine Gegenleistung verlangt werden. Unter diesen Umständen benötigt eine solche Organisation (kanonischer Vermögensträger) zusätzliche finanzielle Mittel (wie bspw. Spenden, Förderungen usw.), die ihr Wirken und generell ihre Existenz dauerhaft sichern. In diesem Sinne sind kanonische Vermögensträger keine Unternehmen gem. § 1 UGB, auch wenn ihnen eine professionelle Organisation nicht abzusprechen ist. Sie allein reicht aber nicht aus, um kanonische Vermögensträger generell dem UGB unterzuordnen.[80]

[79] Vgl. auch VereinsR, Rz 2.

[80] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 48f.

Konsequenterweise können kanonische Vermögensträger in ihren hoheitlichen Wirkungsbereichen auch keine Unternehmen gem. § 2 UGB (kraft Rechtsform) bzw. gem. § 3 UGB (kraft Eintragung ins Firmenbuch) sein.

Oft üben jedoch kanonische Vermögensträger zusätzlich zu ihren gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken (vgl. §§ 35-38 BAO) andere Tätigkeiten[81] aus, welche die Beschaffung weiterer (vor allem finanzieller) Mittel für die Vollbringung der statutarischen Aufgaben des kanonischen Vermögensträgers ermöglichen sollen, welche jedoch die Voraussetzungen für das Vorliegen begünstigter Zwecke gem. § 34 BAO nicht erfüllen. Um die abgabenrechtlich gewährten Begünstigungen des kanonischen Vermögensträgers (bzw. in der abgabenrechtlichen Sprache: der Körperschaft öffentlichen Rechts) nicht zu gefährden, werden solche Unternehmungen oft – je nach Art dieser wirtschaftlichen Betätigung, deren Umfang und der „Nähe" zur Kernaufgabe des Rechtsträgers – entweder als unentbehrliche bzw. entbehrliche Hilfsbetriebe[82] vom hoheitlichen Bereich des kanonischen Vermögensträgers „abgegrenzt" oder in eine zivilrechtliche Rechtsform (wie bspw. eine Kapital- oder Personengesellschaften, Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft) ausgegliedert.[83]

Die Anwendungspflicht des UGB muss in solchen Fällen grundsätzlich nach den Bestimmungen des § 1 UGB (Unternehmenseigenschaft) beurteilt werden. Lediglich in Fällen, in denen die ausgewählte Rechtsform in der Auflistung des § 2 UGB zu finden ist, erübrigen sich die Überlegungen zum Vorliegen eines Unternehmens. Diese Rechtsträger sind dann Unternehmen kraft Rechtsform. Ob im Speziellen die Bestimmungen des Dritten Buches UGB

[81] Allerdings ist dabei die formelle Voraussetzung der Übereinstimmung der in der Rechtsgrundlage enthaltenen Zwecke der Körperschaft mit ihrer tatsächlichen Geschäftsführung zu beachten. (vgl. § 42 BAO)

[82] Zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben siehe Kap. I, 5.1.

[83] Handelt es sich um eine gewinnorientierte wirtschaftliche Betätigung des kanonischen Vermögensträgers, die gem. § 44 Abs. 1 BAO begünstigungsschädlich ist, muss diese in eine zivile Rechtsform ausgegliedert werden, um die abgabenrechtlichen Begünstigungen des Rechtsträgers selbst nicht zu gefährden. (vgl. § 44 Abs. 1 sowie § 45 Abs. 3 BAO) Ausführlich zu begünstigungsschädlichen Gewinnbetrieben siehe Kap. I, 5.1.

(Rechnungslegung) auf den „ausgelagerten" Bereich des kanonischen Vermögensträgers bzw. auf den ausgegliederten Rechtsträger anzuwenden sind, richtet sich außerdem nach § 189 UGB.[84]

In diesem Zusammenhang müssen ebenfalls bestimmte kanonische Aspekte der Ausgliederung beachtet werden.

Während ein Hilfsbetrieb als eine Abgrenzung der wirtschaftlichen von der ideellen Tätigkeit des kanonischen Vermögensträgers charakterisiert werden kann, die keine „Entnahme" der Vermögenswerte aus dem kanonischen Vermögensträger darstellt[85], ist bei der Ausgliederung von einer Vermögensminderung des ausgliedernden kanonischen Vermögensträgers und Entstehung eines neuen Rechtsträgers auszugehen.

Die Entscheidung über die Ausgliederung ist die Obliegenheit des für die Vermögensverwaltung des kanonischen Rechtsträgers zuständigen Organs.[86] Diese kann auf zweierlei Art und Weise geschehen[87]:

- Der neue Rechtsträger wird sowohl in einer zivilen als auch einer kanonischen Rechtsform errichtet. Damit ist automatisch die für die konkrete (kanonische) Rechtsform vorgesehene kirchliche Aufsicht sichergestellt. Darüber hinaus ist das Vermögen des ausgegliederten Rechtsträgers (weiterhin) Kirchenvermögen, insoweit er eine kanonische öffentliche juristische Person ist.[88]

---

[84] Ausführlich zur Anwendung des Dritten Buches UGB siehe Kap. II, 1.1. An jener Stelle wird ebenfalls die Rechnungslegungspflicht der Vereine und der Privatstiftungen kurz erörtert. In solche Rechtsformen können auch Bereiche von kanonischen Rechtsträgern ausgegliedert werden. Da ihre zivilrechtliche Errichtung aber in der Regel nicht aus wirtschaftlichen, sondern vor allem aus ideellen bzw. organisatorischen Gründen erfolgt, werden sie ausschließlich im Zusammenhang mit der Rechnungslegungspflicht thematisiert.

[85] Diese Abgrenzung (Hilfsbetrieb) wird grundsätzlich aus abgabenrechtlichen und daher organisatorischen und buchführungstechnischen Gründen vorgenommen.

[86] Ausführlich zu den konkreten Gültigkeitsanforderungen einer Ausgliederung in eine zivile Rechtsform sowie zu den konkreten Rechtsformen der Ausgliederung siehe: Helmuth Pree, Bruno Primetshofer, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, 178-195.

[87] Vgl. Helmuth Pree, Bruno Primetshofer, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, 7f.

[88] Ausführlich zu den kanonischen Personen siehe Kap. I, 2.

- Der neue Rechtsträger wir ausschließlich in einer zivilen Rechtsform errichtet. In diesem Fall ist sein Vermögen mangels Trägerschaft durch eine öffentliche juristische Person nicht (mehr) Kirchenvermögen. Dadurch ist die Frage der kirchlichen Aufsicht auch nicht unproblematisch. Diese kann lediglich, um Missbräuchen an den ausgegliederten Vermögenswerten vorzubeugen, durch die Verankerung der hinreichenden Aufsichtsbefugnisse in der Satzung des neuen Rechtsträgers sichergestellt werden.

Nicht zuletzt muss bei der Ausgliederung in eine zivile Rechtsform bedacht werden, ob die auszugliedernden Vermögenswerte das Stammvermögen oder das frei verfügbare Vermögen des ausgliedernden kanonischen Vermögensträgers darstellen. Es ist insofern von großer Relevanz, als eine Ausgliederung aus den Mitteln des Stammvermögens ein Alienationsgeschäft darstellt, bei dem für seine Gültigkeit die Bestimmungen der cc. 1290-1298 CIC zu beachten sind. Erfolgt hingegen die Ausgliederung aus den Mitteln des frei verfügbaren Vermögens, so sind die Regeln über die außerordentliche Verwaltung zu berücksichtigen. In solchen Fällen wird man grundsätzlich von der Überschreitung der Grenzen der ordentlichen Verwaltung ausgehen.[89]

7. Geltungsbereich des kirchlichen Rechnungslegungsgesetzes

Die Kirche erfüllt ihren Auftrag, die Frohe Botschaft Jesu Christi allen Menschen zu verkünden, nicht nur im spirituellen Bereich, sondern auch bzw. zugleich in einer weltlichen, materiellen Wirklichkeit. Um diese Aufgabe erfolgreich vollziehen zu können, benötigt sie dazu neben den *bona spiritualia* (spirituelle Güter) ebenfalls die *bona temporalia* (zeitliche Güter oder Vermögensgegenstände), die sie ungehindert erwerben, besitzen, adäquat verwalten und einsetzen, aber auch – falls notwendig – veräußern kann.

[89] Vgl. Helmuth Pree, Bruno Primetshofer, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, 179f.

Dieser grundlegende Anspruch der Kirche auf die Vermögensfähigkeit, den der Gesetzgeber in c. 1254 § 1 CIC als *ius nativum* (angeborenes Recht) bezeichnet, „ist der Kirche als (auch) sichtbar verfaßter Gemeinschaft mit ihrer Gründung eingestiftet. Es ist ihr nicht vom Staat verliehen, sondern von ihm unabhängig."[90] Die kirchliche Vermögensfähigkeit ist jedoch, um effektiv zu sein, auch auf die Anerkennung seitens des staatlichen Rechtes angewiesen. Diese wird in Österreich einerseits verfassungsrechtlich in Art. 15 StGG verankert und andererseits völkerrechtlich in Art. XIII ÖK festgelegt. Aus dieser Tatsache ergibt sich die wiederholte Bezugnahme des kanonischen Vermögensrechts auf das staatliche Recht.

Hinsichtlich der Vermögensverwaltung und im Speziellen der Buchführung von kanonischen Vermögensträgern ist zunächst auf die Obliegenheit des Verwalters hinzuweisen, der „die Einnahmen- und Ausgabenbücher wohlgeordnet [zu] führen" und „am Ende jeden Jahres über die Verwaltung Rechenschaft ab[zu]legen" (c. 1284 § 2 n. 7-8 CIC) hat. Diese Norm, die als kanonische Buchführungspflicht bezeichnet werden kann, muss jedoch im Kontext des Miteinanders der Kirche und des Staates gesehen werden. Je nach staatlicher Rechtsform des kanonischen Vermögensträgers bzw. je nach Tätigkeit, die er ausübt, kann die Buchführungspflicht des kanonischen Vermögensträgers unter Umständen aus einem staatlichen Gesetz erwachsen. So wäre bspw. im Allgemeinen von einer nach staatlichem Recht begründeten Rechnungslegungspflicht auszugehen, wenn sich ein kanonischer Vermögensträger, der im staatlichen Bereich als eine Körperschaft öffentlichen Rechts existiert, im Rahmen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes wirtschaftlich betätigt.[91] Wurde hingegen ein kanonischer Vermögensträger nach staatlichem Recht als ein ideeller Verein oder eine Privatstiftung errichtet, ist die Frage nach der Verpflichtung zur Führung von Büchern (oder anderer Aufzeichnungen) nach dem jeweiligen, für die staatliche Rechtsform des kanonischen

[90] Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 1/12.

[91] Ob tatsächlich die Buchführungspflicht nach UGB bzw. BAO eintritt, hängt von der Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen ab. Näheres zur UGB- bzw. BAO-Buchführungspflicht siehe Kap. II, 1.1.

Vermögensträgers geltenden Gesetz (VerG bzw. PSG) zu beantworten.[92] Nicht zuletzt sollen auch Unternehmensformen erwähnt werden, die kraft ihrer Rechtsform nach UGB rechnungslegungspflichtig sind (vgl. § 189 Abs. 1 Z 1-2 UGB).[93] Für den Fall, dass ein kanonischer Vermögensträger seine wirtschaftlichen Tätigkeiten, die gewinnorientiert sind und als solche für ihn als abgabenbegünstigte Körperschaft öffentlichen Recht begünstigungsschädlich wären, in eine Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH) ausgliedert, ergibt sich die Verpflichtung, Bücher nach staatlichem Recht zu führen, automatisch aus UGB.

Im Umkehrschluss kann man generalisierend feststellen, dass lediglich kanonische Vermögensträger, die in der staatlichen Rechtsform einer Körperschaften öffentlichen Rechts agieren, ausschließlich ihre statutarisch festgelegten, ideellen Aufgaben erfüllen und keine wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (mit Ausnahme von völlig untergeordneten Nebenzwecken im Sinne des § 39 BAO sowie der Vermögensverwaltung gem. § 32 BAO) unterhalten[94], sind von der staatlichen Rechnungslegungspflicht nicht betroffen. Dies soll jedoch nicht bedeuten, dass kanonische Vermögensträger im staatlichen Bereich volle „Buchführungsfreiheit" genießen. Vielmehr soll hier beachtet werden, dass solche Rechtsträger seitens der österreichischen Finanzverwaltung dazu verpflichtet sind, „Aufzeichnungen zu führen, die es der Abgabenbehörde ermöglichen festzustellen, ob die Begünstigungsvoraussetzungen vorliegen (VwGH 28.4.1993, 90/13/0245)"[95]. Darüber hinaus, nachdem kanonische Vermögensträger oft als Arbeitgeber fungieren, verpflichtet § 126 Abs. 1 BAO „die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen […] jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabenpflichtigen Tatbestände

[92] Siehe Kap. II, 1.1.

[93] Siehe Kap. II, 1.1.

[94] Zur wirtschaftlichen Betätigung einer Körperschaft öffentlichen Rechts und den steuerlichen Konsequenzen siehe Kap. I, 5.1.

[95] VereinsR, Rz 12.

dienen".[96] Ähnliches gilt für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. der sonstigen Einkünfte, die bei kanonischen Vermögensträgern – als Körperschaften öffentlichen Rechts – grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind. (vgl. § 126 Abs. 3 BAO)

Auf Grund des weltweiten Geltungsbereichs des CIC geben die *canones* keine Antwort auf die Frage, in welcher Form die in c. 1284 § 2 n. 7 CIC angesprochene, wohlgeordnete Führung von Büchern zu erfolgen hat. In Bezug auf die katholische Kirche in Österreich scheint es zweckdienlich, die Präzisierung dieser gesetzlichen Norm auf der nationalen Ebene vorzunehmen.

Nachdem – wie bereits dargestellt – zahlreiche Verflechtungen und Berührungspunkte zwischen dem österreichischen Staat und generell der katholischen Kirche Österreichs bestehen sowie aus der Tatsache, dass kirchliche juristische Personen (kanonische Rechtsträger) wegen ihrer möglichen wirtschaftlichen Betätigung häufig der Buchführungspflicht nach UGB unterliegen, ist es naheliegend, dass sich auch die kirchlichen Buchführungsnormen für kanonische Vermögensträger, die nicht zur Buchführung nach UGB bzw. einem anderen österreichischen Gesetz verpflichtet sind, an dem unternehmensrechtlichen System orientieren und nach diesem richten. Dies hätte den Vorteil, dass die jeweiligen Bereiche der kanonischen Vermögensträger (generell hoheitlich-ideelle Bereiche und Wirtschafts- bzw. Gewinnbetriebe) einer unkomplizierten wirtschaftlichen Vergleichbarkeit (bspw. durch die gleiche Ausweissystematik der Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz, den analogen Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung oder den ähnlichen Informationsgehalt des Anhangs) unterzogen werden könnten. Ohne Zweifel träge es dazu bei, dass auch die Aufsichtspflichten der jeweiligen übergeordneten Autorität einfacher und effizienter ausgeübt werden könnten.

[96] Vor allem ist hier an die Einkommensteuer in Form von Lohnsteuer (Arbeitnehmer) sowie die lohnabgängigen Abgaben (bspw. DB) zu denken.

Die Anlehnung des kirchlichen Buchführungssystems an das österreichische Unternehmensgesetzbuch würde weiters die laufende Buchführungs- und jährliche Bilanzierungspraxis nicht nur auf der Ebene des einzelnen kanonischen Vermögensträgers, sondern auch auf der Konsolidierungsebene wesentlich erleichtern. Da bspw. die Ansatz- und Bewertungsvorschriften, Gliederungsschemata oder die offenzulegenden Sachverhalte im Anhang sowohl für jene kanonische Vermögensträger, die zur Buchführung nach dem UGB verpflichtet sind, als auch für diejenigen, die kirchlichen Buchführungsvorschriften anzuwenden haben, ähnlich sind, wäre die Erstellung eines Gruppenabschlusses (in der unternehmensrechtlichen Sprache: eines Konzernabschlusses) für eine übergeordnete wirtschaftliche Einheit (wie z.B. eine Diözese mit ihren Pfarren oder eine Ordensgemeinschaft mit ihren Einrichtungen) unproblematisch und auf jeden Fall aussagekräftiger.

Nicht zuletzt brächte eine solche Harmonisierung der bereits bestehenden kirchlichen Buchführungsnormen auf dem Gebiet der österreichischen Kirche eine einheitliche diesbezügliche Rechtsordnung sowie eine ganzheitliche Regelung der Buchführungssachverhalte.

Schließlich muss ausdrücklich angemerkt werden, dass die Schaffung eines einheitlichen kirchlichen Buchführungssystems in Anlehnung an das österreichische Unternehmensrecht kein Eingreifen in das verfassungsrechtlich garantierte Selbstbestimmungsrecht der Kirche oder dessen Minderung darstellt. Durch den Erlass solcher Rechtsnormen für ihren internen Bereich übergibt nämlich die Kirche auf gar keinen Fall die Jurisdiktionsgewalt an den Staat noch beschränkt ihre eigene Zuständigkeit betreffend die Verwaltung ihrer inneren Angelegenheiten. Das Ausrichten der kirchlichen Normen über die Buchführung der kanonischen Vermögensträger nach UGB bzw. die Übernahme jener, die für den kirchlichen Bereich und die kirchliche Vermögensverwaltung anwendbar und sinnvoll erscheinen, bringen lediglich zum Ausdruck, dass die österreichische Kirche auch aus der jahrhundertelangen Erfahrung der österreichischen wirtschaftlichen Rechtsordnung und der bewährten österreichischen Wirtschaftslehre profitieren möchte und kann.

Die Schaffung solcher kirchenrechtlicher Normen ist nur dann sinnvoll und nützlich, wenn sie von allen kanonischen Vermögensträgern auf dem österreichischen Gebiet angewendet werden. Daher stellt sich hier unausweichlich die Frage, auf welche Art und Weise bzw. durch welches Gremium sie als obligatorisch geltendes österreichisches Partikularrecht erlassen werden müssten.

Generell wäre hier an die Österreichische Bischofskonferenz als gesetzgebendes Organ für das Bundesgebiet zu denken. Als eine Instanz zwischen dem Heiligen Stuhl und den österreichischen Diözesen bzw. dem Papst und den österreichischen Bischöfen darf sie in erster Linie allgemeine Dekrete (*decreta generalia*) in jenen Angelegenheiten erlassen, in denen das allgemeine Recht es vorschreibt. (vgl. c. 455 § 1 CIC) In Bezug auf das kirchliche Vermögensrecht sind das vor allem: Normen über das kirchliche Beitragswesen (vgl. c. 1262 CIC) oder Spendensammlungen (vgl. c. 1265 § 2 CIC), Bestimmung der Akte der außerordentlichen Verwaltung (vgl. c. 1277 CIC) sowie die Festlegung der Unter- und Obergrenze für Veräußerungen von Vermögenswerten und für veräußerungsähnliche Rechtsgeschäfte. (vgl. c. 1292 § 1 CIC) Obwohl das allgemeine Recht die Befugnis der Bischofskonferenz zum Erlassen von Normen betreffend die Buchführung im Sinne des c. 1284 § 2 n. 7 CIC explizit nicht nennt, kann diese Kompetenz gem. c. 455 § 1 CIC auf Bitten der Bischofskonferenz selbst durch den Apostolischen Stuhl (Kongregation für Bischöfe) verliehen werden. Damit ein auf dieser Kompetenzzuweisung basierendes Dekret für alle kanonischen Vermögensträger (einschließlich jener, die in der Regel der Jurisdiktion der Bischöfe nicht unterstehen, wie bspw. Institute des geweihten Lebens und Gesellschaften des apostolischen Lebens des päpstlichen Rechts) obligatorisch gilt, ist die der Bischofskonferenz durch den Apostolischen Stuhl verliehene Bevollmächtigung entsprechend zu definieren.

Ein solches Dekret muss durch die Vollversammlung der Bischofskonferenz mit mindestens zwei Dritteln der Stimmen jener Mitglieder beschlossen werden, die in der Konferenz entscheidendes Stimmrecht haben (Gültigkeitserfordernis). Es erhält seine bindende Rechtskraft jedoch erst nach der Überprüfung durch

den Apostolischen Stuhl (*recognitio*) und Promulgation durch die Bischofskonferenz selbst. (vgl. c. 455 § 2 CIC)

Die obigen Ausführungen führen zum Vorschlag der ersten Bestimmung eines kirchlichen Buchführungsgesetzes, in welcher dessen Anwendungsbereich festgelegt wird:

§ 1. (1) Die Normen dieses Gesetzes sind von allen kanonischen Vermögensträgern anzuwenden, die ihren Sitz in Österreich haben und nicht zur Buchführung bzw. zu sonstigen Aufzeichnungen durch staatliche österreichische Gesetze verpflichtet sind.

(2) Als kanonischer Vermögensträger gilt jede öffentliche juristische Person gem. c. 116 § 1 CIC, in derer zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum sich bestimmte Vermögenswerte des Kirchenvermögens befinden.

II. ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN ÜBER BUCHFÜHRUNG, INVENTAR UND INVENTUR SOWIE AUFBEWAHRUNGSFRISTEN

Die Führung von Geschäftsaufzeichnungen – z. B. in Form von doppelter Buchhaltung bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Kameralistik (Aufzeichnungen) – ist der grundlegendste Teil des Rechnungswesens. Die systematische Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle eines Geschäftsjahres[97] lässt auf der einen Seite das gesamte wirtschaftliche Geschehen eines Unternehmens lückenlos festhalten und dokumentieren und auf der anderen das Ergebnis eines bestimmten Zeitraumes (gewöhnlich eines Kalenderjahres) ermitteln. Diese retrospektive und zugleich vorausschauende Funktion der Buchführung ist unumstritten auch für den kirchlichen Bereich von nicht zu unterschätzender Bedeutung, weil sie nicht nur das in der Vermögenssphäre Geschehene dokumentiert bzw. die Auskunft über die aktuelle wirtschaftliche

[97] In den vorliegenden Ausführungen wird vorgeschlagen, den unternehmensrechtlichen Terminus „Geschäftsjahr" auch für den kirchlichen Bereich beizubehalten, auch wenn diese Bezeichnung im gewöhnlichen Verständnis Konnotationen mit den Begriffen „Handel", „Verkauf" im Sinne der gewinnorientierten Betätigung hervorruft, die für kanonische Vermögensträger in ihren Hoheitsbereichen grundsätzlich nicht zulässig ist. Wird unter „Geschäftsjahr" jedoch lediglich ein Zeitraum zwischen zwei Bilanzstichtagen verstanden, für den das Ergebnis der vermögensrelevanten Tätigkeiten in einem Jahresabschluss zusammengefasst wird, scheint der Ausdruck nicht mehr problematisch. Vollständigkeitshalber gilt anzumerken, dass das „Geschäftsjahr" gleichermaßen durch „Rechnungsjahr" oder „Finanzjahr" ersetzt werden könnte.

Betreffend kanonische Vermögensträger wird der Begriff „Geschäft" generell auch in weiteren Zusammenhängen (z. B. Geschäftsaufzeichnung, Geschäftstätigkeit, Geschäftsbereich usw.) verwendet. Dadurch soll der jeweilige Bezug oder eine Angelegenheit, die einen Einfluss auf das Kirchenvermögen hat sowie sich in Zahlen darlegen lässt, und nicht etwa eine wirtschaftliche Betätigung im Sinne der BAO oder gar eine Gewinnerzielung bzw. eine auf Gewinn abzielende Unternehmung zum Ausdruck gebracht werden.

Lage des kanonischen Vermögensträgers ermöglicht, sondern auch bei der Planung künftiger Unternehmungen und bei der Entscheidungsfindung wesentliche Hilfe leistet.

Im vorliegenden Kapitel werden die betreffenden unternehmensrechtlichen Regelungen zu Buchführung, Inventur und Inventurverfahren, Aufbewahrungsfristen sowie Vorlage der Unterlagen im Rechtsstreit untersucht. Im Hinblick auf kirchliche Spezifika werden diese Normen – falls notwendig – entsprechend adaptiert.

1. Allgemeine Normen über die Buchführungspflicht (Rechnungslegung)

1.1. Österreichisches Unternehmens- und Steuerrecht

In § 189 UGB wird die Rechnungslegungspflicht[98] geregelt. Dabei macht sie der Gesetzgeber von der Rechtsform des Unternehmers[99] bzw. seinem erzielten Umsatz abhängig:

- rechtsformabhängig (vgl. § 189 Abs. 1 Z 1-2 UGB):
  - Kapitalgesellschaften sowie
  - kapitalistische Personengesellschaften, bei denen:
    - ◇ alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil sie entweder Kapitalgesellschaften im Sinne des Anhangs I der Richtlinie 2013/34/EU sind oder, wenn sie dem EU-/EWR-Recht nicht unterliegen, ihrer Rechtsform nach diesen Kapitalgesellschaften vergleichbar sind,
    - ◇ kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist und die unternehmerisch tätig sind.

[98] Genau genommen handelt es sich hier um eine Abgrenzung, welche Unternehmen das Dritte Buch des UGB (Rechnungslegung) anzuwenden haben. Daraus ergibt sich die gesetzliche Verpflichtung zur doppelten Buchführung.

[99] Zu unternehmensrechtlichen Begriffen „Unternehmer“ und „Unternehmen“ sowie zur Frage, ob und inwieweit kanonische Vermögensträger Unternehmen im Sinne des UGB sind bzw. sein können, siehe Kap. I, 6.

- umsatzabhängig (vgl. § 189 Abs. 1 Z 3 UGB):
  alle anderen Unternehmer (ausgenommen Angehörige freier Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer mit steuerlich außerbetrieblichen Einkünften gem. § 2 Abs. 4 Z 2 EStG), deren Umsatzerlöse betriebsbezogen einen Schwellenwert i. H. v. EUR 700.000 im Geschäftsjahr erreicht haben.

Was der Gesetzgeber unter „Umsatzerlöse" meint, wird in § 189a Z 5 UGB[100] definiert. Demnach sind das „die Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben". Infolge dieser Definition sind den Umsatzerlösen auch jene nicht für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Umsätze zuzurechnen, wie bspw. Umsätze aus Eigenverbrauch bzw. sogenannte „Gelegenheitsumsätze".

Nach herrschender Lehrmeinung ist bei Ermittlung der Umsatzerlöse eines noch nicht rechnungslegungspflichtigen Unternehmers auf zugeflossene Umsätze (Einnahmen) abzustellen. Ansonsten müsste bereits vor der Rechnungslegungspflicht die doppelte Buchhaltung geführt bzw. bilanziert werden.[101] Konsequenterweise sind bei der Überprüfung, ob der Schwellenwert unterschritten wurde und damit die Rechnungslegungspflicht wegfällt, die realisierten Umsätze (Erträge) relevant.

Tritt die Rechnungslegungspflicht rechtsformabhängig ein, beginnt sie mit der Gründung der Gesellschaft, ohne dass es auf die erzielten Umsatzerlöse ankommt.

Anders verhält es sich bei der umsatzabhängigen Rechnungslegungspflicht. Wird der Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren

---

[100] In § 189a UGB werden weitere Begriffsbestimmungen vorgenommen: Unternehmen von öffentlichem Interesse, Beteiligung, beizulegender (Zeit-)Wert, Mutter-/Tochterunternehmen, verbundene und assoziierte Unternehmen, Wesentlichkeit, Investmentunternehmen, Beteiligungsgesellschaft. Nur wenn notwendig, wird im Rahmen dieser Arbeit auf die Termini näher eingegangen.

[101] Vgl. Ernst Marschner, § 189, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 31; siehe auch Daniela Schausberger-Strobl, § 189, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 19.

überschritten (sogenanntes reguläres Überschreiten), ist der Unternehmer ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr rechnungslegungspflichtig. (vgl. § 189 Abs. 2 Z 1 UGB) Durch den Eintritt der Rechnungslegungspflicht erst im zweiten Geschäftsjahr nach der Überschreitung des Schwellenwertes gewährt der Gesetzgeber ein Pufferjahr zur Vorbereitung des betrieblichen Rechnungswesens auf die Anwendung der Rechnungslegung.[102]

Handelt es sich um ein sogenanntes qualifiziertes Überschreiten des Schwellenwertes (um mindestens EUR 300.000), tritt die Rechnungslegungspflicht bereits ab dem folgenden Geschäftsjahr ein. (vgl. § 189 Abs. 2 Z 2 UGB)

Rechnungslegungspflicht bei **regulärem** Überschreiten des Schwellenwertes

Geschäftsjahr	1	2	3	4
Umsatzerlöse	> EUR 700.000	> EUR 700.000	„Pufferjahr“	
Rechnungslegungspflicht	NEIN	NEIN	NEIN	JA

Rechnungslegungspflicht bei **qualifiziertem** Überschreiten des Schwellenwertes

Geschäftsjahr	1	2	3
Umsatzerlöse	> EUR 1.000.000		
Rechnungslegungspflicht	NEIN	**JA**	**JA**

Erreichen die Umsatzerlöse in zwei aufeinanderfolgenden Jahren den UGB-Schwellenwert nicht (mehr), entfällt die Verpflichtung zur Rechnungslegung ab dem folgenden Jahr. (vgl. § 189 Abs. 2 Z 1 UGB)

Entfall der Rechnungslegungspflicht

Geschäftsjahr	1	2	3	4
Umsatzerlöse	< EUR 700.000	< EUR 700.000		
Rechnungslegungspflicht	JA	JA	**NEIN**	**NEIN**

[102] Vgl. ebd., Rz 25; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 197f.

Aus der Bestimmung des § 189 UGB kann geschlossen werden, dass Betriebe gewerblicher Art von kanonischen Vermögensträgern – im Sinne der BAO – ausschließlich umsatzabhängig rechnungslegungspflichtig werden können, da kanonische Vermögensträger selbst in der Rechtsform von einer Kapitalgesellschaft bzw. kapitalistischer Personengesellschaft nicht denkbar sind. Es ist jedoch durchaus möglich, dass ein kanonischer Vermögensträger seine unternehmerische oder wirtschaftliche Betätigung (Gewerbebetrieb) bspw. in eine Kapitalgesellschaft „auslagert". Diese ist folgerichtig rechnungslegungspflichtig kraft Rechtsform. Die Gründung einer Kapitalgesellschaft bzw. die Beteiligung an ihr ist für den kanonischen Vermögensträger abgabenrechtlich nicht begünstigungsschädlich, da in einem solchen Fall Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 EStG erzielt werden, die gem. § 32 BAO dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind. Dies begründet keine gewerbliche Tätigkeit des kanonischen Vermögensträgers selbst.[103]

Das UGB nimmt in weiterer Folge in § 189 Abs. 3 auf andere rechnungslegungsrechtliche Vorschriften Rücksicht. Diese gehen den Normen des Dritten Buches des UGB vor. In der ersten Linie seien hier die betreffenden Bestimmungen des VerG und PSG erwähnt, nachdem in der inhaltlichen Ausrichtung dieser Rechtspersonen (Vereine und Privatstiftungen) gewisse Parallelen zu kanonischen Vermögensträgern zu erkennen sind.

§ 1 Abs. 1 VerG legt fest, dass Verein „ein freiwilliger, auf Dauer angelegter, auf Grund von Statuten organisierter Zusammenschluss mindestens zweier Personen zur Verfolgung eines bestimmten, gemeinsamen, ideellen Zwecks" ist. Ein Verein darf nicht auf Gewinn ausgerichtet sein und sein Vermögen ist ausschließlich im Sinne des Vereinszwecks zu verwenden. (vgl. § 1 Abs. 2 VerG) Folglich kann ein Verein nach VerG nie nach § 189 Abs. 1 Z 1 UGB rechtsformabhängig rechnungslegungspflichtig werden. Falls jedoch einer nachhaltigen selbstständigen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgegangen und dadurch die Unternehmereigenschaft begründet wird, ist wohl nach

[103] Vgl. VereinsR, Rz 183, 219 und 227.

§ 189 Abs. 2 UGB von der Möglichkeit der umsatzabhängigen Rechnungslegungspflicht des Vereins für seinen nicht „hoheitlichen" Bereich auszugehen. Diese richtet sich im Sinne des § 189 Abs. 3 UGB nach den Vorschriften des VerG.

§ 22 VerG verpflichtet das Leitungsorgan des Vereines, einen Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) zu erstellen, wenn „gewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren jeweils höher als eine Million Euro waren." (§ 22 Abs. 1 VerG) Diese qualifizierte Rechnungslegungspflicht entsteht bereits ab dem folgenden Rechnungsjahr und entfällt, sobald dieser Schwellenwert in zwei aufeinander folgenden Jahren unterschritten wird. (vgl. § 22 Abs. 1 VerG) Ist der Verein zur Führung von doppelter Buchhaltung und somit zur Erstellung eines Jahresabschlusses nicht verpflichtet, wird die Ertrags- und Vermögenslage des Vereines in einem Rechnungsjahr gem. § 21 Abs. 1 VerG nach den Prinzipien der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (inkl. Vermögensübersicht) ermittelt.

Darüber hinaus bestimmt der Gesetzgeber in § 22 Abs. 2 VerG, dass ein Verein, dessen „gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren jeweils höher als 3 Millionen Euro waren oder dessen jährliches Aufkommen an im Publikum gesammelten Spenden in diesem Zeitraum jeweils den Betrag von einer Million Euro überstieg", einen erweiterten Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang mit besonderen Angaben) erstellen und diesen von einem Abschlussprüfer prüfen lassen muss.

Rechnungslegungspflicht der Vereine (**Zusammenfassung**)

Rechnungsjahr	1	2	ab 3
gewöhnliche Einnahmen ODER gewöhnliche Ausgaben	> EUR 1.000.000[104] UND < EUR 3.000.000	> EUR 1.000.000 UND < EUR 3.000.000	Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung)
gewöhnliche Einnahmen ODER gewöhnliche Ausgaben ODER Spendenaufkommen	> EUR 3.000.000 ODER > EUR 1.000.000	> EUR 3.000.000 ODER > EUR 1.000.000	Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang mit besonderen Angaben) und Abschlussprüfung[105]
gewöhnliche Einnahmen ODER gewöhnliche Ausgaben	< EUR 1.000.000	< EUR 1.000.000	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht

Anders verhält es sich bei Privatstiftungen nach PSG. Eine Privatstiftung ist gem. § 1 PSG „ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. […] Eine Privatstiftung darf nicht eine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben."

Das Privatstiftungsgesetz legt die Rechnungslegungspflicht – unabhängig von der Tätigkeit bzw. den Umsätzen – für alle Privatstiftungen fest, indem es auf die prinzipielle Anwendung des Dritten Buches des UGB hinweist. Dabei werden jedoch gewisse UGB-Bestimmungen (bspw. jene über die Größenklassen, die Offenlegung oder die größenabhängigen Erleichterungen) ausgenommen. (vgl. § 18 PSG)

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Festlegung eines ideellen (meist gemeinnützigen) Zwecks (Verein), der Ausschluss einer gewerblichen Tätigkeit (Privatstiftung und Verein) sowie das nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtete Wirken (Verein) einen wesentlichen Unterschied

[104] Sind in den gewöhnlichen Einnahmen eines Vereins, die den gesetzlichen Betrag i. H. v. EUR 1.000.000 übersteigen, die im Publikum gesammelten Spenden enthalten, und überschreiten sie ebenfalls die gesetzliche Grenze von EUR 1.000.000, ist konsequenterweise die Regelung des § 22 Abs. 2 VerG anzuwenden.

[105] Auch wenn § 22 Abs. 2 VerG diese Rechtsfolgen nicht ausdrücklich mit dem folgenden Rechnungsjahr festlegt, kann im Hinblick auf § 22 Abs. 1 VerG sinngemäß davon ausgegangen werden.

zwischen den Vereinen bzw. Privatstiftungen und den gewinnorientierten Unternehmen darstellen.

Das UGB nimmt in § 189 Abs. 4 bestimmte Einkunftsquellen von der Rechnungslegungspflicht aus, zu denen Angehörige der im UGB nicht näher definierten freien Berufe[106], Land- und Forstwirte sowie Unternehmer gehören, die außerbetriebliche Einkünfte (aus nicht selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG) erzielen.

Vollständigkeitshalber seien noch die einschlägigen steuerrechtlichen Normen betreffend die Buchführungspflicht erwähnt, zumal sie in gewissem Ausmaß mit denen des UGB korrespondieren.[107]

In der BAO ergibt sich die Verpflichtung zur Führung von Büchern in erster Linie aus der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht oder anderen einschlägigen Vorschriften: „Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen." (§ 124 BAO) Trifft das auf den steuerpflichtigen Rechtsträger nicht zu, bestimmt § 125 BAO, dass Unternehmen,

---

[106] Nach herrschender Lehre werden unter freien Berufen v. a. jene verstanden, die „überwiegend wissenschaftlichen, künstlerischen, religiösen, sozialen, lehrenden, heilenden oder rechtswahrenden Charakter besitzen und in der Regel, jedoch nicht zwingend, einen gewissen Grad an höherer Bildung voraussetzen". (Daniela Schausberger-Strobl, § 189, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 30) Hingegen handelt es sich dabei nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung um „Erwerbstätigkeiten, bei denen die persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten des Steuerpflichtigen im Vordergrund stehen, eine Vertretung grundsätzlich ausgeschlossen ist und die betriebliche Organisationsstruktur tendenziell in den Hintergrund tritt". (EStR, Rz 430h)

[107] Die Handelsrechtsreform 2005, im Zuge derer das Handelsgesetzbuch (HGB) durch das Unternehmensgesetzbuch (UGB) ersetzt wurde, hat neben diversen Neuerungen (v. a. Ersetzung des Kaufmanns- durch den Unternehmerbegriff und damit die Neufassung des Grundtatbestands dieses Sonderprivatrechts, das sich auch mit Fragen der Organisation und mit dem Geschäftsverkehr der Unternehmen auseinandersetzt) auch eine weitgehende Angleichung der unternehmensrechtlichen Schwellen der Rechnungslegungspflicht an jene des Steuerrechts gebracht. (vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 16f und 195)

die einen land- und forstwirtschaftlichen oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (nach § 31 BAO) betreiben, je nach erzieltem Umsatz (EUR 550.000) bzw. erreichtem Einheitswert (EUR 150.000)[108] Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu erstellen haben.

Wird der umsatzabhängige Schwellenwert (je Betrieb) in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren überschritten, tritt die Buchführungspflicht mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein. Sie endet aber bereits mit Beginn des darauffolgenden Kalenderjahres, falls die Umsätze den Betrag i. H. v. EUR 550.000 in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren unterschreiten. Darüber hinaus werden Unternehmer, die einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, zur Buchführung verpflichtet, falls der Einheitswert des (jeweiligen) land- und forstwirtschaftlichen Betriebes am 1. Jänner eines Jahres den Schwellenwert von EUR 150.000 überschreitet. Die Buchführungspflicht tritt mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein und erlischt (bei Unterschreitung des Schwellenwertes am 1. Jänner eines Jahres) mit Beginn dieses Kalenderjahres. (vgl. § 125 Abs. 2-3 BAO)

Beginn der **umsatzabhängigen** Buchführungspflicht (Geschäftsbetriebe, land- und forstwirtschaftliche Betriebe)

Kalenderjahr	1	2	3	4
Umsätze	> EUR 550.000 < EUR 700.000[109]	> EUR 550.000 < EUR 700.000		
Buchführungspflicht	NEIN	NEIN	NEIN	**JA**

[108] Die Definition des abgabenrechtlichen Begriffs „Umsatz“ und „Einheitswert“ ist in § 125 Abs. 1 lit. b BAO enthalten.

[109] Die Obergrenze der Umsätze ist in der BAO ausdrücklich nicht genannt, ergibt sich jedoch logischerweise aus den unternehmensrechtlichen Bestimmungen. Wird nämlich die Umsatzgrenze von EUR 700.000 in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren überschritten, tritt die Buchführungspflicht (bzw. Rechnungslegungspflicht) bereits nach § 189 Abs. 1 Z 3 UGB und dadurch folgerichtig nach § 124 BAO ein.

Ende der **umsatzabhängigen** Buchführungspflicht (Geschäftsbetriebe, land- und forstwirtschaftliche Betriebe)

Kalenderjahr	1	2	3	4
Umsätze	< EUR 550.000	< EUR 550.000		
Buchführungspflicht	JA	JA	**NEIN**	**NEIN**

Beginn der **einheitswertmäßigen** Buchführungspflicht (land- und forstwirtschaftliche Betriebe)

Kalenderjahr	1 (1. Jänner)	2 (1. Jänner)	3 (1. Jänner)
Einheitswert	> EUR 150.000		
Buchführungspflicht	NEIN	NEIN	**JA**

Ende der **einheitswertmäßigen** Buchführungspflicht (land- und forstwirtschaftliche Betriebe)

Kalenderjahr	1 (1. Jänner)	2 (1. Jänner)
Einheitswert	< EUR 150.000	
Buchführungspflicht	**NEIN**	**NEIN**

Aus den unternehmensrechtlichen und abgabenrechtlichen Normen über die Buchführungspflicht sowie weiteren steuerrechtlichen Bestimmungen ergeben sich für Unternehmer (darunter auch für Betriebe gewerblicher Art von kanonischen Vermögensträgern) bestimmte Ermittlungsmethoden der zu versteuernden Gewinne (nach § 5, § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und § 17 EStG). Nachdem solche wirtschaftlichen Betriebe nicht Gegenstand dieser Ausführungen sind, wird hier auf die Darstellung dieser steuerlichen Gewinnermittlungsarten nicht eingegangen.

1.2. Kirchenrecht

Der kirchliche Gesetzgeber fordert in c. 1284 § 2 n. 7 CIC die Verwalter des Kirchenvermögens auf, „die Einnahmen- und Ausgabenbücher wohlgeordnet" zu „führen", trifft jedoch keine genauen Aussagen darüber, auf welche Art und

Weise diese Buchführung zu erfolgen hat. Auch die einschlägige kirchenrechtliche Literatur betont die Notwendigkeit und Bedeutsamkeit, Einnahmen und Ausgaben sorgfältig zu erfassen, damit eine geordnete Verwaltung des Kirchenvermögens möglich ist und zum Zwecke der Rechenschaftslegung dokumentiert wird.[110] Auf das Bedürfnis, diesbezüglich konkrete einheitliche partikularrechtliche Regelungen zu schaffen, geht sie jedoch nicht näher ein.

Der Buchführungspflicht gem. c. 1284 § 2 n. 7-8 CIC unterliegen kanonische öffentliche juristische Personen[111] (inkl. der Gesamtkirche und des Apostolischen Stuhls), welche das Kirchenvermögen[112] zur Erfüllung ihrer statutarisch festgelegten, kirchlichen Zwecke im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum besitzen und verwalten.

Nachdem jedoch das Kirchenrecht keine so umfangreiche Vielfalt von Rechtsformen für kanonische juristische Personen kennt wie das weltliche Recht, scheint es hinsichtlich der Festlegung der Buchführungspflicht für kanonische Vermögensträger nicht zweckdienlich, diese auf eine oder mehrere Rechtsformen – wie es das UGB vorsieht – abzustellen. Vielmehr soll sie von den in den Geschäftsperioden erzielten Erträgen bzw. Einnahmen und angefallenen Aufwendungen bzw. Ausgaben – wie dies im VerG definiert wird – abhängig gemacht werden. Die Höhe dieser Schwellenwerte kann aber in Bezug auf kanonische Vermögensträger nicht spiegelbildlich aus dem Unternehmens-, Steuer- bzw. Vereinsrecht übernommen werden, da sie vor allem der Ausrichtung und der Natur der kanonischen Vermögensträger, aber auch der Größe ihrer Vermögen nicht gerecht werden: Einerseits verfügen kanonische Vermögensträger – im Vergleich zu profitorientierten Unternehmen – zum Teil über andere Vermögensarten, andererseits zielt ihr Wirken nicht auf Gewinn, sondern auf die Erfüllung ihres jeweiligen ideellen Auftrags. Des Weiteren ist zu

[110] Vgl. bspw. Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, Ludger Müller, KanR IV, 59; Richard Puza, Die Verwaltung des Kirchenvermögens, 1099; Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 3/128.

[111] Zur Definition und Klassifizierung kanonischer Personen siehe Kap. I, 2.

[112] Zum Begriff „Kirchenvermögen“ siehe Kap. I, 1.

berücksichtigen, dass es in der Kirche viele kanonische Vermögensträger gibt, deren jährliche Einnahmen und Ausgaben keinen hohen Wert ausweisen, die jedoch in ihrem zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum über erhebliche Vermögenswerte (vor allem Grund und Boden sowie Gebäude) verfügen.

Aus diesem Grunde empfiehlt es sich, die Festlegung der Buchführungspflicht für die kanonischen Vermögensträger nicht nur von der Höhe ihrer jährlichen Einnahmen und Ausgaben, sondern auch vom Wert des ihnen gehörigen bzw. zugeordneten unbeweglichen Anlagevermögens[113] zu einem bestimmten Stichtag abhängig zu machen. Es stellt sich hier jedoch die Frage, welcher Wert für diese Beurteilung geeignet ist. Aus der Tatsache, dass die kirchlichen Grundstücke (Grund und Boden sowie die darauf befindlichen Gebäude) kaum am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen, ist ihr Verkehrswert in der Regel nur schwer ermittelbar bzw. nicht aussagekräftig. Für die Zwecke der Buchführung wird daher – aus Praxis- sowie Kostengründen – der Einheitswert[114] in Betracht gezogen. Dieses Kriterium für die Buchführungspflicht, die in ähnlicher Weise für land- und forstwirtschaftliche Unternehmen in der BAO zu finden ist, hat zum Ziel, die kirchlichen immobilen Vermögenswerte möglichst vollständig in einem einheitlichen System (d. h. in doppelter Buchhaltung) evident zu halten und zu bewerten.

Das Ziel der partikularen kirchlichen Normen über die Buchführung soll sein, das Rechnungswesen der kanonischen Vermögensträger auf einen gemeinsamen Standard zu bringen und die Vorgehensweisen bei der Erstellung von Jahresabschlüssen zu vereinheitlichen, damit auch ihre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vergleichbar ist und effizient gesteuert werden kann. Dabei sollen möglichst viele kanonische Vermögensträger diesen Regeln unterstellt und zur Buchführung in Form von doppelter Buchhaltung und dadurch zur Bilanzierung verpflichtet werden. Auf der anderen Seite muss dieses Regelwerk praktikabel in der Anwendung und wirtschaftlich vertretbar sein, damit es zu einem guten

[113] Zum Begriff „Anlagevermögen“ siehe Kap. III, 8.3.

[114] Zu den Begriffen „Verkehrswert“ und „Einheitswert“ siehe Kap. III, 8.8.

Instrument für die Leitung der kanonischen Vermögensträger sowie für die Kontrolle durch das kirchliche Aufsichtsorgan wird.[115] Nicht zuletzt sollen die kirchlichen Regelungen der Buchführungspflicht und in der Folge die daraus resultierenden Bestimmungen über Buchhaltung und Bilanzierung zur in c. 1284 CIC geforderten Sicherung des Kirchenvermögens beitragen: Durch ein möglichst detailliert definiertes und obligatorisch anzuwendendes Buchführungssystem kann das Risiko des Vermögensmissbrauchs in gewissem Ausmaß eingeschränkt werden.

Ein analoger Gedanke lässt sich in den Bestimmungen des Dritten Buches des UGB erkennen. Der Anwendungsbereich mancher Normen wird je nach Größe und Art des Unternehmens gestaffelt (bspw. erweiterte Ausweis- und Publizitätspflichten für große Kapitalgesellschaften). In der Praxis zeigt sich nämlich, dass kleine und mittelgroße Unternehmen überwiegend von ihren Eigentümern geführt werden, die darauf bedacht sind, ihr Vermögen möglichst effizient zu vermehren, während mit der Leitung von großen Unternehmen (z. B. eine große GmbH oder AG) in der Regel – mit dem Eigentümer nicht idente – Geschäftsführer bzw. Vorstände beauftragt werden. Es ist daher davon auszugehen, dass der weltliche Gesetzgeber mit der Festlegung von diesen umfangreicheren Anforderungen einen gewissen Schutzmechanismus vor einem schädlichen Management des fremden Vermögens und dadurch vor Veruntreuung oder Wertverlust in Blick hatte.

Aus den oben genannten Gründen wird vorgeschlagen, die die Buchführungspflicht bestimmenden zahlenmäßigen Schwellenwerte für kanonische Vermögensträger – im Vergleich mit der diesbezüglichen Regelung des UGB – verhältnismäßig niedrig anzusetzen (siehe unten). Ob sie im Prozess der Gesetzeswerdung tatsächlich übernommen oder – auf Grund von weiteren

[115] Wie bereits erwähnt, ist auch die staatliche Finanzverwaltung u. a. durch die Gewährung von steuerlichen Begünstigungen an einer ordnungsmäßigen Buchführung interessiert. Die grundsätzliche Abgabenfreiheit ist an diverse Voraussetzungen geknüpft, deren Erfüllung in der ersten Linie von dem betreffenden Rechtsträger selbst zu überprüfen ist. (vgl. VereinsR, Rz 12) Die Abgabenbehörde ist jedoch auch ermächtigt, eine solche Überprüfung selbst durchzuführen. Dafür sind ihr die in geeigneter Form geführten Aufzeichnungen zur Verfügung zu stellen. (vgl. VwGH 28.4.1993, 90/13/0245); siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 195.

Erwägungen bzw. Erfahrungswerten, die in dieser Arbeit nicht analysiert wurden – anders gestaltet werden, nimmt es keinen entscheidenden Einfluss auf den Inhalt der vorliegenden Ausführungen.

Unter Berücksichtigung der besonderen kirchlichen Gegebenheiten kann daher eine Norm über die Verpflichtung zur Buchführung für die kanonischen Vermögensträger wie folgt formuliert werden:

§ 2. (1) Alle kanonischen Vermögensträger,

a. deren gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils EUR 100.000 überstiegen haben oder

b. deren gesamtes unbewegliches Vermögen (Grund und Boden, Gebäude) zum 1. Jänner eines Jahres den Einheitswert von EUR 50.000 überstiegen hat,

sind verpflichtet, Bücher in Form von doppelter Buchhaltung zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Jahresabschlüsse zu erstellen.

(2) Sind die Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a oder lit. b erfüllt, tritt die Buchführungspflicht ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr nach dem Überschreiten des Schwellenwertes ein und endet ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn beide der genannten Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren unterschritten wurden.

(3) Überschreiten die gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils EUR 200.000, tritt die Buchführungspflicht bereits ab dem folgenden Geschäftsjahr ein.

(4) Alle anderen kanonischen Vermögensträger sind verpflichtet, die Aufzeichnungen in Form von Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (inkl. Vermögensübersicht) zu führen.

2. Führung von Büchern

Ist ein Unternehmer gem. § 189 UGB zur Rechnungslegung verpflichtet, hat er gem. § 190 Abs. 1 UGB „Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den

Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen." Es stellt sich hier jedoch die Frage, was unter Buchführung im Konkreten zu verstehen ist sowie wer dieser Verpflichtung nachzukommen und sie zu verantworten hat.

Nach herrschender Lehrmeinung versteht man unter Buchführung „allgemein die planmäßige und lückenlose, inhalts- und wertmäßige Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle eines Unternehmens, die in chronologischer Reihenfolge sowie systematisch geordnet vorzunehmen ist und aus der in regelmäßigen zeitlichen Abständen ein Abschluss erstellt wird. Geschäftsvorfälle sind alle wirtschaftlich bedeutsamen Vorgänge, die sich innerhalb des Unternehmens und in den Beziehungen des Unternehmens zu seiner Umwelt ereignen. Dabei liegt wirtschaftliche Bedeutsamkeit dann vor, wenn Veränderungen in der Höhe und/oder der Zusammensetzung des betrieblichen Vermögens und/oder Kapitals eintreten."[116] Analog – jedoch unter Berücksichtigung der fehlenden Unternehmenseigenschaft – kann diese Definition, welche die dokumentierende Funktion der Buchführung in den Vordergrund stellt, auf kanonische Vermögensträger angewendet werden, weil sie alle wichtigsten Eckpunkte eines inhaltlich kompletten, zeitlich geordneten und formell vollständigen Rechnungswesens beinhaltet, das in einem aussagekräftigen Jahresabschluss mündet. Nur eine diesen Voraussetzungen entsprechende Buchführung kann Grundlage für ein effizientes Management des kanonischen Vermögensträgers bilden und dadurch zur Sicherung seiner wirtschaftlichen Existenz und in weiterer Folge des gesamten Kirchenvermögens beitragen.

Die Buchführungspflicht trifft gem. § 190 Abs. 1 UGB den Unternehmer selbst[117] und ist als eine höchstpersönliche und nicht übertragbare Pflicht

[116] Hartmut Bieg, Heinz Kußmaul, Gerd Waschbusch, Externes Rechnungswesen, 2.

[117] Dem Urteil des OGH (vgl. OGH 20.12.1984, 11 Os 73/84) sowie den jeweiligen Materiengesetzen folgend kann die Buchführungspflicht auch den Leitungsgremien (in Gesamtverantwortung) auferlegt werden, z. B.: Geschäftsführer einer GmbH (vgl. § 22 GmbHG), Vorstand einer Aktiengesellschaft (vgl. § 82 AktG), Leitungsorgan eines Vereins (vgl. § 21 i. V. m. § 5 VerG) oder Vorstand einer Privatstiftung (vgl. § 18 PSG).

aufzufassen.[118] Es ist davon auszugehen, dass sich der Unternehmer bei der Erfüllung dieser Aufgabe interner oder externer Hilfspersonen bedienen kann, doch dies enthebt ihn nicht von seiner persönlichen Letztverantwortung für eine ordnungsmäßige Buchführung.[119]

Auch der kirchliche Gesetzgeber weist ausdrücklich in c. 1284 § 2 n. 7 CIC auf die Notwendigkeit einer wohlgeordneten Buchführung hin und betraut mit dieser Pflicht die Verwalter des Kirchenvermögens. An der ersten Stelle ist hier in Bezug auf eine kanonische öffentliche juristische Person mit staatlicher Rechtspersönlichkeit an ihren gesetzlichen Vertreter im zivilrechtlichen Sinn zu denken, welcher diesen kanonischen Vermögensträger nach außen – und somit auch im staatlichen Bereich – repräsentiert. Es ist jedoch auch denkbar, dass der gesetzliche Vertreter eines kanonischen Vermögensträgers ein dazu entsprechend berufenes Gremium ist. In einem solchen Fall liegt die Buchführungspflicht analog zum staatlichen Recht in Gesamtverantwortung jener Personen, aus denen dieses Führungs- oder Vertretungsorgan besteht.

In dieser CIC-Norm kann das Pendant zum staatlichen Recht gesehen werden, zumal die kanonische Lehrmeinung die Berücksichtigung der einschlägigen staatlichen Vorschriften und der allgemeinen buchhalterischen Grundsätze betont.[120] Dadurch werden die zwei Grundaufgaben der Buchführung verstärkt zum Ausdruck gebracht: Dokumentation der erfolgten Geschäftsvorfälle sowie das Rechnungslegungsinstrument.

Das UGB gibt keine Antwort auf die Frage, in welcher Form die Bücher geführt werden müssen: bspw. einfache oder doppelte Buchhaltung, gebundene Bücher oder loseblattmäßig. In der Praxis verbindet man jedoch die Buchführung mit der Führung einer doppelten Buchhaltung[121], die darauf basiert, dass die

---

[118] Vgl. Hannes Hofbauer, Roman Rohatschek, § 190, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 2; siehe auch Reinhard Geist, § 189, in: Peter Jabornegg (Hrsg.), Kommentar zum HGB, Rz 13.

[119] Vgl. Ernst Marschner, § 190, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 10f.

[120] Vgl. Klaus Lüdicke (Hrsg.), MK CIC c. 1284, Rz 10.

[121] Diese seit langem gelebte Praxis kann als *usus* zu den (nicht kodifizierten) Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gezählt werden.

Geschäftsvorfälle wertmäßig einerseits chronologisch (Journalbuch) und systematisch (Buchhaltungskonto) sowie andererseits auf einem Konto und einem Gegenkonto erfasst werden. Auch der Erfolg einer Periode kann auf eine doppelte Art und Weise ermittelt werden: zum einen durch den Betriebsvermögensvergleich und zum anderen durch die Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen. Die doppelte Buchhaltung im Sinne einer Bestands- und Erfolgsrechnung ist für die Erstellung eines Jahresabschlusses, grundsätzlich bestehend aus einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung, notwendig.[122]

Wenn § 190 Abs. 1 UGB von der Buchführung spricht, gibt er ebenfalls keine Aussage darüber, welche Bücher damit gemeint sind. Bedenkt man jedoch die oben erwähnte Buchhaltungspraxis, wird man in diesem Zusammenhang folgende Bücher inkludieren können:

- Grundbuch (Journal), in dem die Geschäftsvorfälle chronologisch erfasst werden;
- Hauptbuch, in dem die Geschäftsvorfälle systematisch auf den entsprechenden Konten erfasst werden;
- Nebenbücher, in denen bestimmte Teilbereiche erfasst und folglich summenmäßig in das Hauptbuch erfasst werden (bspw. Kreditoren- und Debitoren-, Anlagen-, Lohn- oder Lagerbuchhaltung);
- Hilfsbücher, in denen sonstige, je nach Branche und Betriebsgröße unterschiedliche Informationen festgehalten werden.[123]

Während das Grund- und Hauptbuch (als einer der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) zwangsläufig zu führen sind, ergibt sich die Notwendigkeit der Führung von weiteren Nebenbüchern und Hilfsbüchern aus der konkreten Tätigkeit des Unternehmens.[124]

---

[122] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 204.

[123] Vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 27f; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 201.

[124] Vgl. VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052. Das Urteil des VwGH bezieht sich zwar auf ein steuerrechtliches Verfahren, seine Aussage kann jedoch – als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung – auch für den unternehmensrechtlichen Bereich übernommen werden.

In den Büchern hat der Unternehmer gem. § 190 Abs. 1 UGB „unternehmensbezogene Geschäfte und die Lage seines Vermögens […] ersichtlich zu machen." Dabei sind auf der einen Seite nicht die abgeschlossenen Geschäfte als solche, sondern die daraus resultierenden Veränderungen des Unternehmensvermögens zu verbuchen; somit die Geschäftsvorfälle, die das Vermögen des Unternehmens in seiner Höhe durch Erfolgs- bzw. Aufwandsbuchung oder in seiner Struktur durch Aktiv- oder Passivtausch bzw. Bilanzkürzung oder -verlängerung verändern. Auf der anderen Seite werden hinsichtlich des zum Unternehmen zugehörigen Vermögens an erster Stelle nicht die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse, sondern die wirtschaftliche Zugehörigkeit[125] (sogenanntes wirtschaftliches Eigentum) berücksichtigt.[126] Diese ist anzunehmen, wenn am Stichtag eine gesicherte Rechtsposition besteht, über den Vermögensgegenstand zu verfügen.[127] Folgerichtig haben die kanonischen Vermögensträger in ihren Büchern nur jene Geschäftsvorfälle auszuweisen, die ihr Vermögen – und daher Kirchenvermögen – verändern, sowie jene Vermögensgegenstände, die in ihrem zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum stehen und über die sie rechtmäßig verfügen dürfen. Konsequenterweise ist diese Vorgehensweise auf die Schulden (Verbindlichkeiten) des kanonischen Vermögensträgers anzuwenden.

Die Aufzeichnung der unternehmensbezogenen Geschäftsvorfälle und der Ausweis des Unternehmensvermögens in den Büchern hat „nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung" (§ 190 Abs. 1 UGB) zu erfolgen. Das UGB selbst definiert diesen Begriff nicht, obwohl darauf auch an anderen Stellen dieses Gesetzes Bezug genommen wird.[128] Nach Hartmut Bieg, Heinz Kußmaul und Gerd Waschbusch können sie als Regeln bzw. Normen

[125] In der Regel geht das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum einher. Bspw. fällt jedoch dieses auseinander bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, Einbauten in fremde Gebäude, Erwerb mit Eigentumsvorbehalt oder Finanzierungsleasing.

[126] Vgl. Ernst Marschner, § 190, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 19.

[127] Vgl. OGH 9.2.1999, 7 Ob 179/98v.

[128] Bspw. bezüglich der Inventur und der Bewertungsvereinfachungsverfahren (vgl. § 192 Abs. 2 oder § 209 Abs. 2 UGB), der Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (vgl. § 193 Abs. 1 UGB), des Inhaltes des Jahresabschlusses (vgl. § 195 UGB), der Rückstellungen (vgl. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB) oder der allgemeinen Grundsätze der Bewertung (vgl. § 201 Abs. 1 UGB).

beschrieben werden, „nach denen – zur Sicherung eines gesetzesentsprechenden externen Rechnungswesens – die wirtschaftlichen Tatbestände eines Unternehmens in Buchführung und Jahresabschluss abgebildet werden". Dieser Begriff „umspannt sowohl die Buchführungs- als auch die Bilanzierungsgrundsätze."[129] Nicht alle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden gesetzlich kodifiziert (wie Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und ordnungsmäßiger Inventur). Sie ergeben sich auch aus der allgemein anerkannten Praxis, die zum Gewohnheitsrecht geworden ist; sie sind „das Ergebnis übereinstimmender Auffassung von Praxis und Wissenschaft, welche ständig weiterentwickelt werden."[130] Diese Ansicht wird von Hartmut Bieg, Heinz Kußmaul und Gerd Waschbusch weitergeführt, die betonen, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht primär auf empirischem Wege, durch „statische Erhebungen des Verhaltens" gewonnen, sondern „im Sinne der deduktiven Methode aus den Zwecken des Rechnungswesens" (d. h. Gesetzeszwecke und -ziele, Selbstinformation und -kontrolle, Dokumentation, Erfolgsermittlung sowie Information Dritter) abgeleitet werden sollen.[131] Hinsichtlich der kanonischen Vermögensträger sind bei der Buchführung – neben den allgemein bekannten Grundsätzen – auch jene zu beachten, die sich aus dem spezifischen kirchlichen Charakter dieser Rechtsträger ergeben: kirchenrechtliche Zwecke und Ziele (sowohl auf Grund des universalen als auch partikularen Rechts), zusätzliche Informations- und Rechenschaftspflichten (an bestimmte Aufsichtsorgane und Revisionsstellen) bzw. besondere Posten der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung.

In der weiteren Folge werden in § 190 UGB bestimmte formelle und materielle Anforderungen an die Buchführung gestellt, die im Hinblick auf das oben

[129] Hartmut Bieg, Heinz Kußmaul, Gerd Waschbusch, Externes Rechnungswesen, 35.

[130] Ernst Marschner, § 190, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 28.

[131] Vgl. Hartmut Bieg, Heinz Kußmaul, Gerd Waschbusch, Externes Rechnungswesen, 36f.

Gesagte als kodifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung angesehen werden können:

- Bei der Führung der Bücher und sonstigen Aufzeichnungen hat man sich einer lebenden Sprache zu bedienen. Werden Abkürzungen verwendet, müssen diese verständlich und eindeutig sein. (vgl. § 190 Abs. 2 UGB)[132]
- Alle Eintragungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. (vgl. § 190 Abs. 3 UGB) D. h. sie müssen alle Geschäftsvorfälle lückenlos abbilden sowie zeitnah – innerhalb der üblichen Fristen[133] – vorgenommen werden; sie dürfen keine unwahren, irreführenden oder undeutlichen Angaben enthalten; die Verbuchung muss nach einem sinnvollen und nachvollziehbaren System (bestimmte Konten- und Belegsystematik) erfolgen. Eine geordnete Buchführung erfordert daher eine einheitliche Gliederung und Bezeichnung der zu verwendenden Konten (Kontenplan). Es empfiehlt sich diese Kontensystematik nach dem Österreichischen Einheitskontenrahmen zu gestalten. Er ist nach dem dekadischen System (Kontenklassen 0 bis 9: Klasse 0-2 – aktive Bestandskonten, Klasse 3 – passive Bestandskonten, Klasse 4-8 – Aufwands- und Ertragskonten, Klasse 9 – Kapital-, Verrechnungs- und Abschlusskonten) aufgebaut und nach Kontengruppen sowie Konten gegliedert.[134] Der auf der Basis dieses Kontenrahmens einzurichtende individuelle Kontenplan kann – je nach Bedarf – entsprechend angepasst und erweitert werden. Des Weiteren ist bei einer geordneten Buchführung auf eine akkurate Belegorganisation zu achten. Die Belege bilden nämlich die Dokumentation der getätigten

[132] § 193 Abs. 4 UGB verlangt jedoch, dass der Jahresabschluss in deutscher Sprache erstellt wird. Somit liegt es nahe, dass auch die Bücher in Deutsch zu führen sind. (vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 205)

[133] In der Praxis wird vor allem die umsatzsteuerliche Frist für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung (bei einem monatlichen Voranmeldungszeitraum: der 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonates; vgl. § 21 Abs. 1 UStG) als zeitnahe Erfassung der Geschäftsvorfälle angesehen. Dies entspricht auch der abgabenrechtlichen Norm des § 131 Abs. 1 Z 2 lit. a BAO.

[134] Vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 33.

Geschäftsvorfälle und die Grundlage einer jeden Buchhaltung. Es ist daher unentbehrlich, sie geordnet, nach bestimmten und unmissverständlichen Belegkreisen – bspw. Kassa-, Bank-, Umbuchungsbelege – zu verwahren und auf ihre Richtigkeit zu überprüfen.

- Die bereits vorgenommenen Aufzeichnungen dürfen nicht verändert werden. Eventuelle Buchungskorrekturen müssen eindeutig sowie nachvollziehbar sein und sich auf den ursprünglichen Inhalt zurückverfolgen lassen. (vgl. § 190 Abs. 4 UGB)
- Die gesamte Buchführung muss so beschaffen sein, dass „sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen." (§ 190 Abs. 1 UGB) Diese Norm verfolgt folgende drei Grundaufgaben der Buchführung: Informationsfunktion (Stand von Schulden und Vermögen), Sicherungsfunktion (Sicherung gegen den Entzug von Vermögensgegenständen) und Beweisfunktion (Sicherung der Beweiskraft der Bücher).[135] Im Hinblick auf kanonische Vermögensträger kommen als sachverständige Dritte, welche in die Bücher Einsicht nehmen und sich dadurch einen Überblick über die wirtschaftliche Lage des kanonischen Vermögensträgers verschaffen, grundsätzlich alle Personen in Frage, die ausreichende Fachkenntnisse in der Rechnungslegung haben: z. B. Buchhalter, interne Aufsichtsorgane, kirchliche Revisoren, Abschlussprüfer, aber auch staatliche Finanzbeamte (im Rahmen von gesetzlichen Prüfungen) und gegebenenfalls Gerichtssachverständige.

Bereits seit Jahrzenten werden Bücher in EDV-unterstützter Form geführt. Dies wird auch ausdrücklich in § 190 Abs. 5 UGB als zulässig erklärt. Es gelten dabei die gleichen Prinzipien der ordnungsmäßigen Buchführung. Darüber hinaus verlangt der Gesetzgeber, falls Geschäftsbriefe elektronisch aufbewahrt werden, dass die urschriftgetreue (inhaltsgleiche, vollständige und

[135] Vgl. Ernst Marschner, § 190, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 23.

geordnete) Wiedergabe dieser Schriftstücke jederzeit bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen möglich ist.

Eine Konkretisierung der aus den gesetzlichen Bestimmungen resultierenden Anforderungen an die Buchführung mittels IT-gestützter Systeme hat das Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder „Ordnungsmäßigkeit von IT-Buchführungen" vom 23. März 2011 geboten. Darin wird das Augenmerk vor allem auf folgende Erfordernisse gerichtet:

- sorgfältige Auswahl und Verwendung geeigneter IT-Anwendungen (inkl. entsprechender Dokumentation),
- technische Erfüllung der Prinzipien der Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtheit und Ordnung,
- Gewährleistung der Unveränderbarkeit der getätigten Buchungen auf allen Ebenen (nicht nur der IT-Anwendung, sondern auch der Datenbank selbst),
- besondere Sicherheitsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem Schutz vor Missbrauch,
- angemessenes internes Kontrollsystem. [136]

Die steuerlichen Normen zur Buchführung entsprechen im Großen und Ganzen den unternehmensrechtlichen, auch wenn die BAO eine detailliertere Systematik der Anforderungen bietet. Die wesentlichsten weiterführenden Unterschiede zwischen BAO und UGB sind:

- ausdrückliche Zulässigkeit der Buchführung im Ausland (vgl. § 131 Abs. 1 BAO), die insbesondere für internationale Konzerne (weniger für kanonische Vermögensträger) von Bedeutung ist;
- Führung der Bücher in einer lebenden Sprache. (vgl. § 131 Abs. 1 Z 1 BAO) Diese Bestimmung entspricht zwar jener des UGB, erfordert jedoch vom Abgabenpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung eine beglaubigte Übersetzung der Aufzeichnungen, falls diese nicht in deutscher Sprache geführt werden;
- präzisere Fristen zur Vornahme von Eintragungen. (vgl. § 131 Abs. 1 Z 2 BAO) Diese korrespondieren mit den umsatzsteuerlichen

[136] Vgl. KFS/DV 1, Rz 14-22 sowie 44-69.

Fristen für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung. Außerdem sind alle Bareingänge und -ausgänge täglich einzeln festzuhalten (ordnungsmäßige Kassaführung);[137]

- ausführlichere Bestimmungen zur elektronischen Buchführung. (vgl. § 131 Abs. 2 und 3 BAO) Vor allem wird hier das Prinzip der Unveränderlichkeit der elektronisch verarbeiteten Buchungen sowie das Erfordernis einer entsprechenden Einrichtung zur richtigen Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle nachdrücklich betont.

Generell ist davon auszugehen, dass die §§ 124-132a BAO auch auf kanonische Vermögensträger anzuwenden sind. § 126 Abs. 1 BAO legt nämlich fest, dass die „Abgabenpflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen jene Aufzeichnungen zu führen" haben, „die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen." Nachdem die kanonischen Vermögensträger beschränkt steuerpflichtig sind (insb. KESt) und – in vielen Fällen als Dienstgeber – zur Einbehaltung und Abfuhr der Einkommensteuer in Form von Lohnsteuer verpflichtet sind, unterliegen sie den BAO-Bestimmungen zur Buchführung. Darüber hinaus ist ein kanonischer Vermögensträger, der ausschließlich im hoheitlichen Bereich tätig ist und keine Wirtschaftsbetriebe unterhält, zur Buchführung nach § 126 Abs. 3 BAO verpflichtet, wenn er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vermögensverwaltung) erzielt.

Im Hinblick auf die kanonischen Vermögensträger kann eine Norm über die Führung von Büchern wie folgt lauten:

§ 3. (1) Der Verwalter[138] des kanonischen Vermögensträgers hat Bücher zu führen und in diesen die auf den kanonischen Vermögensträger bezogenen Geschäftsvorfälle und

[137] Zu den Erleichterungen bei Erfassung von Bareingängen und Barausgängen siehe Barbewegungs-VO.

[138] Unter dem Begriff „Verwalter" ist nicht nur eine einzelne Person zu verstehen, sondern auch ein Gremium, falls es als solches gem. c. 118 CIC zur Vertretung der kanonischen juristischen Person berufen wurde. In den weiteren Ausführungen wird diese Bezeichnung in dem Sinne

seine Vermögenslage nach den kodifizierten sowie allgemein anerkannten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die wirtschaftliche Lage des kanonischen Vermögensträgers vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Die Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat in deutscher Sprache zu erfolgen. Werden Abkürzungen, Zahlen, Buchstaben oder Symbole verwendet, so muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.

(3) Die wertmäßigen Angaben zu den Geschäftsvorfällen sind in Euro zu machen.

(4) Die Eintragungen (eines Kalendermonats) in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht (spätestens einen Monat nach Ablauf des Kalendermonats) und geordnet vorgenommen werden.

(5) Die Bezeichnung der Konten und Bücher muss erkennen lassen, welche Geschäftsvorfälle auf diesen Konten und in diesen Büchern verzeichnet werden.

(6) Alle Kassabewegungen (Bareingänge und Barausgänge) sind täglich einzeln festzuhalten.

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

(8) Für die Führung der Bücher sowie der sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind – wenn zumutbar – geeignete EDV-Systeme zu verwenden. Sie müssen die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sowie die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe der Geschäftsvorfälle bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist jederzeit sichern.

---

verwendet. Näheres zur Vertretung und Verwaltung von kanonischen Vermögensträgern siehe Kap. I, 3.

3. Erstellung des Inventars[139]

§ 191 Abs. 1 UGB verpflichtet den Unternehmer, „zu Beginn seines Unternehmens alle diesem gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben." Die Erstellung eines solchen Verzeichnisses hat ebenfalls zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres zu erfolgen. (vgl. § 191 Abs. 2 UGB)

Dieses Inventar, das den Bestandsnachweis aller aktiven Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert zusammenfasst, erfolgt durch eine tatsächliche Bestandsaufnahme und Bewertung (nach den Prinzipien der Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit) der zu inventarisierenden Posten zu einem bestimmten Stichtag. Als Teil der Buchführungspflicht unterliegt sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.[140]

Das Inventar bildet weiters die Grundlage für die Erstellung der Eröffnungsbilanz (zu Beginn des Unternehmens) bzw. des Jahresabschlusses und ermöglicht den Vergleich der Soll-Werte der Buchhaltung mit den tatsächlich existenten Ist-Werten. Es ist daher nicht zulässig, das Inventar aus der Buchhaltung abzuleiten.

In das Inventar dürfen bzw. müssen lt. § 191 UGB nur jene Vermögensgegenstände und Schulden aufgenommen werden, die dem Unternehmen gewidmet sind. Somit sind das Privatvermögen und die Privatschulden in diesem Verzeichnis nicht darzustellen.[141] Die Zurechnung zum betrieblichen Vermögen erfolgt grundsätzlich nach dem Willen des Unternehmers und seiner Widmungsentscheidung. Abgesehen davon sind jedoch alle Vermögensgegenstände, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit für

---

[139] In den vorliegenden Ausführungen wird der Begriff „Inventur" einheitlich für die Bezeichnung der Inventarisierung (d. h. Bestandsaufnahme) verwendet, die zur Aufstellung des Inventars (d. h. Bestandsverzeichnis) führt. Siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 206f.

[140] Vgl. VwGH 24.4.1996, 92/13/0284.

[141] Zur Inventarisierung von Vermögensgegenständen bei gemischter Nutzung siehe Klaus Hirschler, Gerald Posautz, § 191, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 12.

das Unternehmen bestimmt sind, auch diesem zuzurechnen und im Zuge der Inventur zu erfassen.[142] Nicht zuletzt richtet sich die Unternehmenszugehörigkeit von Vermögensgegenständen nach den Eigentumsverhältnissen, wobei im Hinblick auf den Ausweis im Inventar das wirtschaftliche Eigentum (d. h. Verfügungsmacht über einen Vermögensgegenstand gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer[143]) ausschlaggebend ist.[144] Diese als nicht kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung geltende Auffassung wurde mit dem RÄG 2014 explizit in § 196a Abs. 1 UGB gesetzlich verankert.[145]

Konkret sind daher folgende bilanzielle Posten in das Inventar einzubeziehen: Anlage- und Umlaufvermögen, Verbindlichkeiten und (teilweise) Rückstellungen[146]. Aktivposten, die keine Vermögensgegenstände sind (bspw. Bilanzierungshilfen[147]), sowie Passivposten, die keine Schulden darstellen (bspw. Eigenkapital, passive Rechnungsabgrenzungsposten) werden bei der Inventur nicht berücksichtigt.

Nachdem die kanonischen Vermögensträger ihre statutarischen Aufgaben zum großen Teil durch Zuwendungen oder Förderungen bzw. Subventionen finanzieren, ist zu hinterfragen, ob diese auch Vermögensgegenstände und Schulden im Sinne des § 191 Abs. 1 UGB darstellen.

---

[142] Vgl. Hannes Hofbauer, Carina Steidl, § 191, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 13.

[143] Vgl. § 24 Abs. 1 lit. d BAO.

[144] Vgl. Hannes Hofbauer, Carina Steidl, § 191, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 11; siehe auch Reinhard Geist, § 191, in: Peter Jabornegg (Hrsg.), Kommentar zum HGB, Rz 10.

[145] Näheres zum Prinzip des wirtschaftlichen Gehalts (der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) siehe Kap. III, 5.

[146] Hinsichtlich der Unternehmenszugehörigkeit von Schulden ist entscheidend, dass diese durch Geschäftstätigkeit entstehen oder Vermögensgegenständen des Unternehmens zuzurechnen sind. Somit sind Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bzw. für ungewisse Verbindlichkeiten, aber auch Aufwandsrückstellungen (sofern gebildet) inventarisierungspflichtig. (vgl. Reinhard Geist, § 191, in: Peter Jabornegg (Hrsg.), Kommentar zum HGB, Rz 8-11; siehe auch Hannes Hofbauer, Carina Steidl, § 191, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 13)

[147] Zum Begriff „Bilanzierungshilfen“ siehe Kap. III, 8.2.

Grundsätzlich gelten gem. c. 1267 § 1 CIC alle Zuwendungen, „die Oberen oder Verwaltern jedweder kirchlichen juristischen Person, auch einer privaten, gemacht wurden, als der juristischen Person selbst übereignet." Es findet daher der Übergang des wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Eigentums auf die juristische Person statt und die Zuwendung wird zum Kirchenvermögen (d. h. zum „betrieblichen" Vermögen des kanonischen Vermögensträgers).

Die Aussage des c. 1267 § 3 CIC, dass von Gläubigen für einen bestimmten Zweck gegebene Zuwendungen nur in Übereinstimmung mit dieser *intentio* verwendet werden dürfen, lässt darauf schließen, dass das Kirchenrecht sowohl zweckgebundene, als auch zweckfreie Zuwendungen kennt. Die Letzteren sollen allerdings genauer betrachtet werden. Die Bezeichnung der Zuwendungen, denen keine Willenserklärung des Gebenden zugrunde liegt, als zweckfrei schließt natürlich nicht die Zweckbindung(en) aus, die sich aus den Statuten des kanonischen Vermögensträgers ergibt bzw. ergeben. Genau genommen ist die Zweckfreiheit einer solchen Zuwendung nur im Rahmen der statutarischen Tätigkeit zulässig. Daher sind sie auch in gewissem Ausmaß zweckgebunden. Für die Zwecke der Bilanzierung werden sie jedoch aus der Sicht des kanonischen Vermögensträgers als freie Zuwendungen betrachtet.

Aus der Unterscheidung zwischen zweckgebundenen und -freien Spenden ergeben sich relevante Konsequenzen für den Ausweis solcher Gaben auf der Passivseite der Bilanz und damit für das Inventar.[148]

Die zweckfreien Zuwendungen werden folgerichtig in der Bilanz als Erhöhung des Eigenkapitals (über die Gewinn- und Verlustrechnung) auszuweisen sein, das keine Schuld im Sinne des § 191 Abs. 1 UGB darstellt. Hingegen bilden die zweckgebundenen Zuwendungen Verpflichtungen, die aus Geschäftstätigkeit des kanonischen Vermögensträgers entstehen und als solche

[148] Der Ausweis dieser Posten in der Bilanz setzt natürlich voraus, dass die erhaltenen Mittel (seien es Geld- oder Sachzuwendungen) zum Bilanzstichtag (noch) keiner Verwendung zugeführt wurden.

zu passivieren sind. Diese Verpflichtungen[149] sind – als Schulden im Sinne des § 191 Abs. 1 UGB – in das Inventar aufzunehmen.

Der Charakter der Förderungen und Subventionen entspricht generell jenem der Zuwendungen, wobei in den meisten Fällen deren Zweckgebundenheit seitens des kirchlichen oder staatlichen Subventionsgebers gegeben sein wird.

In Bezug auf die kanonischen Vermögensträger kann § 191 UGB – bis auf die Begriffe „Unternehmer" und „Unternehmen" – wortgetreu als eine kirchliche Norm übernommen werden:

§ 4. (1) Der Verwalter hat zu Beginn des kanonischen Vermögensträgers die diesem gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben (Inventar).

(2) Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen.

4. Inventurverfahren

§ 192 UGB konkretisiert die ihm vorausgegangene Norm über die Pflicht zur Inventarisierung. Nachdem das Inventar die Basis für den Jahresabschluss (bzw. Eröffnungsbilanz) bildet, das einerseits eine Kontrollfunktion erfüllt (Vergleich zwischen dem Soll- und Ist-Bestand) und andererseits die Bewertung der betrieblichen Vermögensgegenstände und Schulden ermöglicht, stellt die Norm des § 192 UGB gewisse Rahmenbedingungen betreffend Art und Technik der Inventur auf, nach denen die Bestandsaufnahme zu erfolgen hat.

[149] Die Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen können in gewissem Ausmaß mit Verbindlichkeiten verglichen werden. Auch wenn das UGB den Terminus „Verbindlichkeit" nicht definiert, sind das nach herrschender Meinung nicht nur einklagbare Verbindlichkeiten im rechtlichen Sinn, sondern auch jene, die – trotz fehlender rechtlicher Erzwingbarkeit – aus faktischen Gründen erfüllt werden müssen. (vgl. Norbert Lüdenbach, Dieter Christian, § 196, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 5) Andererseits weisen sie ebenfalls den Charakter einer Rückstellung auf, weil sie ihrem Grund und der Höhe nach noch unsicher sind.

Grundsätzlich ist dafür die körperliche Bestandsaufnahme (d. h. durch Zählen, Messen und Wiegen des Bestands) vorgesehen (vgl. § 192 Abs. 1 UGB), doch der Gesetzgeber lässt auch andere Vereinfachungsverfahren bei der Durchführung der Inventur zu (vgl. § 192 Abs. 2 bis 4 UGB), die im Folgenden kurz skizziert werden:

- Stichtagsinventur

  Sie stellt den Idealfall der Inventurverfahren dar. Die vollständige körperliche Bestandsaufnahme erfolgt am Bilanzstichtag. Diese Art der Inventur ist vor allem aus organisatorischen Gründen selbst bei kleinen Unternehmen kaum durchführbar.

- ausgeweitete Stichtagsinventur

  Die Bestandsaufnahme wird auf mehrere Tage um den Bilanzstichtag[150] herum ausgeweitet. Die Veränderungen am Bestand zwischen dem Bilanzstichtag und Aufnahmetag werden durch Fortschreibung bzw. Rückrechnung berücksichtigt.

- verschobene (vor- bzw. nachverlegte) Stichtagsinventur

  Bei diesem Verfahren wird der Inventurstichtag vom Bilanzstichtag abgekoppelt. Der Aufnahmestichtag darf jedoch nur innerhalb von drei Monaten vor bzw. zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag liegen. Die zu inventarisierenden Vermögensgegenstände können zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfasst werden, doch der tatsächliche Bestand zum Bilanzstichtag muss entsprechend mengen- und wertmäßig fortgeschrieben bzw. rückgerechnet werden. Dieses Verfahren darf nicht auf Bestände angewendet werden, die unkontrollierten Abgängen (bspw. durch Schwund oder Verderb) unterliegen.

- permanente Inventur

  Die Bestandsaufnahme von Vermögensgegenständen wird auf das Geschäftsjahr verteilt. Dabei werden die Bestände zum Bilanzstichtag aus der Lagerbuchführung entnommen. Die körperliche Aufnahme (Zählen, Wiegen,

[150] Als zeitnah zum Bilanzstichtag wird in der steuerlichen Praxis der Zeitraum von 10 Tagen angesehen. (vgl. EStR, Rz 2112)

Messen) wird unterjährig zu unterschiedlichen Zeitpunkten vorgenommen (mindestens einmal pro Geschäftsjahr) und dem Soll-Bestand der Lagerbuchführung gegenübergestellt. Diese Inventurmethode setzt eine gut funktionierende Lagerbuchführung und eine vollständige Dokumentation der durchgeführten Bestandsaufnahmen voraus. Sie ist jedoch bei besonders wertvollen Vermögensgegenständen und bei Beständen, die unkontrollierten Abgängen unterliegen, nicht zulässig.

- Stichprobeninventur

Bei diesem Vereinfachungsverfahren wird lediglich ein Teil der Vermögensgegenstände (Stichproben) inventarisiert. Aus den auf diese Art und Weise gewonnenen Daten werden mit Hilfe von anerkannten mathematisch-statistischen Methoden die tatsächlichen Gesamtbestände errechnet und mit den Soll-Beständen der Lagerbuchführung verglichen. Dieses Verfahren darf ebenfalls nicht auf besonders wertvolle Vermögensgegenstände sowie auf Bestände, die unkontrollierten Abgängen unterliegen, angewendet werden.

- buch- und belegmäßige Bestandsaufnahme

Sie kommt vor allem bei unkörperlichen Vermögensgegenständen zur Anwendung, bei denen eine körperliche Inventur nicht möglich ist (z. B. Forderungen oder Verbindlichkeiten). Die Bestände werden aus der Buchhaltung übernommen und mit entsprechenden Belegen nachgewiesen.[151]

Allen Inventurverfahren ist gemeinsam, dass deren Anwendung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen muss. (vgl. § 192 Abs. 2 und 4 UGB) Daraus werden Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur abgeleitet, die neben der Vollständigkeit, Richtigkeit, Einzelerfassung und Nachprüfbarkeit auch Klarheit und Übersichtlichkeit, Vergleichbarkeit und Wirtschaftlichkeit fordern. Demzufolge müssen in das Inventar sämtliche

[151] Bei den dargestellten Vereinfachungsmethoden handelt sich nicht nur um die im UGB explizit angeführten Verfahren, sondern auch um jene, die aus dem Gesetzestext durch die Lehre abgeleitet wurden. Ausführlich dazu siehe Klaus Hirschler, Gerald Posautz, § 192, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 10-21. Auch aus steuerlicher Sicht sind diese Vereinfachungsmethoden zulässig. (vgl. EStR, Rz 2101-2123)

Vermögensgegenstände und Schulden (Vollständigkeit) aufgenommen sowie nach Art und Menge zutreffend (Richtigkeit) erfasst werden. Die Erfassung aller Positionen hat einzeln zu erfolgen (Einzelerfassung) und für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar zu sein (Nachprüfbarkeit). Die möglichst klare, übersichtliche und vergleichbare Inventur muss dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit gerecht werden, nach dem das Verhältnis zwischen Genauigkeit im Ergebnis und Erhebungskosten angemessen bleibt.[152]

Aus dem Wortlaut des § 192 UGB ergibt sich logischerweise, dass das im Rahmen einer Unternehmensgründung aufzustellende Inventar für die Eröffnungsbilanz nur auf Basis einer körperlichen Bestandsaufnahme erfolgen darf.

Nachdem sich im Hinblick auf kanonische Vermögensträger keine wesentlichen Änderungen dieser Norm ergeben, kann eine betreffende Norm wie folgt lauten:

§ 5. (1) Die Vermögensgegenstände sind im Regelfall im Weg einer körperlichen Bestandsaufnahme (Inventur) zu erfassen.

(2) Für die Aufstellung des Bestandsverzeichnisses (Inventar) am Schluss eines Geschäftsjahres bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgelegt werden kann.

(3) In dem Inventar für den Schluss eines Geschäftsjahres müssen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet werden, wenn

1. *der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines gemäß Abs. 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar*

[152] Vgl. Hannes Hofbauer, Carina Steidl, § 192, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 3.

verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Geschäftsjahres aufgestellt ist, und

2. *auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.*

(4) Bei der Inventur darf der Bestand von Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

5. Verpflichtung zur Aufbewahrung von Unterlagen

Die vom Unternehmer in § 190 Abs. 1 UGB geforderte Führung von Büchern, in denen er seine unternehmensbezogenen Geschäfte aufzuzeichnen und die Vermögenslage seines Unternehmens darzustellen hat, erfüllt ihre Funktion als Dokumentationsinstrument und eignet sich für die Überprüfbarkeit der getätigten Geschäftsvorfälle, wenn diese Aufzeichnungen, aber auch die ihnen zugrunde liegenden Unterlagen und die auf ihnen basierenden Dokumente, dem Unternehmer selbst sowie allen an der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens interessierten Personen eine Zeit lang zur Verfügung stehen. In diesem Sinne bestimmt § 212 Abs. 1 UGB, dass der Unternehmer „seine Bücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse samt den Lageberichten, […] empfangene Geschäftsbriefe, Abschriften der abgesendeten Geschäftsbriefe und Belege für Buchungen in den von ihm gemäß § 190 zu führenden Büchern (Buchungsbelege) sieben Jahre lang geordnet aufzubewahren“ hat; „darüber hinaus noch solange, als sie für ein anhängiges

gerichtliches oder behördliches Verfahren, in dem der Unternehmer Parteistellung hat, von Bedeutung sind."

Aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt sich in erster Linie die direkte Pflicht des Unternehmers zur Aufbewahrung der für sein Unternehmen relevanten Unterlagen. Analog zu der Bestimmung des § 190 Abs. 1 UGB ist diese als seine höchstpersönliche und nicht übertragbare Obliegenheit zu sehen. Um ihr vorschriftsmäßig gerecht zu werden, ist er natürlich nicht verpflichtet, selbst zu handeln. Bedient sich der Unternehmer jedoch Hilfspersonen (d. h. Dienstnehmer bzw. externer Dienstleister), hat er sicherzustellen und zu überwachen, dass die Aufbewahrung solide organisiert ist.[153] Im kirchlichen Bereich ist der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers der Adressat dieser Norm.

In sachlicher Hinsicht erstreckt sich die Bestimmung des § 212 UGB nicht nur auf die im Gesetzestext angegebenen Unterlagen (Bücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse usw.). Sie ist vielmehr als eine demonstrative – nicht taxative – Aufzählung der aufzubewahrenden Dokumente.[154] Um diese Tatsache zu verdeutlichen, empfiehlt es sich, die kirchenrechtliche Formulierung des sachlichen Anwendungsbereichs dieser Norm unmissverständlich zu fassen. Von der Aufbewahrungspflicht sollen daher alle Unterlagen betroffen sein, die nach objektiver Einschätzung für die Dokumentation und Überprüfbarkeit der Geschäftstätigkeit des kanonischen Vermögensträgers geeignet und relevant sind. Des Weiteren sind bei der Konkretisierung der bezüglichen Unterlagen die den kanonischen Vermögensträgern spezifischen Verhältnisse zu berücksichtigen, d. h. Verweise auf Konzernunterlagen können ausgelassen, dafür aber jene kirchenrechtlicher Art (bspw. Rechenschaftsberichte an die zuständige kirchliche Autorität und Geschäftsbriefe, Budgetgenehmigungen) einbezogen werden.

Das Gesetz regelt grundsätzlich nicht, auf welche Art und Weise die Aufbewahrung erfolgen soll. Es ist lediglich von einer geordneten

[153] Zur höchstpersönlichen Pflicht des Unternehmers, Bücher zu führen, siehe Kap. II, 2.

[154] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, § 212, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 10.

Aufbewahrung die Rede. Die herrschende Lehrmeinung stellt diese Aussage in den Kontext des § 190 Abs. 1 UGB und bezieht ihn auf die Aufbewahrungsthematik.[155] Dementsprechend muss auch die Verwahrung von Geschäftsunterlagen – analog zur Buchführung – so beschaffen sein, „dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann." (§ 190 Abs. 1 UGB) Welche konkreten Ordnungskriterien hier anzuwenden sind, muss nach Zweckmäßigkeit des Einzelfalls entscheiden werden.[156] Im Sinne des § 190 Abs. 5 UGB wäre eine Aufbewahrung in einer EDV-unterstützen Form zulässig, solange die urschriftgetreue Wiedergabe jederzeit gewährleistet und die Lesbarkeit gesichert ist.

Im Hinblick auf die kanonischen Vermögensträger ist bezüglich der Aufbewahrungsdauer, die § 212 Abs. 1 UGB einheitlich mit sieben Jahren festlegt, zu unterscheiden, ob es sich um Geschäftsvorfälle handelt, die das Stammvermögen (Stammkapital) bzw. frei verfügbares Vermögen (frei verfügbares Kapital)[157] betreffen. In Anbetracht der Bestimmungen des c 1284 § 2 n. 1 und 2 CIC, die von den Verwaltern verlangen, sich um das ihnen anvertraute Kirchenvermögen so zu sorgen, dass es auf keiner Weise verloren geht, sowie das Eigentum am Kirchenvermögen auch nach weltlichem Recht ausreichend gesichert ist, empfiehlt es sich, jedwede Unterlagen, die sich auf zum Stammvermögen zuzuordnende Vermögensgegenstände beziehen, – unabhängig von der den Ablauf hemmenden Wirkung eines gerichtlichen bzw. behördlichen Verfahrens – generell unbefristet aufzubewahren. Eine Fristenablaufhemmung ist außer Zweifel auch bei anhängigen Verfahren der kirchlichen Gerichtsbarkeit anzunehmen, deren Jurisdiktion die kanonischen Vermögensträger (als kanonische öffentliche juristische Personen) unterstehen.

---

[155] Vgl Hannes Hofbauer, § 212, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 11.

[156] Vgl. Norbert Winkeljohann, Holger Philipps, § 257, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 2.

[157] Zu den Begriffen „Stammvermögen" und „frei verfügbares Vermögen" siehe Kap. III, 8.2.

Ein wenig problematisch erweist sich die Formulierung des § 212 Abs. 2 UGB, in dem der Beginn der Aufbewahrungsfrist definiert wird: „Diese Frist läuft vom Schluss des Kalenderjahres an, für das die letzte Bucheintragung vorgenommen, das Inventar aufgestellt, die Eröffnungsbilanz und der Jahresabschluss festgestellt […] oder der Geschäftsbrief empfangen oder abgesendet worden ist." Dieser Wortlaut geht nämlich nicht mit dem gem. § 193 Abs. 3 UGB zulässigen, vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr einher, das in der Regel zwölf Monate umfasst, jedoch nicht mit dem Kalenderjahr deckungsgleich sein muss. Besonders jene Unterlagen, die sich nicht auf ein konkretes Datum, sondern einen Zeitraum beziehen, wären einem konkreten Kalenderjahr gemäß der Regel über die Aufbewahrungsfrist nur schwierig zuzuordnen. Vor allem ist hier an alle Unterlagen im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss zu denken. Im Schrifttum wird daher überwiegend davon ausgegangen, dass die Aufbewahrungsfrist für diese Art von Unterlagen mit Ende jenes Kalenderjahres zu laufen beginnt, in dem der (vom 31. Dezember abweichende) Bilanzstichtag fällt.[158]

Weiters scheint die in § 212 Abs. 2 UGB enthaltene Präzisierung des Beginns der Frist für konkrete Art von Unterlagen nicht geeignet, weil daraus kein eindeutig allgemein gültiger Standard abgeleitet werden kann. Es wird aus diesem Grund vorgeschlagen, beim Beginn der Aufbewahrungsfrist auf den allgemeinen Bezug einer Unterlage, ohne derer Art zu spezifizieren, auf das jeweilige Kalenderjahr abzustellen.

Eine für kanonische Vermögensträger gültige Norm über die Aufbewahrungspflicht und -frist kann daher wie folgt formuliert werden:

§ 6. (1) Der Verwalter hat alle Unterlagen, die nach objektiver Einschätzung für die Dokumentation und Überprüfbarkeit der Geschäftstätigkeit des kanonischen

[158] Vgl. Christian Steiner, § 212, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 22; siehe auch Hannes Hofbauer, § 212, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 13 sowie Hellwig Troggler, Ulrich Troggler, § 212, in: Manfred Straube (Hrsg.), Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Rz 7.

Vermögensträgers geeignet und relevant sind, insbesondere Bücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse samt den Lageberichten, Abschlussprüfungsberichte, Buchhaltungsbelege, Rechenschaftsberichte, Geschäftskorrespondenz, sieben Jahre lang geordnet aufzubewahren; darüber hinaus noch solange, als sie für ein anhängiges gerichtliches oder behördliches Verfahren, in dem der kanonische Vermögensträger Parteistellung hat, von Bedeutung sind.

(2) Beziehen sich die Unterlagen auf Geschäftsvorfälle, die mit Vermögensgegenständen des Stammkapitals des kanonischen Vermögensträgers im Zusammenhang stehen, sind sie ausnahmslos unbefristet aufzubewahren.

(3) Die Aufbewahrungsfrist läuft vom Schluss jenes Kalenderjahres an, für das die letzte Eintragung in der Unterlage vorgenommen wurde bzw. auf das sich die Unterlage – unabhängig von ihrer Datierung – inhaltlich bezieht.

6. Vorlage der Unterlagen im Rechtsstreit

Den Vorschriften über die Aufbewahrungspflicht von Unterlagen folgen die verfahrensrechtlichen Normen, die sich mit der Vorlage der Unterlagen in einem gerichtlichen Rechtsstreit auseinandersetzen und die diesbezüglichen Bestimmungen der ZPO ergänzen.[159]

Gem. § 213 Abs. 1 UGB kann das Gericht im Laufe eines Rechtsstreits „auf Antrag oder von Amts wegen die Vorlage der Bücher einer Partei anordnen." Diese Rechtsvorschrift bezieht sich auf § 183 Abs. 1 Z 2 ZPO und – als Spezialvorschrift – erweitert die Gewalt des Gerichts. Während die ZPO verfügt, dass das Gericht die Parteien des Rechtsstreits zur Vorlage der in ihren Händen befindlichen Unterlagen anhalten kann, auf welche sich die eine oder die andere Partei berufen hat (vgl. § 183 Abs. 1 Z 2 ZPO), wenn sich die beiden Parteien nicht dagegen ausgesprochen haben (vgl. § 183 Abs. 2 ZPO), räumt § 213 Abs. 1 UGB dem Gericht dieses Recht unabhängig vom Einverständnis der Prozessparteien

[159] Vgl. Klaus Hirschler, Martin Six, § 213, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 1.

ein.[160] Darüber hinaus stellt § 213 Abs. 2 UGB klar, dass die übrigen Vorschriften der ZPO betreffend die Verpflichtung des Prozessgegners zur Vorlage von Urkunden unberührt bleiben.

Des Weiteren konkretisiert § 214 UGB, wie und in welchem Umfang die Einsicht durch die Parteien in die vorzulegenden Unterlagen genommen wird. Demgemäß beschränkt sie sich auf die im Verfahren verhandelten Streitpunkte, wobei die übrigen Inhalte der Unterlagen dem Gericht selbst (unter Ausschluss der Parteien) insoweit offengelegt werden müssen, als es für die Prüfung ihrer Ordnungsmäßigkeit erforderlich ist.[161]

Bezieht sich der Rechtsstreit auf Vermögenssachen, darf das Gericht gem. § 215 UGB „die Vorlage der Bücher zur Kenntnisnahme von ihrem ganzen Inhalt anordnen", wodurch der in § 214 UGB geregelte Umfang der Einsichtsmöglichkeiten im Bereich der Vermögensstreitigkeiten wesentlich erweitert wird.

Abschließend legt § 216 UGB für die auf Datenträgern gespeicherten Unterlagen fest, dass die zu deren Vorlage verpflichtete Partei auf ihre Kosten und innerhalb angemessener Frist alle entsprechenden Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen hat, die benötigt werden, um diese Unterlagen lesbar zu machen.

Es wird vorgeschlagen, die UGB-Normen über die Vorlage von Unterlagen im Rechtsstreit in das kirchenrechtliche Bilanzierungsregelwerk generell nicht zu inkludieren, weil sie von ihrem Charakter her dafür nicht geeignet sind. §§ 213-216 UGB regulieren die Verpflichtungen zur Vorlage der relevanten Unterlagen in einem Rechtsstreit bzw. räumen den Gerichtsorganen bestimmte Ansprüche auf Einsicht in diese Unterlagen ein. Sie beziehen sich jedoch in keiner Weise auf Buchführungsabläufe, die in den angedachten kirchenrechtlichen Standards zusammengestellt werden sollen, obwohl sie vom weltlichen

[160] Vgl. Hellwig Troggler, Ulrich Troggler, § 213, in: Manfred Straube (Hrsg.), Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Rz 2a; siehe auch Hannes Hofbauer, § 213, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 9.

[161] Vgl. auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 208.

Gesetzgeber im Dritten Buch des UGB platziert wurden, dessen Gegenstand das Bilanzrecht ist.

Darüber hinaus gelten die o. g. Vorschriften nach der herrschenden Lehrmeinung nur für jene Personen, die nach den Bestimmungen des § 189 UGB buchführungspflichtig sind.[162] Nachdem kanonische Vermögensträger – in ihrem hier angesprochenen Hoheitsbereich – nie zur Buchführung nach UGB verpflichtet werden können, ist für sie eine solche Regelung totes Recht und daher als kirchenrechtliche Norm überflüssig.

Weiters wäre eine gleich oder ähnlich lautende kirchenrechtliche Bestimmung *per se* widersprüchlich, weil sie einem weltlichen Gericht Rechte in Bezug auf kanonische öffentliche juristische Personen zubilligen würde, die dieses Gericht auf Grund von fehlender Kompetenz und Zuständigkeit ihnen gegenüber nicht exekutieren dürfte.

Selbstverständlich soll das nicht heißen, dass kanonische öffentliche juristische Personen, die im staatlichen Bereich als Körperschaften öffentlichen Rechts existieren, der weltlichen Gerichtsbarkeit nicht unterstehen, doch die Ableitung einer für die weltlichen Gerichte gültigen Gewalt aus einer kirchenrechtlichen Norm ist inkorrekt.

Bezüglich der Rechtsstreitigkeiten, die sich auf die kirchliche Rechtsordnung beziehen, unterliegen die kanonischen Vermögensträger ausschließlich der kirchlichen Gerichtsbarkeit, die gem. c. 1401 CIC aus eigenem und ausschließlichem Recht (*iure proprio et exclusivo*) zur Entscheidung über ihre inneren Angelegenheiten befugt ist.

Im Sinne des c. 1401 CIC kann es sich hier handeln um:

- Streitsachen – gerichtliche Auseinandersetzung betreffend Rechtsverhältnisse, „die geistliche und damit verbundene Angelegenheiten zum Gegenstand haben." (c. 1401 n. 1 CIC) Darunter sind jedoch nicht nur jene Sachverhalte zu verstehen, die mit dem geistlichen Leben der Kirche

[162] Vgl. Peter Jabornegg, § 213, in: Herbert Kofler u.a. (Hrsg.), Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Rz 5.

im direkten Zusammenhang stehen (wie bspw. Sakramente oder Verkündigungsdienst), sondern auch Sachen und Rechte (und somit der gesamte Bereich des Vermögensrechts), die zur Erfüllung der kirchlichen Sendung bestimmt sind.

- Strafsachen – Verfahren zur Verhängung oder Feststellung einer Sanktion im Zusammenhang mit dem Verstoß gegen ein mit einer Sanktionsdrohung versehenes Gesetz oder einen Verwaltungsbefehl. [163]

Aus der Tatsache, dass die kirchliche Justizgewalt von der weltlichen unabhängig ist, darf nicht geschlossen werden, dass die gerichtliche Zuständigkeit entweder dem einen oder dem anderen Rechtsbereich unterliegt. Vielmehr werden in Fällen, in denen eine Verfehlung im Blick auf das kanonische und zugleich weltliche Gesetz vorliegt, Gerichtsentscheidungen durch das jeweilige Gericht getroffen: „Das weltliche Gericht bestraft das Delikt im Blick auf das weltliche Gemeinwesen, das kirchliche Recht im Blick auf die Kirche."[164] Bei Rechtsstreitigkeiten in Bezug auf das Vermögen wird man sogar von einer solchen Notwendigkeit ausgehen, damit das Urteil im weltlichen Bereich seine Wirkung hat.

Eine Norm über die Vorlage von Dokumenten bei Rechtsstreitigkeiten in das kirchenrechtliche Regelwerk zur Buchführung zu inkludieren, scheint sich ebenfalls aus dem Grund zu erübrigen, weil dieser Materie das gesamte Kapitel II „Urkundenbeweis" des Buches VII CIC „Prozesse" gewidmet ist. In den cc. 1539-1546 CIC werden sowohl die Art und Beweiskraft von Urkunden, als auch deren Vorlage normiert.

C. 1540 CIC trifft eine Unterscheidung hinsichtlich des Urhebers einer Urkunde. Demgemäß können sie entweder öffentlich oder privat sein:

- Öffentliche Urkunden sind jene, „die eine Amtsperson in Ausübung ihres Amtes in der Kirche und unter Beachtung der rechtlich vorgeschriebenen

[163] Vgl. Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, Ludger Müller, KanR IV, 257f.

[164] Ebd., 258.

Förmlichkeiten ausgestellt hat." (c. 1540 § 1 CIC) Darüber hinaus gelten auch weltliche Urkunden, „die nach den Gesetzen des jeweiligen Ortes als solche rechtlich anerkannt werden" (c. 1540 § 2 CIC), als öffentlich.

- Private Urkunden sind – im Umkehrschluss – alle Urkunden, die nicht öffentlich sind. (vgl. c. 1540 § 3 CIC)

Wann eine Urkunde als Beweismittel dienen kann und wie deren Vorlage in einem Rechtsstreit zu erfolgen hat, regeln die cc. 1544-1546 CIC. Zuerst muss sie bei der Gerichtskanzlei – im Original bzw. in einer beglaubigten Abschrift – zum Zweck der Prüfung hinterlegt werden. (vgl. c. 1544 CIC) Weiters ermächtigt c. 1545 CIC den Richter, die Vorlage von Urkunden, die beide Parteien des Gerichtsverfahrens betreffen, grundsätzlich anzuordnen. Dieses Recht wird jedoch durch c. 1546 § 1 CIC insofern eingeschränkt, als die „Veröffentlichung" dieser Urkunden einen Nachteil im Sinne des c. 1548 § 2 n. 2 CIC (d. h. Rufschädigung oder gefährliche Belästigung für die Person, die das Dokument vorlegen soll) bzw. eine Geheimnisverletzung darstellen sollte. In Anbetracht dieses Vorbehalts kann der Richter, wenn die Beschaffenheit des Dokuments es zulässt, einen Teil dieser Urkunde anfordern. Dies jedoch nur unter der Voraussetzung, dass eine „Teil-Vorlage" nicht mit den in c. 1548 § 2 n. 2 CIC erwähnten Nachteilen bzw. einer Geheimnisverletzung verbunden ist. (vgl. c. 1546 § 2 CIC)

III. ERÖFFNUNGSBILANZ UND JAHRESABSCHLUSS – GENERELLE NORMEN

Ein akkurat organisiertes Rechnungswesen, in dem sowohl alle Geschäftsvorfälle entsprechend dem festgelegten Regelwerk in den Büchern erfasst, als auch alle Vermögensgegenstände aufs Genaueste in das Inventar aufgenommen werden, wäre alleine kein geeignetes Instrument für die Führung eines Unternehmens. Auch andere Personengruppen, die am Wohlergehen des Unternehmens interessiert sind (bspw. Gläubiger, Lieferanten, Mitarbeiter und nicht zuletzt die staatliche Finanzverwaltung), würden einer solchen Buchhaltung nur wenige Auskünfte abgewinnen können.

Aus diesem Grund bedarf es einer Zusammenfassung der in einer Periode erfassten Daten in ein Ganzes, das nach einem bestimmten Standard aufgebaut ist. Diese Gesamtschau des wirtschaftlichen Geschehens – der Jahresabschluss – muss nach festgelegten formellen und materiellen Normen gestaltet werden, um die wirtschaftliche Situation des Unternehmens verlässlich darstellen zu können und für einen durchschnittlichen Adressaten dieser Informationen verständlich zu sein.

Im vorliegenden Kapitel werden daher die allgemeinen Bestimmungen des UGB betreffend die Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses, die Anforderungen, die er erfüllen muss, die wichtigsten Prinzipien ordnungsmäßiger Bilanzierung sowie Grundnormen über den Inhalt der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung erläutert und im Hinblick auf die Besonderheiten der kanonischen Vermögensträger überprüft.

1. Verpflichtung zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz sowie des Jahresabschlusses

Zu Beginn seiner Unternehmenstätigkeit hat ein Unternehmer gem. § 193 Abs. 1 UGB eine Eröffnungsbilanz nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Diese Eröffnungsbilanz bildet in weiterer Folge die Grundlage zur Erstellung von weiteren regelmäßigen Jahresbilanzen sowie der Ermittlung des Betriebserfolges im ersten Geschäftsjahr.[165] In erster Linie wird sie jedoch als Instrument der Selbstinformation des Unternehmers über die Vermögenslage zu Beginn seines Unternehmens[166] betrachtet.[167]

Die UGB-Norm definiert nicht, welcher konkrete Stichtag als „Beginn des Unternehmens" und somit als Beginn des ersten Geschäftsjahres gilt, zu dem die Eröffnungsbilanz aufzustellen ist. Nach der herrschenden Lehre wird man ihn als jenen Tag bezeichnen, an dem der erste buchungspflichtige Geschäftsvorfall bei Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit eintritt bzw. die Buchführungspflicht beginnt. Es ist zu beachten, dass dieser Stichtag gegebenenfalls mit dem Tag einer „offiziellen Gründung" (z. B. notarieller Abschluss des Gesellschaftsvertrages, Anzeige beim Firmenbuchgericht) nicht unbedingt einhergehen muss.[168]

Der Gesetzestext spricht von der Erstellung einer Eröffnungsbilanz nach Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Daraus kann konsequenterweise abgeleitet werden, dass in der Eröffnungsbilanz das gesamte betriebliche

---

[165] Obwohl dieser Zweck der Eröffnungsbilanz im UGB nicht explizit genannt ist, kann er aus der Bestimmung des § 4 Abs. 1 EStG abgeleitet werden, in dem der Gewinn als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres definiert wird. Nachdem es bei Neugründungen kein vorangegangenes Wirtschaftsjahr gibt, wird man in solchen Fällen auf die Eröffnungsbilanz zurückgreifen müssen.

[166] Auf die Problematik eines eventuellen umgründungsbedingten Beginns des Unternehmens (beim Rechtsnachfolger) wird in diesen Ausführungen nicht eingegangen.

[167] Vgl. Petra Hübner-Schwarzinger, § 193, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 6.

[168] Vgl. Juliane Schlager-Haider, § 193, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 2f.

Inventar (Vermögensgegenstände, Schulden) des Unternehmens vollständig, richtig, einzeln und nachprüfbar – unter Einhaltung der vor allem in § 201 UGB kodifizierten Ansatz- und Bewertungsvorschriften – zum Eröffnungsbilanzstichtag auszuweisen ist. Der sich aus der bilanziellen Gegenüberstellung der aktivseitig erfassten Vermögensgegenstände und der passivseitig abgebildeten Schulden (Fremdkapital) ergebende Wert stellt die Eigenmittel (Eigenkapital) dar.

Die oben angeführten Gründe für die Erstellung einer Eröffnungsbilanz zu Beginn des Unternehmens – vor allem Informationsfunktion und Grundlage für weitere Jahresabschlüsse – sprechen auch dafür, dass diese Norm durch die kanonischen Vermögensträger angewendet wird.

Analog zu der Bestimmung über die Buchführungspflicht gem. § 190 Abs. 1 UGB, nach der – in Bezug auf kanonische Vermögensträger – sein Verwalter für die Buchführung zuständig und verantwortlich ist, wird die Verpflichtung zur Erstellung der Eröffnungsbilanz, die einen wichtigen Teil der Buchführung darstellt, auch auf ihn zu übertragen sein.

Unter diesem Aspekt (Zuständigkeit für die Buchführung) ist ebenfalls die Bestimmung des § 193 Abs. 2 UGB zu sehen, welche den Unternehmer verpflichtet, den Jahresabschluss für das vorangegangene Geschäftsjahr innerhalb von neun Monaten nach dem Schluss des Geschäftsjahres aufzustellen.[169]

Der zu bilanzierende Zeitraum wird in § 193 Abs. 3 UGB auf zwölf Monate beschränkt, die in der Praxis die Dauer eines regulären Geschäftsjahres darstellen, und ist nicht mit dem Kalenderjahr gleichzusetzen. Lediglich in Ausnahmefällen – wie bspw. Gründung, Umgründung oder Beendigung eines Unternehmens – darf von dieser Regel abgewichen werden. Man spricht in diesem Fall von einem Rumpfgeschäftsjahr.[170] Solche kürzeren Perioden (Wirtschaftsjahre) sieht auch das Steuerrecht vor. (vgl. § 2 Abs. 6 EStG)

[169] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 209.

[170] Vgl. Petra Hübner-Schwarzinger, § 193, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 49.

Eine grundsätzlich zwingende Gleichsetzung des Wirtschaftsjahres mit dem Kalenderjahr als Gewinnermittlungszeitraum sieht hingegen im § 2 Abs. 5 EStG das Steuerrecht vor. Jenen Steuerpflichtigen jedoch, die nach § 189 UGB (oder anderen Vorschriften) rechnungslegungspflichtig sind und Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG beziehen, ermöglicht der Gesetzgeber, einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum festzulegen, der als Wirtschaftsjahr gilt. (vgl. § 2 Abs. 5 EStG) Diese Steuerpflichtigen haben vorrangig die unternehmensrechtlichen Grundsätze auch für die Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung anzuwenden. In solchen Fällen ist das steuerrelevante Ergebnis des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres jenem Kalenderjahr zuzuordnen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. (vgl. § 5 Abs. 2 EStG)

Aus der Sicht der kanonischen Vermögensträger ist es – im Gegenteil zur unternehmensrechtlichen Regelung – nicht empfehlenswert, ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr zuzulassen. Dies würde zu einem Verwaltungsmehraufwand führen sowie die wirtschaftliche Vergleichbarkeit und Kontrolle erheblich erschweren, falls Jahresabschlüsse mehrerer kanonischer Vermögensträger im Rahmen einer übergeordneten Einheit konsolidiert werden sollen (z. B. wenn die Diözese die Jahresabschlüsse ihrer Pfarren konsolidiert).

Abschließend wird in § 193 Abs. 4 UGB festgelegt, dass der Jahresabschluss aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung[171] besteht sowie in Euro und in deutscher Sprache zu erstellen ist.

Die Zusammensetzung des Jahresabschlusses aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung scheint ebenfalls für kanonische

[171] Die Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses, der um den Anhang und Lagebericht sowie gegebenenfalls um einen Corporate Governance-Bericht und den Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen erweitert ist, wird in § 222 Abs. 1 UGB für Kapitalgesellschaften vorgesehen. Während der Anhang als Teil des Jahresabschlusses anzusehen ist, gilt nach herrschender Ansicht der Lagebericht jedoch nicht als sein Bestandteil. (vgl. ebd., Rz 55; auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 209) Demzufolge ist ebenfalls anzunehmen, dass der Corporate Governance-Bericht und der Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen kein Bestandteil des Jahresabschlusses sind.

Vermögensträger zweckmäßig zu sein: Während die Bilanz die Auskunft über die Vermögenslage zum Bilanzstichtag gibt, wird in der Gewinn- und Verlustrechnung die Ertragslage eines Geschäftsjahres ersichtlich.

Die gesamte Norm über die Verpflichtung zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses kann daher lauten:

§ 7. (1) Der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers hat zu Beginn dessen Tätigkeit eine Eröffnungsbilanz nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.

(2) Er hat sodann für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs in den ersten neun Monaten des Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluss aufzustellen.

(3) Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten.

(4) Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

(5) Der Jahresabschluss besteht aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung; er ist in Euro und in deutscher Sprache aufzustellen.

2. Unterzeichnung des Jahresabschlusses

Das UGB fordert in § 194, dass der fertig aufgestellte Jahresabschluss vom Unternehmer – unter Beisetzung des Datums – unterzeichnet wird.

In dieser Norm kann man zwei prinzipielle Zielsetzungen erkennen, die der Gesetzgeber verfolgt. Zum einen soll durch die Unterschriftsleistung die Verantwortung und das Bekennen des Unternehmers[172] zu den Jahresabschlussdaten den Jahresabschlussadressaten gegenüber zum Ausdruck

[172] Konsequenterweise sind durch diese Regelung alle unbeschränkt haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft und die gesamte Geschäftsführung bzw. der gesamte Vorstand einer Kapitalgesellschaft betroffen. (vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 212)

gebracht werden[173]; zum anderen bestätigt der Unternehmer – auch wenn er den Jahresabschluss nicht persönlich erstellt hat, sondern durch Dritte (Mitarbeiter, Steuerberater) erstellen ließ – die Vollständigkeit und die Richtigkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Angaben.[174]

Diese persönliche Verpflichtung und Zuständigkeit des Unternehmers für den Jahresabschluss wird noch dadurch unterstrichen, dass die Unterfertigung des Jahresabschlusses unter Angabe des Datums zu erfolgen hat. Dies soll explizit zum Ausdruck bringen, dass es sich um eine endgültige Fassung des Jahresabschlusses handelt. Darüber hinaus hat die Angabe des Datums bei der Unterschriftsleistung ihre besondere Relevanz für die Jahresabschlüsse, die einer Abschlussprüfung unterzogen werden. Liegt dieses Datum vor dem Datum des Bestätigungsvermerks, wird damit darüber hinaus bestätigt, dass zwischen der Fertigstellung des Jahresabschlusses und dessen Abschlussprüfung keine nachträglichen Änderungen vorgenommen wurden.

In Analogie zu § 190 Abs. 1 UGB (Zuständigkeit des Unternehmers für die Buchführung) kann auch für die Bestimmung des § 194 UGB die höchstpersönliche und nicht übertragbare Pflicht des Unternehmers für die Unterzeichnung des Jahresabschlusses abgeleitet werden, zumal die Jahresabschlusserstellung einen integralen Teil der Buchführungspflicht darstellt.

Nach der Gesetzesformulierung ist im Allgemeinen der Jahresabschluss zu unterzeichnen. Bedenkt man jedoch die Aussage des § 193 Abs. 4 UGB, der den Jahresabschluss als Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung definiert, sind auf jeden Fall beide Dokumente zu unterfertigen. Außerdem fällt unter die

[173] Vgl. Juliane Schlager-Haider, § 194, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 1.

[174] Vgl. Christian Nowotny, § 194, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 2.

Regelung des § 194 UGB auch der Anhang, der im Falle einer Kapitalgesellschaft – gem. § 222 Abs. 1 UGB – als ein Bestandteil des Jahresabschlusses gilt.[175]

Die Ausführungen zum § 194 UGB haben ihre Gültigkeit ebenfalls für kanonische Vermögensträger. Daher kann eine betreffende Norm wie folgt lauten:

§ 8. Der Jahresabschluss des kanonischen Vermögensträgers ist vom Verwalter unter Beisetzung des Datums zu unterzeichnen.

3. Anforderungen an den Jahresabschluss

In § 195 UGB wird vom Unternehmer gefordert, dass der von ihm aufzustellende Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen, klar und übersichtlich zu sein und dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln hat.

In erster Linie verweist diese Norm erneut auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wobei diese im Zusammenhang mit der Jahresabschlusserstellung vielmehr als Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung zu sehen sind, vor allem jene Normen, die den Bilanzansatz und die Bewertung betreffen. Nach herrschender Lehrmeinung werden darunter „die aus den Prinzipien der Rechnungslegungsvorschriften abgeleiteten und abzuleitenden Normen verstanden, die nicht durch standardisierte Verfahren konkretisiert und weiterentwickelt werden, sondern aufgrund einer funktionierenden Zusammenarbeit zwischen Berufsangehörigen im Wirtschaftstreuhandwesen, Praktikern in der Bilanzierung und

[175] Obwohl – wie bereits erwähnt – der Lagebericht, der Corporate Governance-Bericht und der Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen nicht unmittelbar zum Jahresabschluss zählen, sind gem. § 222 Abs. 1 UGB auch diese Dokumente zu unterzeichnen.

Wissenschaftlern."[176] Demzufolge sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung nicht ausschließlich jene Regeln, die aus den Rechtsvorschriften abgeleitet werden bzw. wurden, sondern vor allem ein systematisch geordnetes und sich ständig fortentwickelndes Regelgefüge, das durch Fachwissenschaft und Praxis innerhalb der gesetzlichen Vorgaben konkretisiert wird.[177]

Vor diesem Hintergrund lässt sich feststellen, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung zweierlei Komponenten aufweisen: Sie werden einerseits aus der tatsächlichen Übung redlicher Unternehmer (induktive Komponente) und andererseits aus den Bilanzzielen (deduktive Komponente) abgeleitet.[178]

Diese Betrachtungsweise muss in Bezug auf kanonische Vermögensträger entsprechend erweitert werden. Während die Unternehmen ausschließlich die weltlichen Gesetzesnormen und die weltlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung beachten müssen, sind die kanonischen Vermögensträger auf Grund ihrer kirchlichen Errichtung und Zwecksetzung primär den kirchenrechtlichen Regelungen des allgemeinen und partikularen Rechts verpflichtet. Daher spielt die kirchliche Vermögensverwaltungspraxis sowie die kirchenrechtliche Fachwissenschaft bei der Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger eine übergeordnete Rolle, zumal die Anwendung der unternehmensrechtlichen Normen durch die kanonischen Vermögensträger ausschließlich auf freiwilliger Basis erfolgen kann. Auf Grund dieser Tatsachen sind unter den kirchenrechtlichen Bestimmungen nicht nur die einschlägigen CIC-Normen bzw. Normen der partikularen Gesetzgebung (bspw. innerhalb einer Diözese), sondern auch jedwede Anordnungen und Richtlinien über die kirchliche Verwaltung im Bereich des Rechnungswesens (bspw. Buchhaltungs-

[176] Friedrich Fraberger, Michael Petritz, Christina Walter-Gruber, § 195, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 8.

[177] Vgl. Christian Nowotny, Funktion der Rechnungslegung im Handels- und Gesellschaftsrecht, 21-25.

[178] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, Christina Walter-Gruber, § 195, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 11. Zu dieser Ansicht siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 213. Hingegen kritisch dazu Christian Nowotny, § 195, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 8.

und Bilanzierungsrichtlinien, wissenschaftliche Gutachten) bis zu einzelnen Dienstanweisungen zu verstehen.

Hinsichtlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung stellt sich die Frage nach dem Rang der Normen untereinander sowie gegenüber den gesetzlichen Regelungen. Unumstritten ist, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung den gesetzlichen Regelungen nicht widersprechen dürfen. Somit haben sie eine ihnen gegenüber untergeordnete Stellung. Ob die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung untereinander eine Rangordnung haben, ist aus dem Gesetzestext nicht ableitbar und wird nach herrschender Meinung in Österreich grundsätzlich abgelehnt.[179] Berücksichtigt man darüber hinaus die oben erwähnten kirchenrechtlichen Regelungen sowie die kirchliche Verwaltungspraxis, ist diesen wegen des besonderen Charakters kanonischer Vermögensträger eine übergeordnete Stellung gegenüber den weltlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zuzusprechen. Auch wenn man davon ausgeht, dass eine allgemeine oder partikulare kirchliche Rechtsnorm sowie die Praxis der kirchlichen Vermögensverwaltung im Bereich der Bilanzierung den bewährten Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung der weltlichen Gesetzgebung und Fachwissenschaft nicht zuwiderlaufen wird, kann es gänzlich doch nicht ausgeschlossen werden.

Einige wichtige Grundsätze[180] ordnungsmäßiger Bilanzierung werden im UGB ausdrücklich normiert. Zu ihnen gehören:

- Stichtagsprinzip (gem. § 191 Abs. 2 UGB, § 193 Abs. 2 UGB und § 201 Abs. 2 Z 3 UGB),
- Klarheit und Übersichtlichkeit (gem. § 195 UGB),
- Bilanzwahrheit (gem. § 195 UGB),
- Vollständigkeit und Richtigkeit (gem. § 196 Abs. 1 UGB und § 190 Abs. 3 UGB),

[179] Vgl. Juliane Schlager-Haider, § 195, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 9; siehe auch Reinhard Geist, § 195, in: Peter Jabornegg (Hrsg.), Kommentar zum HGB, Rz 8; Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 214.

[180] Die Erläuterung dieser Grundsätze wird im Rahmen des jeweiligen Paragraphen vorgenommen.

- Periodenabgrenzung (gem. § 196 Abs. 1 UGB, § 198 Abs. 5-6 UGB),
- Verrechnungsverbot (gem. § 196 Abs. 2 UGB),
- Wirtschaftlicher Gehalt und Wesentlichkeit (gem. § 196a UGB),
- Stetigkeit (in materieller Hinsicht – gem. § 201 Abs. 2 Z 1 UGB; in formeller Hinsicht – gem. § 223 Abs. 1 UGB),
- Unternehmensfortführung oder sog. Going-Concern-Prinzip (gem. § 201 Abs. 2 Z 2 UGB),
- Einzelbewertung (gem. § 201 Abs. 2 Z 3 UGB),
- Werterhellungsprinzip (gem. § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB),
- Vorsichtsprinzip (gem. § 201 Abs. 2 Z 4 UGB),
- Imparitätisches Realisationsprinzip (gem. § 201 Abs. 2 Z 4 UGB),
- Zahlungsunabhängigkeit der Aufwands- und Ertragszurechnung (gem. § 201 Abs. 2 Z 5 UGB),
- Bilanzidentität (gem. § 201 Abs. 2 Z 6 UGB).

Im § 195 UGB wird gefordert, dass der Jahresabschluss klar und übersichtlich aufgestellt werden muss. In diesem Erfordernis ist einer der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung zu sehen, der sich auf die Qualität der formalen (äußeren) Gestaltung des Jahresabschlusses bezieht. Diese zwei Prinzipien müssen jedoch zusammen betrachtet werden: Die Klarheit bedingt die Übersichtlichkeit und im Umkehrschluss ermöglicht die Übersichtlichkeit die Klarheit. Es wird daher verlangt, dass bei der Erstellung des Jahresabschlusses gebräuchliche Begriffe für einen durchschnittlichen Bilanzleser verständlich verwendet sowie gleiche Sachverhalte gleich und verschiedene Sachverhalte differenzierend bezeichnet werden. Durch die Einhaltung dieses Grundsatzes wird erreicht, dass die Posten und die Gliederung des Jahresabschlusses eindeutig, verständlich und aussagekräftig sind.[181] Das Prinzip der Klarheit und Übersichtlichkeit ist vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Stetigkeit zu betrachten. Um die volle Aussagekraft der Jahresabschlüsse im Laufe der

[181] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, Christina Walter-Gruber, § 195, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 15-17.

Geschäftsjahre und damit ebenfalls die Vergleichbarkeit der Jahresabschlusswerte erhalten zu können, sind die einmal gewählten Postenbezeichnungen und die Gliederung des Jahresabschlusses in der Regel[182] beizubehalten.

Nachdem dieser Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung zur Erfüllung der Informationszwecke des Jahresabschlusses wesentlich beiträgt, ist er auch bei der Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger entsprechend anzuwenden.

Neben der formellen Qualität (Bilanzklarheit und Bilanzübersichtlichkeit) verlangt § 195 UGB, dass der Jahresabschluss dem Unternehmer „ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage" vermitteln muss. Diese als Prinzip der Bilanzwahrheit[183] bezeichnete Generalnorm fordert vorrangig den vollständigen Ausweis aller betrieblichen Vermögensgegenstände und Schulden[184] (Bilanz) – unter Beachtung der gesetzlichen Bewertungsvorschriften – sowie der Ursachen des Unternehmenserfolgs (Gewinn- und Verlustrechnung) im Jahresabschluss.[185] Es sei hier angemerkt, dass der allgemeine Teil des Dritten Buches des UGB keine Vorschriften über die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung enthält. Trotzdem werden nach herrschender Lehre eine Grundgliederung der Aufwendungen in Material-, Personal- und Zinsaufwand sowie Trennung der periodenfremden Erträge und Aufwendungen als notwendig gesehen, damit die Darstellung der Ertragslage ausreichend

[182] Ohne triftigen Grund sollen sie nicht geändert werden. Manchmal wird jedoch die Anpassung der Gliederung durch das UGB sogar geboten. (vgl. § 223 Abs. 4 und 8 UGB)

[183] Die Bezeichnung dieses Prinzips als Bilanzwahrheit ist nach manchen Autoren irreführend, denn der Jahresabschluss – auf Grund des Grundsatzes der Bilanzvorsicht – die „wahren" Werte von Vermögensgegenständen und Schulden meist nicht vermittelt. Die in der Bilanz enthaltenen Wertansätze (Buchwerte) entsprechen oft nicht den tatsächlichen Zeitwerten (bspw. Marktwert oder Verkehrswert). (vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 214)

[184] Bei der vollständigen Darstellung der Vermögenslage des Unternehmens ist auch anzunehmen, dass das Eigenkapital in seiner – je nach Art des Unternehmens – eigenen Struktur vollständig und korrekt gezeigt wird, obwohl es nicht als Schuld im Sinne des UGB gilt.

[185] Zu den weiteren Voraussetzungen für die Bilanzwahrheit: Richtigkeit und Willkürfreiheit siehe Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 232.

informativ ist.[186] Des Weiteren scheint auch eine Aufteilung der Gewinn- und Verlustrechnung in das Ergebnis laufender Geschäftstätigkeit und das Ergebnis aufgrund periodenfremder Aufwendungen und Erträge empfehlenswert.[187]

Die Grundregel der Bilanzwahrheit fungiert überdies als eine gewisse Auslegungsrichtlinie in jenen Bereichen, in denen der Gesetzgeber entweder keine Regelung getroffen (bspw. Definition des Vermögensgegenstandes oder der Rückstellung) oder einen Ermessensfreiraum eingeräumt hat (bspw. die bereits oben erwähnte Tatsache der fehlenden Gliederungsvorschriften für die Gewinn- und Verlustrechnung im allgemeinen Teil des Dritten Buches des UGB). Für solche Fälle wird dem Unternehmer überlassen, ob und in welchem Umfang zusätzliche Angaben und Erläuterungen zu den Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in den Jahresabschluss aufgenommen werden. Generell muss der Unternehmer den Jahresabschluss so gestalten, dass er ein zuverlässiges und wahres Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt.[188]

Als missverständlich bzw. irreführend kann man die Formulierung des § 195 UGB betreffend den Adressaten des Jahresabschlusses bezeichnen. Eine strenge Auslegung dieser Norm kann zur Annahme führen, dass an einem Jahresabschluss, der ein „möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens“ vermittelt, lediglich der Unternehmer selbst interessiert ist. Es ist insofern nicht nachvollziehbar, warum diese „Einschränkung“ in § 195 UGB enthalten ist, als § 222 Abs. 2 UGB, der den Inhalt des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften normiert, generell von der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes des Unternehmens spricht, ohne sie auf den Unternehmer einzuschränken.

---

[186] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, Christina Walter-Gruber, § 195, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 34.

[187] Vgl. Hans Adler, Walther Düring, Kurt Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 264, Rz 78.

[188] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, Christina Walter-Gruber, § 195, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 20.

Diese Betrachtungsweise würde allerdings dem Grundleitfaden, dem die UGB-Rechnungslegungsvorschriften (vor allem §§ 189-190 UGB) folgen, klar widersprechen. In der Lehrmeinung ist es daher unstrittig, dass der Jahresabschluss sowohl der Selbst-, als auch Fremdinformationspflicht gerecht werden muss.[189]

Weiterhin stellt sich die Frage, warum § 195 UGB lediglich „ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens" anspricht, ohne auf die Finanzlage, die in § 222 Abs. 2 UGB enthalten ist, einzugehen. Während die Finanzlage in einem engen Zusammenhang mit der Vermögens- und Ertragslage steht, weil sie bei der Prüfung des Unternehmensfortführungsprämisse behilflich ist und Auskunft über die finanzielle Existenzgrundlage des Unternehmens gibt[190], ist sie ebenfalls für Nichtkapitalgesellschaften, für welche die Bestimmung des § 195 UGB vornehmlich gilt, von unerlässlicher Relevanz.[191]

Zusammenfassend kann man sagen, dass alle drei Bereiche (Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) voneinander abhängen, auseinander resultieren und miteinander verbunden sind, so dass sie – als ein Ganzes betrachtet – generell die wirtschaftliche Lage des Unternehmens vermitteln.

Während die Vermögenslage über die Höhe und die Zusammensetzung der Vermögenswerte (d. h. Vermögensgegenstände und Schulden) Auskunft gibt, stellt die Ertragslage[192] jene Informationen zur Verfügung, die einen Einblick in die Struktur der Erträge und Aufwendungen gewähren und dadurch die Frage beantworten, aus welchen Gründen und in welchem Umfang sich das Eigenkapital in einer bestimmten Periode verändert hat. So wirkt sich einerseits

---

[189] Vgl. Christian Nowotny, Funktion der Rechnungslegung im Handels- und Gesellschaftsrecht, 16-20; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 194.

[190] Vgl. Reinhard Geist, § 195, in: Peter Jabornegg (Hrsg.), Kommentar zum HGB, Rz 10 (nur in dieser Ausgabe).

[191] Zu den Unterschieden zwischen der Generalnorm des § 195 UGB und jener des § 222 Abs. 2 UGB siehe Christian Nowotny, § 195, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 30-32.

[192] Unter „Ertragslage" sind nicht nur Erträge, sondern auch Aufwendungen zu verstehen, so dass hier der Begriff „Erfolgslage" besser geeignet wäre.

die Ertragslage auf die Vermögenslage aus, weil sie die Höhe und die Zusammensetzung der Vermögenswerte beeinflusst. Andererseits bedingt die Vermögenslage die Ertragslage, da sie die Grundlage und gegebenenfalls Einschränkungen für künftige Erfolge bildet: Der künftige Erfolg ist nur insofern realisierbar, als dies die Höhe und die Zusammensetzung der Vermögenswerte ermöglicht.

Die Finanzlage gibt Auskunft über die im Unternehmen vorhandenen liquiden Mittel[193] zu einem bestimmten Zeitpunkt. Sie hängt sowohl von der Vermögens- als auch Ertragslage ab. Diese reziproken Auswirkungen drücken sich auf mannigfaltige Art und Weise aus. Bspw. können liquide Mittel fremd beschaffen werden, wenn ausreichend Vermögenswerte zur Absicherung des Kredites vorhanden sind. Im Umkehrschluss werden Investitionen in der Regel durchgeführt, wenn genug liquide Mittel zur Verfügung stehen. Eine günstige Ertragslage bewirkt wiederum die Steigerung der Finanzlage und eine gute Finanzlage bedingt einen besseren künftigen Erfolg.

In Bezug auf kanonische Vermögensträger lässt daher die aus diesen Faktoren ermittelte wirtschaftliche Lage Schlüsse zu auf den Fortbestand des kanonischen Vermögensträgers in der Zukunft und dadurch auf die Fähigkeit, seine in der Rechtsgrundlage definierten spezifischen Ziele auch *in futuro* zu verwirklichen.

Das Prinzip der Bilanzwahrheit (ergänzt um die oben genannten Anmerkungen) spielt eine wesentliche Rolle auch bei der Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger. Die betreffende Norm kann daher folgenderweise formuliert werden:

§ 9. Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers zu vermitteln.

[193] Als liquide Mittel gelten nicht nur Barbestand und Bankguthaben, sondern auch jene Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die sich kurzfristig in Zahlungsmittel liquidieren lassen (bspw. Wertpapiere, Forderungen, Schecks oder Wechsel).

4. Das Prinzip der Vollständigkeit des Jahresabschlusses

§ 196 Abs. 1 UGB schreibt dem Unternehmer vor, dass der Jahresabschluss „sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten[194], Aufwendungen und Erträge zu enthalten" hat, „soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist". Diese Anforderung der Vollständigkeit des Jahresabschlusses steht in einem engen Zusammenhang mit dem Prinzip der Bilanzwahrheit, das im vorherigen Paragraphen (§ 195 UGB) vom Unternehmer verlangt wird: Der Jahresabschluss kann kein getreues Bild des Unternehmens vermitteln, solange er nicht vollständig ist. Die Formulierung dieses Paragraphen wirft jedoch gewisse Fragen auf, die aus im Gesetz nicht festgelegten Begrifflichkeiten resultieren.

Das UGB definiert den Terminus „Vermögensgegenstand" nicht, daher muss er – im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – aus der wissenschaftlichen Lehre und der Praxis interpretiert werden. Nach Norbert Lüdenbach und Dieter Christian umfasst dieser Begriff „solche körperlichen Sachen und Rechte, welche nach der Verkehrsauffassung einen selbständigen Wert darstellen und für sich übertragbar sind."[195] Das Kriterium der Übertragbarkeit eines Vermögensgegenstandes ist jedoch bei immateriellen Vermögensgegenständen problematisch, weil einerseits das UGB die Aktivierung[196] der nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände untersagt (vgl. § 197 Abs. 2 UGB) und andererseits ihre Einzelverkehrsfähigkeit kaum möglich ist. Daher schlägt Christian Nowotny vor, für die Abgrenzung des bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstandes im Bereich der Immaterialgüter zu untersuchen, „ob durch Ausgaben an Dritte eine nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare und zumindest durch

[194] Zum Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten", deren Definition und Klassifizierung siehe Kap. III, 8.4.

[195] Norbert Lüdenbach, Dieter Christian, § 196, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 3.

[196] Der Begriff „Aktivierung" bedeutet buchhalterische Erfassung eines Geschäftsvorfalls auf einem aktiven Bestandskonto (bspw. als Anlage- oder Umlaufvermögen). Wird hingegen ein Geschäftsvorfall auf einem passiven Bestandskonto verbucht (z. B. als Verbindlichkeit oder Rückstellung), spricht man in diesem Fall von einer Passivierung.

Einräumung von Nutzungsrechten an Dritte verwertbare Vermögenseinheit geschaffen wird."[197]

Eine weitere Begriffsbestimmung bieten die EStR[198] an: „Wirtschaftsgüter[199] sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art, und zwar nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände. […] Selbständige Bewertungsfähigkeit wird dann angenommen, wenn für ein Gut im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt wird. […] Es kommt nicht darauf an, ob auch nach Zivilrecht ein selbständiges Gut vorliegt."[200]

Eine – im Vergleich zum UGB und dem Steuerrecht – am weitesten gefasste Definition enthält das Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen nach IFRS. Demnach ist ein Vermögenswert „eine Ressource, die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt."[201] Der positive Aspekt dieser Eingrenzung ergibt sich vor allem aus der Tatsache, dass die betriebliche Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstands nicht auf Grund seiner Beschaffenheit (selbständiger Wert, Übertragbarkeit), der äußeren Verkehrsauffassung (äußeres Erscheinungsbild, für eine Branche typische Betrachtungsweise) oder Veräußerungsmöglichkeit, sondern nach seinem wirtschaftlichen Nutzen im Unternehmen bestimmt wird.

Der CIC setzt sich mit dem Begriff „Vermögensgegenstand" ausdrücklich nicht auseinander. Er legt jedoch einen großen Wert auf die Absicherung des (zivilrechtlichen) Eigentums am Kirchenvermögen und verpflichtet daher den

---

[197] Christian Nowotny, § 196, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 11.

[198] EStG selbst beinhaltet ebenfalls keine ausdrückliche Definition des Vermögensgegenstands.

[199] Im steuerlichen Bereich wird anstelle des Begriffs „Vermögensgegenstand" der Terminus „Wirtschaftsgut" verwendet.

[200] EStR, Rz 452.

[201] IASB, Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen, § 49a.

Vermögensverwalter in c. 1284 § 2 n. 2 CIC, für die Wahrung des Eigentums nach weltlichem Recht zu sorgen.

Das UGB definiert auch den Begriff „Verbindlichkeit" nicht. Nach herrschender Lehrmeinung werden jedoch als bilanzielle Verbindlichkeiten nicht nur solche, im rechtlichen Sinne aufgefassten Verbindlichkeiten angesehen, die einklagbar sind, sondern auch jene, die trotz fehlender Erzwingbarkeit aus faktischen Gründen erfüllt werden müssen.[202]

Ebenfalls werden die Begriffe „Erträge" und „Aufwendungen" im UGB nicht ausdrücklich festgelegt. Es empfiehlt sich daher für Bilanzierungszwecke, auf die Definitionen des IFRS-Rahmenkonzepts zurückzugreifen. Demnach stellen Erträge „eine Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Zuflüssen oder Erhöhungen von Vermögenswerten oder einer Abnahme von Schulden dar, die zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen, welche nicht auf eine Einlage der Anteilseigner zurückzuführen ist". Hingegen werden Aufwendungen durch „eine Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Abflüssen oder Verminderungen von Vermögenswerten oder einer Erhöhung von Schulden" charakterisiert, „die zu einer Abnahme des Eigenkapitals führen, welche nicht auf Ausschüttung an die Anteilseigner zurückzuführen ist."[203]

Die Forderung des § 196 Abs. 1 UGB nach einem vollständigen Jahresabschluss setzt logischerweise die sachliche Zuordnung der Vermögensgegenstände, Schulden, Erträge und Aufwendungen zum Unternehmen voraus. Hier greifen vor allem dieselben Prinzipien, die bei der Erstellung des Inventars gem. § 191 UGB von Relevanz sind: Bestimmung der Vermögensgegenstände und der Schulden für das Unternehmen, die sich entweder nach dem Willen des Unternehmers oder der objektiven Beschaffenheit richtet. Des Weiteren spielt bei der Beurteilung der Zugehörigkeit zum

[202] Vgl. Norbert Lüdenbach, Dieter Christian, § 196, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 5; siehe auch Christian Nowotny, § 196, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 13.

[203] IASB, Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen, § 70.

Unternehmen das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise oder des wirtschaftlichen Gehalts[204] eine wesentliche Rolle. Demnach sind Vermögensgegenstände demjenigen zuzuordnen, der dauerhaft über sie verfügen kann und die aus ihnen resultierenden Chancen und Risiken trägt.[205] Diese Auffassung kann wohl entsprechend auch auf die Schulden ausgeweitet werden.

Analog zu den Vermögensgegenständen und Schulden ist die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zum unternehmerischen Bereich vorzunehmen: Nur unternehmensbezogene Geschäfte (eindeutiger Veranlassungszusammenhang) sind in den Jahresabschluss aufzunehmen.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber in § 196 Abs. 1 UGB auf der einen Seite die Vermögensgegenstände (Aktivposten) benennt, auf der anderen jedoch die Passivposten in Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten unterteilt. Konsequenterweise wäre hier eine Unterscheidung in Vermögensgegenstände und Schulden (wie in § 191 Abs. 1 UGB) sinnvoller. In Bezug auf kanonische Vermögensträger wäre der Begriff „Schulden" empfehlenswert, zumal die Bilanz eines kanonischen Vermögensträgers auch andere Passivposten als Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten beinhalten kann.[206] Eine vertretbare und aufschlussreiche Definition von Schulden hält das IFRS-Rahmenkonzept bereit: „Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist."[207] Unter diesem Aspekt hat ein kanonischer Vermögensträger in seinem Jahresabschluss alle

[204] Zum Prinzip des wirtschaftlichen Gehalts siehe Kap. III.5.

[205] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 215.

[206] Hier wäre primär an solche Posten zu denken, die weder Verbindlichkeiten, Rückstellungen noch reines Eigenkapital sind (bspw. Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen), und doch in diese Norm mit einbezogen werden sollen.

[207] IASB, Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen, § 49b.

Vermögensgegenstände und Schulden, Erträge und Aufwendungen auszuweisen.

Der Gesetzestext des § 196 Abs. 1 UGB spricht im Zusammenhang mit dem Prinzip der Vollständigkeit lediglich von den Bilanz- bzw. Gewinn- und Verlustrechnungsposten, ohne andere Angaben im Jahresabschluss (wie bspw. Ausweis der Haftungsverhältnisse gem. § 199 UGB oder Anhang bei Kapitalgesellschaften gem. § 222 Abs. 1 UGB) formell anzusprechen. Der Grundsatz der Vollständigkeit muss jedoch in einem engen Zusammenhang mit dem Prinzip der Bilanzwahrheit (vgl. § 195 UGB) gesehen werden und gilt demnach entsprechend auch für andere vom Gesetz geforderte Angaben. Somit ist der Jahresabschluss auf eine solche Art und Weise aufzustellen, dass die in ihm enthaltenen Informationen ein möglichst getreues Bild über die Lage des Unternehmens vollständig und verlässlich vermitteln.

Abschließend sieht die UGB-Norm vor, dass das Prinzip der Vollständigkeit insoweit einzuhalten ist, als gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Dadurch lässt der Gesetzgeber zu, dass dieser Grundsatz in bestimmten, durch das Gesetz definierten Fällen durchbrochen wird (auf Grund von Bilanzierungsverboten[208]) oder durchbrochen werden kann (auf Grund von Bilanzierungswahlrechten[209]), auch wenn die durch diese Ausnahmen betroffenen Posten ansonsten bilanzierungsfähig und -pflichtig wären. Die Einhaltung der Bilanzierungsverbote bzw. die Nichtausübung der Bilanzierungswahlrechten stellt keinen Verstoß gegen das Vollständigkeitsprinzip dar.

---

[208] Durch ein Bilanzierungsverbot wird der Ansatz (Aktivierung bzw. Passivierung) eines Postens gesetzlich nicht gestattet (z. B. Aktivierung von Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und die Beschaffung des Eigenkapitals gem. § 197 Abs. 1 UGB oder Aktivierung von nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen gem. § 197 Abs. 2 UGB).

[209] Durch die explizite Benennung von Bilanzierungswahlrechten (sogenannten „Bilanzierungshilfen“) im Gesetz wird der Unternehmer ermächtigt, gewisse Posten in die Bilanz aufzunehmen. Ohne diese Normen wäre der Bilanzansatz auf Grund der fehlenden Eigenschaft als Vermögensgegenstand bzw. Schuld überhaupt nicht möglich (z. B. Aktivierung der aktiven latenten Steuern gem. § 198 Abs. 9 UGB oder Aufwandsrückstellungen gem. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB).

Im Hinblick auf die oben angeführten Erläuterungen zu der Norm des § 196 Abs. 1 UGB kann eine Bestimmung über den Grundsatz der Vollständigkeit für die kanonischen Vermögensträger lauten:

§ 10. Der Jahresabschluss des kanonischen Vermögensträgers hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Erträge und Aufwendungen zu enthalten, soweit durch weitere Normen nichts anderes bestimmt ist.

5. Grundsätze des wirtschaftlichen Gehalts und der Wesentlichkeit

Der bereits angesprochene Grundsatz der Vollständigkeit des Jahresabschlusses steht in einem engen Zusammenhang mit den Grundsätzen des wirtschaftlichen Gehalts und der Wesentlichkeit, die als nicht kodifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung durch das RÄG 2014 in das UGB Eingang gefunden haben.

Zuerst schreibt § 196a Abs. 1 UGB vor, dass die Posten des Jahresabschlusses „unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der betreffenden Geschäftsvorfälle oder der betreffenden Vereinbarungen zu bilanzieren und darzustellen“ sind.

Das Prinzip des wirtschaftlichen Gehalts bringt zum Ausdruck, dass für „die Beurteilung und bilanzielle Darstellung [von Sachverhalten] nicht die formellen, juristischen Ausgestaltungen maßgeblich [sind], vielmehr ist eine Zurechnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, insb[esondere] der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vorzunehmen.“[210] Unter dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Tragung von Risiken und Chancen, die sich aus einem Vermögensgegenstand ergeben, und nicht der juristische Sachverhalt) ist über die Bilanzierung von Vermögensgegenständen zu entscheiden.[211]

---

[210] Aleksandar Jankovic, Juliane Schlager-Haider, § 196a, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 2; siehe auch Friedrich Fraberger, Michael Petritz, Christina Walter-Gruber, § 195, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 14.

[211] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 215.

Sinngemäß sind nur jene erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle in der Gewinn- und Verlustrechnung abzubilden, die aus der Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens resultieren.

Das in § 196a Abs. 2 UGB angesprochene Prinzip der Wesentlichkeit besagt wiederum, dass Sachverhalte, die von ihrem Informationsgehalt her für unerheblich gehalten werden, im Jahresabschluss nicht dargestellt bzw. offengelegt werden müssen. Zugleich definiert § 189a Z 10 UGB, was unter dem Begriff „wesentlich" zu verstehen ist: Es sind jene Sachverhalte, deren Auslassung bzw. fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflussen, die von den Adressaten des Jahresabschlusses getroffen werden. Des Weiteren hängt die Wesentlichkeit ebenfalls von der Größe oder Besonderheit des zu beurteilenden Postens ab. In diesem Sinne dürfen Informationen über Sachverhalte von unwesentlicher Bedeutung bei der Erstellung des Jahresabschlusses unterlassen werden. Auch wenn das UGB keine Aussage darüber trifft, wer die einzelnen Posten als wesentlich bzw. unwesentlich bewertet, wird man diese Frage im Hinblick auf § 190 Abs. 1 UGB beantworten können: Diese Beurteilung obliegt dem Unternehmer selbst, der zur Buchführung – und somit zur Erstellung des Jahresabschlusses – höchstpersönlich verpflichtet ist. Er hat zu entscheiden, ob und in welchem Detailgrad einzelne Posten in den Jahresabschluss aufgenommen werden, um den Anforderungen der Grundsätze der Bilanzwahrheit und -vollständigkeit gerecht zu werden. Selbstverständlich darf dieses Prinzip nicht missbraucht werden, um eine bestimmte Darstellung der Unternehmenslage zu erreichen. (vgl. IAS 8.8)

Der Grundsatz der Wesentlichkeit mag auf den ersten Blick als Widerspruch zum Prinzip der Vollständigkeit (vgl. § 196 Abs. 1 UGB) erscheinen, doch in der Tat schafft er eine Abhilfe vor allem für die Adressaten des Jahresabschlusses: Durch eine redliche und sinnvolle Anwendung dieser Norm wird eine Überfülle von unwichtigen Details vermieden, was in der Folge zur Darstellung eines verfälschten bzw. unübersichtlichen Bildes des Unternehmens führen könnte.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit gem. § 196a Abs. 2 UGB bezieht sich zwar nur auf die Darstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses, doch er darf

nicht lediglich auf diese zwei Bereiche beschränkt werden, zumal auch andere UGB-Bestimmungen die Begriffe „wesentlich" bzw. „von nicht untergeordneter Bedeutung" gebrauchen.[212]

In dem oben angeführten Sinne sind die beiden Prinzipien gleichermaßen bei der Jahresabschlusserstellung von kanonischen Vermögensträgern bedeutsam. Eine diesbezügliche kirchenrechtliche Norm kann deswegen von § 196a UGB – ergänzt um die Definition der Wesentlichkeit des § 189a Z 10 UGB – sinngemäß übernommen werden:

§ 11. (1) Die Posten des Jahresabschlusses sind unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der betreffenden Geschäftsvorfälle oder der betreffenden Vereinbarung zu bilanzieren und darzustellen.

(2) Die Anforderung an den Jahresabschluss in Bezug auf Darstellung und Offenlegung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.

(3) Als wesentlich sind jene Sachverhalte anzusehen, deren Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Jahresabschlussadressaten auf der Grundlage des Jahresabschlusses treffen. Die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig.

[212] Vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 242.

6. Das Saldierungsverbot

Das UGB untersagt dem Unternehmer in § 196 Abs. 2, Posten der Aktivseite mit jenen der Passivseite, Aufwendungen mit Erträgen sowie Grundstücksrechte mit Grundstückslasten[213] zu saldieren[214], und fordert daher den Ausweis aller Jahresabschlussposten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in ihrem vollem Umfang (sog. Bruttoprinzip[215]). Das Saldierungsverbot ist mit den Prinzipien der Bilanzwahrheit und -vollständigkeit fest verbunden und ergänzt sie. Die Vermittlung eines möglichst getreuen (Bilanzwahrheit) und vollständigen (Bilanzvollständigkeit) Bildes der Vermögens- und Ertragslage ist nur möglich, wenn alle Posten des Jahresabschlusses ungekürzt dargestellt werden.

Diese UGB-Norm spricht explizit von den Posten der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung. Es stellt sich jedoch die Frage, ob das Verrechnungsverbot für den gesamten Jahresabschluss, und somit auch für den Anhang bzw. Angaben „unter der Bilanz", gilt. Dies wird in der Fachliteratur eindeutig bejaht, so dass alle sonstigen Angaben im Jahresabschluss ebenfalls dem Saldierungsverbot unterliegen, „sofern nicht die Darstellung der Änderung des Nettobetrages vorgeschrieben ist."[216]

Das Saldierungsverbot des § 196 Abs. 2 UGB kann bzw. muss in manchen Fällen durchbrochen werden. So ist die Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten (Kompensation) im Jahresabschluss möglich (jedoch nicht

---

[213] Es ist nicht nachvollziehbar, warum der Gesetzestext ausdrücklich Saldierung von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten verbietet, zumal sie im Verrechnungsverbot der Aktiv- und Passivposten bereits enthalten ist.

[214] Das Saldieren bedeutet im rechnungswesenstechnischen Sinne das Abziehen bzw. Gegenverrechnen. Wenn bspw. ein Kreditinstitut einem Bankkonto Zinsen für das Guthaben gutschreibt und zugleich es mit der KESt belastet, werden diese Posten in der Buchhaltung auf der einen Seite als Ertrag (Zinsen) und auf der anderen als Aufwand (KESt) erfasst. Ein saldierter Ausweis, der gem. dem Saldierungsverbot im Prinzip unzulässig ist, würde lediglich die um die KESt gekürzten Zinsen als Ertrag darstellen.

[215] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 215.

[216] Christian Nowotny, § 196, in: Manfred Straube (Hrsg.), Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Rz 70 (nur in dieser Ausgabe).

verpflichtend), wenn eine solche Möglichkeit vom Zivilrecht zugelassen wird.[217] Das ABGB setzt für diese Kompensation allerdings voraus, dass die zu saldierenden Forderungen und Verbindlichkeiten richtig und gleichartig sind, identische Gläubiger und Schuldner haben sowie im Wesentlichen gleichzeitig fällig sind. (vgl. §§ 1438-1443 ABGB)

Auch das UGB selbst sieht in den anderen Rechnungslegungsvorschriften Ausnahmen vom Verrechnungsverbot vor, z. B.:

- Erhaltene Anzahlungen auf Vorräte können von einzelnen Posten der Vorräte offen abgesetzt[218] werden. (vgl. § 225 Abs. 6 UGB)
- Die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen müssen vom Nennkapital einer Kapitalgesellschaft offen abgesetzt werden. (vgl. § 229 Abs. 1 UGB)
- Saldierte Darstellung von Bestandsveränderungen (-erhöhungen und -verringerungen) wird ausdrücklich zugelassen. (vgl. § 231 Abs. 2 Z 2 UGB)
- Die Umsatzerlöse sind nach Abzug von Erlösschmälerungen, der Umsatzsteuer und sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. (vgl. § 189a Z 5 UGB)

Im Zusammenhang mit dem Verrechnungsverbot sei auch auf den Bereich der Zuschüsse hingewiesen, der bei kanonischen Vermögensträgern eine wesentliche Rolle spielt und daher bei der Bilanzierung von großer Relevanz ist.

Grundsätzlich werden solche Zuschüsse entweder für die Anschaffung bzw. Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens

[217] Vgl. Norbert Lüdenbach, Dieter Christian, § 196, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 106.

[218] Eine offene Absetzung kann als eine Art Saldierung bezeichnet werden, durch welche der betreffende Posten zwar gekürzt wird, diese Kürzung jedoch in der Bilanz bzw. in der Gewinn- und Verlustrechnung offen dargelegt wird. Dadurch soll dem Jahresabschlussadressaten die Information über die Postenreduzierung nicht vorenthalten werden. Die offene Absetzung wird meistens in einer separaten, sogenannten „Davon"-Zeile und mit einem Gegenvorzeichen dargestellt.

(Investitionszuschüsse) oder für Aufwandsreduktion (Aufwandszuschüsse[219]) gewährt.

Gewöhnlich begegnet man den Zuschüssen – je nach der an sie geknüpften Bedingung – in dreierlei Art:

- nicht rückzahlbare Zuschüsse, die an keine Rückzahlungsbedingungen geknüpft werden;
- bedingt rückzahlbare Zuschüsse, bei denen die Rückzahlungsverpflichtung vom Eintritt bzw. Nichteintritt einer oder mehrerer Bedingung(en) abhängig ist:
  - Bei einer aufschiebenden Bedingung entsteht die Rückzahlungsverpflichtung mit dem Eintritt der vereinbarten Bedingung. Bis dahin ist daher zunächst von einem nicht rückzahlbaren Zuschuss auszugehen.
  - Bei einer auflösenden Bedingung wird eine Rückzahlungsverpflichtung angenommen, solange die Bedingung nicht eingetreten ist.
- unbedingt rückzahlbare Zuschüsse, die auf jeden Fall gemäß den vereinbarten Fristen zurückgezahlt werden müssen. Aus diesem Grund sind sie in der Bilanz als Verbindlichkeiten auszuweisen. [220]

Die Bilanzierung von Investitionszuschüssen erfolgt entweder nach der Netto- oder der Bruttomethode:

- Wird die Nettomethode angewendet, erfolgt die Aktivierung des gefördert angeschafften bzw. hergestellten Vermögensgegenstands mit den um den Investitionszuschuss reduzierten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Infolgedessen wird gleichzeitig die Höhe der planmäßigen Abschreibung reduziert. Der Nachteil dieser Methode besteht in der fehlenden Evidenzhaltung des Investitionszuschusses in den Folgejahren. Er ist allein

[219] In der Praxis werden auch Ertragszuschüsse gewährt, die der Verbesserung der Erlössituation eines Unternehmens (bspw. um Verluste abzudecken) dienen. Nachdem sie für kanonische Vermögensträger von untergeordneter Bedeutung sind, wird hier auf solche Art von Zuschüssen nicht eingegangen.

[220] Vgl. AFRAC 6, Rz 18-19.

in dem Geschäftsjahr (indirekt) ersichtlich, in dem der Zuschuss gewährt wurde.

- Dagegen werden bei der Anwendung der Bruttomethode die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes nicht gekürzt aktiviert und der Investitionszuschuss in der Bilanz als ein gesonderter Passivposten (zwischen dem Eigen- und Fremdkapital bspw. unter dem Posten „Investitionszuschüsse“) ausgewiesen. Die Höhe der planmäßigen Abschreibung des geförderten Vermögensgegenstands richtet sich nach den nicht reduzierten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und die Neutralisierung des bezuschussten Teils wird dadurch erreicht, dass der passivierte Zuschuss allmählich – auf die Nutzungsdauer des geförderten Vermögensgegenstands verteilt – ertragswirksam aufgelöst wird. Der Einsatz der Bruttomethode scheint von Vorteil zu sein, weil einerseits die tatsächlichen ungekürzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands in der Bilanz und im Anlagenspiegel ersichtlich sind und andererseits der Investitionszuschuss über einen längeren Zeitraum (Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands) evident gehalten wird. Bei der Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger ist daher der Bruttomethode den Vorzug zu geben. [221]

Hinsichtlich der Aufwandszuschüsse, die konkrete Aufwendungen zur Gänze oder teilweise vergüten sollen, ist festzuhalten, dass eine direkte Verrechnung mit den bestimmten Aufwendungen gegen das Saldierungsverbot des § 196 Abs. 2 UGB verstößt. Daher werden sie in der Regel entweder in einer Vorspalte vor dem betreffenden Aufwand offen abgesetzt oder unter dem Posten sonstige übrige Erträge[222] ausgewiesen. Nachdem die Aufwandszuschüsse in der Regel eine Rechnungsperiode[223] (ein Geschäftsjahr) betreffen, scheinen die

[221] Vgl. ebd., Rz 23-29.

[222] Zuschüsse zur Kompensierung von Finanzaufwendungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung im Finanzbereich auszuweisen.

[223] Falls solche Zuschüsse zur Deckung von Aufwendungen mehrerer Geschäftsjahre gewährt werden, sind sie gem. dem Periodisierungsprinzip über passive Rechnungsabgrenzungsposten auf die entsprechenden Geschäftsjahre zu verteilen

beiden Herangehensweisen in Aussagekraft und klarer Dokumentation gleichwertig zu sein.[224]

Die Anwendung einer der beiden Methoden, d. h. Netto- bzw. Bruttomethode bei den Investitionszuschüssen oder direkte Absetzung in einer Vorspalte bzw. Ausweis als Ertrag bei den Aufwandszuschüssen, unterliegt klarerweise dem Prinzip der Stetigkeit gem. § 223 Abs. 1 UGB: Die einmal gewählte Form der Darstellung (vor allem Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung) ist grundsätzlich beizubehalten.

Die obigen Ausführungen zu den Zuschüssen (der öffentlichen Hand) sind in Bezug auf kanonische Vermögensträger gleichermaßen auch auf jene Art von Zuschüssen auszuweiten, die von der kirchlichen Seite gewährt werden. Somit wird die Bilanzierung von jeglichen Zuschüssen durch kanonische Vermögensträger auf gleiche Art und Weise vorgenommen.

Das UGB-Saldierungsverbot kann daher für die kanonischen Vermögensträger wie folgt formuliert werden:

§ 12. (1) Unbeschadet der weiteren Normen dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite und Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden. Dies gilt auch für alle Anhangsangaben sowie sonstige Jahresabschlussangaben.

(2) Die zivilrechtlichen Bestimmungen der §§ 1438-1443 ABGB (Kompensation) sind entsprechend zu beachten.

(3) Der Ausweis von Investitionszuschüssen hat ungekürzt als Sonderposten der Bilanz (Investitionszuschüsse) nach der Bruttomethode zu erfolgen.

[224] Vgl. AFRAC 6, Rz 30-32.

7. Bilanzierungsverbote

Der Gesetzgeber legt in § 197 UGB fest, dass bestimmte Aktivposten in der Bilanz nicht gebildet werden dürfen:

- Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und die Beschaffung des Eigenkapitals (vgl. § 197 Abs. 1 UGB) sowie
- immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die unentgeltlich erworben wurden (vgl. § 197 Abs. 2 UGB).

Die nicht aktivierbaren Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens[225] umfassen alle rechtlichen oder wirtschaftlichen Maßnahmen (bspw. alle mit der Unternehmensgründung zusammenhängenden Gerichts-, Rechtsanwalts- oder Bankgebühren, Kosten der verpflichtenden Veröffentlichung, Beratungskosten), die notwendig sind, um das Unternehmen zu errichten.[226]

Bezüglich der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung des Eigenkapitals muss zuerst klar zwischen der Eigen- und Fremdkapitalbeschaffung unterschieden werden. Während die Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals nicht aktiviert werden dürfen, ist für die Kosten für die Fremdkapitalbeschaffung zu überprüfen, ob diese aktivierungsfähig oder -pflichtig sind (bspw. nach § 198 Abs. 5 und 7 UGB oder § 203 Abs. 2 und 4 UGB).

Es kann davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber durch die ausdrückliche Erwähnung der Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals diese vom Zeitpunkt ihrer Entstehung völlig abkoppelt. Somit sind sie, unabhängig davon, ob sie im Rahmen einer Unternehmensgründung oder außerhalb ihrer (z. B. bei einer Kapitalerhöhung oder einer sonstigen Zufuhr von Eigenkapital) anfallen, nicht aktivierungsfähig.[227] Zu diesen Aufwendungen

---

[225] Als Gründung eines Unternehmens sind grundsätzlich alle Vorgänge anzusehen, die dazu führen, dass rechtlich ein neues Unternehmen entsteht (darunter bspw. Umgründung oder Umwandlung).

[226] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, § 197, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 5.

[227] Die Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals im Zuge einer Unternehmensgründung sind ohnehin im Aktivierungsverbot für die Gründungsaufwendungen inkludiert.

zählen bspw. Aufwendungen für Aktienausgabe, Bank- oder Maklergebühren, Provisionen, Emissionskosten, Kosten des Börsengangs oder Beratungskosten.

Der Grund dafür, warum der Bilanzansatz der oben genannten Aufwendungen unzulässig ist, kann durchaus nachvollzogen werden: Der Unternehmer ist gem. § 191 Abs. 1 UGB verpflichtet, alle Vermögensgegenstände und Schulden in das Inventar und dadurch in die Bilanz aufzunehmen. Nachdem die Aufwendungen für die Gründung (rechtliche Errichtung) des Unternehmens sowie für die Beschaffung des Eigenkapitals der Eigenschaft eines Vermögensgegenstands entbehren, scheidet deren Bilanzansatz von vorneherein aus.[228] In Folge dessen wirken sich solche Aufwendungen im Geschäftsjahr der Unternehmensgründung bzw. der Eigenkapitalbeschaffung gewinnmindernd aus.

Auch wenn bei den kanonischen Vermögensträgern keine Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals anfallen (können) und somit dieses Aktivierungsverbot keine Anwendung findet, ist hingegen das Verbot für den bilanziellen Ansatz der Gründungsaufwendungen aus den oben genannten Gründen (v. a. fehlende Vermögensgegenstandseigenschaft dieser Aufwendungen) von wesentlicher Relevanz und soll daher bei der Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger definitiv beachtet werden.

In § 197 Abs. 2 UGB wird ferner verboten, „für immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden", einen Aktivposten in der Bilanz anzusetzen. Aus mehreren Gründen scheint diese Norm nicht unproblematisch zu sein.

Wie bereits bei § 191 UGB erwähnt, bietet das UGB keine legale Definition des Vermögensgegenstands, von dem bei der Formulierung „immaterielle Gegenstände" auszugehen ist. Nach Robert Hofians sind aber für einen Vermögensgegenstand folgende Merkmale ausschlaggebend: selbständige Verkehrsfähigkeit (d. h. Fähigkeit, einzeln veräußert zu werden), selbständige

[228] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, § 197, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 2.

Bewertbarkeit, Bestehen eines wirtschaftlichen Nutzens, Verfügbarkeit des Gutes sowie relative Knappheit.[229] Werden dementsprechend die oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, können wirtschaftliche Vorteile bilanziell auch nicht angesetzt werden.[230] Vollständigkeitshalber soll jedoch darauf hingewiesen werden, dass die herrschende Lehrmeinung für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands keine Einzelveräußerbarkeit fordert, wohl aber eine Verwertungsfähigkeit im Rahmen einer (Teil-)Veräußerung eines Unternehmens.[231]

Des Weiteren muss in diesem Zusammenhang zwischen den Begriffen „materiell" und „immateriell" unterschieden werden, die im UGB ebenfalls nicht definiert sind. Zunächst ist vom Begriff „körperlich" auszugehen, der im Rechtssinne jene Sachen bezeichnet, „welche in die Sinne fallen." (§ 292 ABGB) Im Umkehrschluss sind daher als unkörperlich jene Sachen anzusehen, die weder angegriffen, gesehen, gehört noch gefühlt werden können. Bei der Differenzierung zwischen materiell und immateriell wird oft in der Fachliteratur zusätzlich auf die Sicherheit der Werte abgestellt. Demzufolge sind auch unkörperliche Vermögensgegenstände im Sinne des § 292 ABGB als materiell zu qualifizieren, wenn sie im Zugangszeitpunkt (Anschaffung bzw. Herstellung) konkretisierbar und sicher[232] sind. In diesem Sinne zählen zu den materiellen Vermögensgegenständen bspw. Finanzwerte, Bankguthaben, Forderungen oder Beteiligungen, obwohl sie mit den Sinnen (gem. der ABGB-Definition) nicht erfasst werden können. Das UGB selbst gibt lediglich eine knappe Übersicht darüber, was unter immateriellen Vermögensgegenständen zu verstehen ist, indem es in § 224 Abs. 2 UGB (Gliederung der Bilanz) die Gruppen der immateriellen Vermögensgegenstände

[229] Vgl. Robert Hofians, Immaterielle Werte in Jahresabschluss, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung, 11-22.

[230] Von dieser Regel bestehen jedoch Ausnahmen, die im Gesetz ausdrücklich zugelassen werden, wie bspw. Aktivierung des entgeltlich erworbenen (derivativen) Firmenwerts gem. § 203 Abs. 5 UGB. Diese Ausnahmen „verleihen" den wirtschaftlichen Vorteilen keine Eigenschaft, Vermögensgegenstand zu sein, vielmehr sind sie als Bilanzierungshilfen zu sehen.

[231] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, § 197, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 17.

[232] D. h. deren Wert lässt sich im Zugangszeitpunkt verlässlich schätzen bzw. ermitteln. (vgl. Christian Nowotny, § 197, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 8)

exemplarisch aufzählt[233]: Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen, Geschäfts(Firmen)wert sowie geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände. [234]

Die Zuordnung eines Vermögensgegenstands zum materiellen oder immateriellen Bereich muss jedoch – im Sinne des Grundsatzes der einheitlichen Beurteilung bzw. Bewertung – eindeutig sein. Bei „gemischten" Vermögensgegenständen (wie bspw. einer Produktionsanlage samt der Steuerungssoftware) ist daher auf das Überwiegen des materiellen oder immateriellen Bestandsteils abzustellen. Zwischenformen sind grundsätzlich nicht zulässig.

Der Vollständigkeit halber ist hier auf ein analoges Bilanzierungsverbot des § 4 Abs. 1 EStG hinzuweisen, welches die Bildung eines Aktivpostens für unkörperliche Wirtschaftsgüter untersagt, wenn sie nicht entgeltlich erworben worden sind. Nachdem die steuerrechtliche Norm auf die Körperlichkeit des Wirtschaftsgutes abstellt, die unternehmensrechtlich nicht zwingend das Materielle bedeutet, kann es unter Umständen zu Abweichungen zwischen der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Bilanz kommen.

Das Bilanzierungsverbot des § 197 Abs. 2 UGB bezieht sich auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Demzufolge sind die (unentgeltlich erworbenen) immateriellen Vermögensgegenstände, die dem Umlaufvermögen zugeordnet sind, von diesem Verbot nicht betroffen. Vielmehr sind sie gem. § 196 Abs. 1 UGB (Vollständigkeitsprinzip) in die Bilanz aufzunehmen. Obwohl in dieser Einschränkung eine gewisse Ungleichbehandlung der immateriellen Vermögensgegenstände gesehen werden kann, wird sie in der Lehrmeinung als berechtigt betrachtet. Durch den bilanziellen Ansatz der immateriellen Vermögensgegenstände des

[233] Die meisten Lehrmeinungen beziehen sich bei der Frage der Zuordnung von Vermögensgegenständen zum materiellen bzw. immateriellen Bereich auf die exemplarische Aufzählung des UGB. So bspw. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 223; Christian Nowotny, § 197, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 12; Juliane Schlager-Haider, § 197, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 6.

[234] Zu den auf der Rechtsprechung basierenden Beispielen siehe Friedrich Fraberger, Michael Petritz, § 197, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 22-31.

Umlaufvermögens (bspw. mit den eigenen Herstellungskosten) wird man der strengen Bewertung des § 207 UGB gerecht. Die wertmäßige Überprüfung dieses Bilanzansatzes erfolgt durchaus rasch über die auf dem Absatzmarkt herrschenden Verhältnisse, die zu einer Bestätigung oder einer Abwertung des aktivierten Wertes führen. Bei den (unentgeltlich erworbenen) immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist eine solche objektive Wertbeurteilung im Prinzip kaum möglich.[235]

Wohl aus dieser fehlenden Wertobjektivierung stellt das Aktivierungsverbot des § 197 Abs. 2 UGB auf die Entgeltlichkeit ab. Nur solche immateriellen Vermögensgegenstände sind aktivierungsfähig, für die eine Vergütung an einen Dritten geleistet wurde und dadurch das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerbenden übergegangen ist. Die Leistung eines Entgelts ist weit zu sehen: Sie muss nicht in Geld bestehen. Auch ein Tauschgeschäft (d. h. Übergabe eines anderen Vermögensgegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung) kommt hier in Frage, sofern dessen Wert objektiv und nachprüfbar ist.[236]

Die Zweckmäßigkeit des Aktivierungsverbots für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, ist in Frage zu stellen.

Auf der einen Seite ist es nachvollziehbar, dass der Gesetzgeber – im Sinne des Vorsichtsprinzips – jene Vermögensgegenstände vom bilanziellen Ansatz ausschließen will, deren Wert nur schwer abschätzbar (aber nicht unmöglich) bzw. verhältnismäßig unsicher ist. Darin kann eine Gläubigerschutzmaßnahme gesehen werden, durch welche eine künstliche Erhöhung des Ausschüttungspotenzials mittels Ansatz von fiktiven bzw. unsicheren Werten unterbunden wird. Auf der anderen Seite wird man hinterfragen müssen, ob dieses Aktivierungsverbot nicht gegen die Prinzipien der Bilanzwahrheit und der Vollständigkeit verstößt, wenn der bilanzielle Ausweis von bestimmten

[235] Vgl. Juliane Schlager-Haider, § 197, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 14.

[236] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, § 197, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 38.

Vermögensgegenständen entfällt, obwohl sie tatsächlich existent sind und dem Unternehmen einen reellen Nutzen bringen.[237]

Dieser Problematik wird man ebenfalls bei der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern begegnen: vor allem im Bereich der gewerblichen Schutzrechte (z. B. Urheberrechte) und der ähnlichen Rechte und Vorteile (z. B. Film- und Tonaufzeichnungen, selbst hergestellte Software) sowie allgemein bei Erwerben im Rahmen von Schenkungen (unter Lebenden und von Todes wegen), die unentgeltlich erfolgen, deren Ausmaß bzw. Umfang die wirtschaftliche Lage des kanonischen Vermögensträgers wesentlich beeinflussen kann.

Bei der Suche nach einer praktikablen Lösung für die bilanzielle Behandlung von unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen scheint es in diesem Zusammenhang angebracht, die entsprechenden IFRS-Normen in Betracht zu ziehen, die zu dieser Problemstellung einen anderen Zugang bieten.

Die internationalen Rechnungslegungsstandards verpflichten in IAS 38 generell – im Gegensatz zum UGB bzw. EStG – zum bilanziellen Ansatz von immateriellen Vermögenswerten (Vermögensgegenständen), wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind. (vgl. IAS 38.18)

Zuerst muss der anzusetzende Posten der Definition eines immateriellen Vermögenswerts entsprechen: „Ein immaterieller Vermögenswert ist ein identifizierbarer[238], nicht monetärer Vermögenswert[239] ohne physische Substanz." (IAS 38.8)

Des Weiteren muss das Unternehmen die Kontrolle und Verfügungsmacht (Beherrschung) über den Vermögenswert haben, so dass „es in der Lage ist, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der aus der zu Grunde liegenden

[237] Zu einem ähnlich motivierten Einwand siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 214.

[238] Gem. IAS 38.12 bedeutet die Identifizierbarkeit eines Vermögenswertes, wenn dieser vom Unternehmen getrennt und verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden kann oder aus vertraglichen bzw. anderen gesetzlichen Rechten entsteht.

[239] „Monetäre Vermögenswerte sind im Bestand befindliche Geldmittel und Vermögenswerte, für die das Unternehmen einen festen oder bestimmbaren Geldbetrag erhält." (IAS 38.8)

Ressource zufließt, zu verschaffen, und es den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen beschränken kann." (IAS 38.13)

Hinsichtlich der Voraussetzung des künftigen wirtschaftlichen Nutzens (vgl. IAS 38.17) muss das Unternehmen gewährleisten, dass dieser Nutzen zu erwarten ist und sich dem konkreten immateriellen Vermögenswert direkt zuordnen lässt. (vgl. IAS 38.21 lit. a) In der Fachliteratur wird der künftige wirtschaftliche Nutzen als das Potenzial zur Steigerung des künftigen Cashflows bezeichnet. Dieses Potenzial kann dabei unterschiedlicher Natur sein: Zum einen kann es zu einem künftigen, direkten oder indirekten, Zufluss von Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten führen (bspw. in Form von Umsatzerlösen aus Verkauf von Produkten oder Erbringung von Dienstleistungen). Zum anderen kann sich dieses Nutzpotenzial in der Verringerung des künftigen Mittelabflusses (d. h. Kostenersparungen) äußern.[240] Bei der Ermittlung des künftigen wirtschaftlichen Nutzens handelt sich aber um eine Prognose, die zwar grundsätzlich auf Erfahrungswerten der Vergangenheit basiert, jedoch trotzdem nur eine Schätzung des Künftigen darstellt. Es bleibt daher fraglich, inwiefern und wann sie als verlässlich qualifiziert werden kann.

Nachdem IAS 38 allgemein den Bilanzansatz von immateriellen Vermögenswerten regelt, wird abschließend verlangt, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des anzusetzenden Postens verlässlich ermittelt werden können (vgl. IAS 38.21 lit. b), was bei einem unentgeltlichen Erwerb kaum möglich ist. In einem solchen Fäll wäre auf die Bestimmung über den Erwerb durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand zurückzugreifen, die auch auf andere unentgeltlich Erwerbsvorgänge (bspw. Schenkung) angewendet werden kann. Demnach wird dem Unternehmen die Möglichkeit eingeräumt, unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen (vgl. IAS 38.44), der als jener Preis zu verstehen ist, „der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bemessungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde." (IAS 38.8)

[240] Vgl. Torsten Blasius, IFRS, HGB und F&E. Besteuerung und Bilanzierung, 258.

Vollständigkeitshalber ist hier noch zu erwähnen, dass der Standard auch ein ausdrückliches Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene Vermögenswerte kennt. Explizit werden hier genannt: Markenzeichen, Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte. (vgl. IAS 38.63)

Bedenkt man, dass die IAS-Bestimmung stärker als das UGB das Unternehmen selbst sowie den wirtschaftlichen Nutzen von immateriellen Vermögenswerten (ihre Selbständigkeit und verlässliche Bewertbarkeit spielt in beiden Normen eine erhebliche Rolle) in den Fokus nimmt, empfiehlt es sich bei der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern, die Kriterien der internationalen Rechnungslegungsstandards analog anzuwenden. Demzufolge ist ein immaterieller Vermögensgegenstand aktivierungsfähig, wenn er selbständig verkehrsfähig und bewertbar (d. h. identifizierbar in der IFRS-Sprache) ist, dem kanonischen Vermögensträger bestimmten wirtschaftlichen Nutzen erwarten lässt und sein beizulegender Zeitwert verlässlich ermittelt werden kann.[241]

Durch das Zulassen des Bilanzansatzes für die unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände wird man den Prinzipien der Bilanzwahrheit und -vollständigkeit mehr entsprechen können, weil in der Bilanz tatsächlich alle im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände ausgewiesen werden, unabhängig davon, auf welche Art und Weise sie erworben wurden. Die in diesem Zusammenhang stehenden Voraussetzungen (bzw. Einschränkungen) gewährleisten bestimmte Wertsicherheit der anzusetzenden immateriellen Vermögensgegenstände – im Sinne des Vorsichtsprinzips – und beugen einer willkürlichen Handhabung vor.

Im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip, das im gesamten UGB eine führende Rolle spielt, ist es weiterhin zweckdienlich, die aktivierten, unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände in der Bilanz zusätzlich in

[241] Die in IAS 38 verlangte Beherrschung des Vermögenswertes durch das Unternehmen wird bereits durch § 191 UGB erfüllt: in das Inventar (und somit in die Bilanz) dürfen nur jene Vermögensgegenstände aufgenommen werden, über die der Unternehmer (als wirtschaftlicher Eigentümer) verfügt.

einer „Davon-Zeile“ auszuweisen und im Anhang nähere Angaben über den selbst ermittelten beizulegenden Zeitwert sowie Einschätzung über den künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu machen, damit die Jahresabschlussadressaten auf diese Sachverhalte offen hingewiesen werden.

Auf dem Hintergrund des oben Gesagten kann eine Norm über die Bilanzierungsverbote für kanonische Vermögensträger lauten:

§ 13. (1) Aufwendungen für die Gründung des kanonischen Vermögensträgers dürfen nicht als Aktivposten in die Bilanz eingestellt werden.

(2) Für einen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, der nicht entgeltlich erworben wurde, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden, wenn:

a. er selbständig nicht verkehrsfähig und bewertbar ist,
b. er künftig keinen Nutzen für den kanonischen Vermögensträger erwarten lässt sowie
c. sein beizulegender Zeitwert zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht verlässlich ermittelt werden kann.

8. Inhalt der Bilanz[242]

Die Bestimmungen des § 198 UGB, die den Inhalt der Bilanz ausführlich regeln, können auf den ersten Blick als Wiederholung der Norm des § 196 Abs. 1 UGB gesehen werden, in dem der Inhalt der Bilanz bereits festgelegt wurde. Doch bei genauerer Betrachtung wird man feststellen können, dass die Normen des § 198 UGB eine Präzisierung und Konkretisierung der in § 196 Abs. 1 UGB genannten Bilanz-Bestandteile darstellen.

[242] Als Bilanz bezeichnet man die Gegenüberstellung der betrieblichen Aktiva (Vermögen) und Passiva (Eigen- und Fremdkapital). Die auf der beiden Seiten der Bilanz ausgewiesenen jeweiligen Summen sind immer gleich. (vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 222)

8.1. Allgemein

§ 198 Abs. 1 UGB schreibt zuerst eine generelle Gliederung der Bilanz vor. Demnach ist sie grundsätzlich in das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu unterteilen und darüber hinaus – durch den Bezug des Gesetzestextes auf die Prinzipien der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit sowie der Bilanzwahrheit gem. § 195 UGB – weiter aufzugliedern. In diesem Sinne darf diese Grundgliederung der Bilanz nicht als absolute Mindestgliederung (wie sie in § 224 UGB für Kapitalgesellschaften gilt) aufgefasst werden. Vielmehr verlangt der Gesetzgeber, dass die in § 198 Abs. 1 UGB vorgegebene Gliederung je nach Art und Umfang des Unternehmens sowie nach der Bedeutung der einzelnen Bilanzposten entsprechend erweitert wird, um den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, vor allem der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit, gebührend gerecht zu werden.[243]

Nachdem das UGB in § 224 eine explizite Mindestgliederung der Bilanz für die Kapitalgesellschaften enthält, ist die Vorschrift des § 198 Abs. 1 UGB zunächst für Einzelunternehmer und Personengesellschaften von Bedeutung, für die Kapitalgesellschaften hat sie jedoch – nach herrschender Lehrmeinung – eine Vorbildfunktion, weil sich § 224 UGB an § 198 Abs. 1 UGB orientiert. Aus diesem Grund wird auch empfohlen, die Bilanzposten nach dem Mindestgliederungsschema des § 224 UGB zu systematisieren.[244]

[243] Vgl. Klaus Hirschler, Dieter Christian, Michaela Hohensinner, Gerd Konezny, Matthias Petutschnig, Alexander Schiebel, Martin Six, § 198, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 6-10.

[244] Vgl. Katharina Maschek, Helga Csokay, § 198, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 3; siehe auch Reinhard Geist, § 198, in: Peter Jabornegg (Hrsg.), Kommentar zum HGB, Rz 2.

8.2. Eigenkapital

Im Unterschied zu § 196 Abs. 1 UGB wird in § 198 Abs. 1 UGB das Eigenkapital als ein Posten der Bilanz ausdrücklich angesprochen. Dieses wird generell als eine Saldogröße definiert, „die sich aus der Differenz zwischen den Buchwerten des Vermögens (zuzüglich etwaiger Bilanzierungshilfen[245] und der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten) und den Schulden (zuzüglich […] passiver Rechnungsabgrenzungsposten) ergibt."[246] Offensichtlich werden die Bezeichnung sowie die Untergliederung dieses Bilanzpostens je nach Rechtsform des Unternehmens differieren. Während bspw. der Einzelunternehmer grundsätzlich das Eigenkapital als solches ausweist, wird eine Personengesellschaft ein Eigenkapitalkonto für jeden Gesellschafter (zusätzlich in fixes und variables Kapital unterteilt) führen und eine Kapitalgesellschaft ihr Eigenkapital in das Stamm- bzw. Grundkapital (sowie Kapital-, Gewinnrücklagen) unterscheiden.[247]

In Bezug auf kanonische Vermögensträger empfiehlt sich eine bilanzielle Darstellung des Eigenkapitals, die dem kanonischen Verständnis über das Kirchenvermögen und dessen Widmungszweck entspricht. Demzufolge wird in der kanonischen Lehre zwischen dem zur Aufbewahrung bestimmten Stammvermögen, mit dem eine öffentliche juristische Person ausgestattet wird, um ihre Existenz dauerhaft zu sichern, und dem zum augenblicklichen Verbrauch bestimmten Vermögen unterschieden.[248]

---

[245] Als Bilanzierungshilfen sind grundsätzlich gesetzliche Bilanzierungswahlrechte zu verstehen, die erlauben, bestimmte Posten in der Bilanz anzusetzen, die jedoch die Bilanzierungskriterien (v. a. Eigenschaft, Vermögensgegenstand oder Schuld zu sein) nicht erfüllen. Bspw. zählen zu Bilanzierungshilfen: Aktivierung der aktiven latenten Steuern gem. § 198 Abs. 9 UGB oder Aufwandsrückstellungen gem. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB.

[246] Klaus Hirschler, Dieter Christian, Michaela Hohensinner, Gerd Konezny, Matthias Petutschnig, Alexander Schiebel, Martin Six, § 198, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 11.

[247] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 225-228.

[248] Zur kanonischen Unterscheidung zwischen dem Stammvermögen und dem zum Verbrauch bestimmten Vermögen siehe Kap. I, 1.

Nachdem das frei verfügbare Kapital[249] gewöhnlich aus der laufenden Geschäftstätigkeit, v. a. aus (Zufalls-)Gewinnen, gebildet wird, müssen in diesem Zusammenhang zusätzlich die betreffenden staatlichen Beschränkungen beachtet werden. Grundsätzlich dürfen die kanonischen Vermögensträger, die in der Regel den Status einer (steuerlich begünstigten) Körperschaft öffentlichen Rechts im Sinne der BAO genießen, gem. § 39 Z 2 BAO keinen Gewinn erstreben.[250] Ein Verstoß gegen dieses Verbot zieht – als wesentlicher Mangel – den Entzug der Begünstigungen (durch Entstehung eines begünstigungsschädlichen Gewinnbetriebes) nach sich, der auch nicht rückwirkend saniert werden kann.[251] Demzufolge kann das frei verfügbare Kapital lediglich aus Zufallsgewinnen bzw. zweckfreien Mitteln gebildet werden, das wiederum der Bestimmung über eine zeitnahe Verwendung der Mittel für die begünstigten Zwecke[252] unterliegt. Somit stellt das frei verfügbare Kapital ein „kurzfristiges" Kapital dar.

Eventuelle (Zufalls-)Gewinne, die ein kanonischer Vermögensträger erwirtschaftet, sind von jenen Mitteln zu unterscheiden, die er im Wege der Zuwendungen erhalten, aber in demselben Geschäftsjahr den bestimmten Zwecken noch nicht zugeführt hat. Man wird hier – auf Grund der Gebundenheit der Zuwendungen – kein frei verfügbares Kapital unterstellen und als solches ausweisen können. Auf der anderen Seite stellt dieses gebundene und noch nicht verbrauchte Vermögen, sofern keine bindende vertragliche Verpflichtung

[249] In den vorliegenden Ausführungen werden für die kirchenrechtliche Begriffe „Stammvermögen" und „frei verfügbares Vermögen" entsprechende bilanztechnische Begriffe „Stammkapital" bzw. „frei verfügbares Kapital" verwendet.

[250] Um diesem BAO-Verbot gerecht zu werden, muss der Gewinnausschluss bereits in der Rechtsgrundlage des Rechtsträgers verankert sein und die tatsächliche Geschäftsführung diesem Verbot auch entsprechen.

[251] Vgl. VereinsR, Rz 115.

[252] Diese Voraussetzung gründet in den in der Rechtsgrundlage der Körperschaft öffentlichen Rechts verankerten Zielen, die in der tatsächlichen Geschäftsführung ausreichend verwirklicht werden müssen. Dies schließt die Ansammlung eines unangemessen hohen Vermögens auf jeden Fall aus. Die erzielten Mittel der Körperschaft müssen möglichst zeitnah den begünstigten Zwecken zugeführt werden. Die Finanzverwaltung lässt jedoch das Halten einer angemessenen Finanzreserve in Höhe eines durchschnittlichen Jahresbedarfs an notwendigen Mitteln für die Bestreitung der regulären Betriebsaufwendungen zu. (vgl. ebd., Rz 129)

gegenüber Dritten eingegangen wurde, kein Fremdkapital dar, das unter den Begriff „Rückstellung“ bzw. „Verbindlichkeit“ fallen würde. Für den Bilanzausweis eines solchen Vermögens empfiehlt es sich daher – im Sinne des § 198 Abs. 1 i. V. m. § 195 UGB – einen Sonderposten in die Bilanz aufzunehmen, der Verpflichtungen aus den zweckgebundenen Zuwendungen abbildet. In zweierlei Hinsicht kann dies vorteilhaft sein: Zum einen wird dadurch den Prinzipien der Bilanzwahrheit, -klarheit und -übersichtlichkeit gem. § 195 UGB Rechnung getragen; zum anderen wird die Einhaltung der BAO-Voraussetzungen für zeitnahe Verwendung aller Mittel für die begünstigten Zwecke dokumentiert, indem die freien, aus eigener Geschäftstätigkeit erwirtschafteten (Zufalls-)Gewinne von den gebundenen und bereits bestimmten begünstigten Zwecken gewidmeten Mittel separat gezeigt werden. Die Notwendigkeit eines solchen Sonderpostens in der Bilanz beruht ebenfalls auf dem kirchenrechtlichen Verständnis und den kirchenrechtlichen Normen über die Sicherstellung des Spenderwillens in Bezug auf Zuwendungen.[253]

Durch den Ausweis des Eigenkapitals eines kanonischen Vermögensträgers, unterteilt in das Stammvermögen (Stammkapital) und das zum Verbrauch bestimmte Vermögen (frei verfügbares Kapital), wäre eine Parallele zur Gliederung des Eigenkapitals einer Kapitalgesellschaft (Nennkapital und Rücklagen) gezogen. Des Weiteren wird durch diesen Informationsgehalt den Prinzipien der Bilanzwahrheit, -klarheit und -übersichtlichkeit Rechnung getragen, indem offen gelegt wird, zu welchem Anteil das Eigenkapital „gebunden“ (Stammkapital) und „frei“ (frei verfügbares Kapital) ist.

8.3. Anlage- und Umlaufvermögen

In der weiteren Folge werden in § 198 Abs. 2 und 4 UGB die Begriffe „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ definiert und voneinander abgegrenzt. Demnach sind alle Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (Gebrauchsbestimmung), als

[253] Näheres zu den Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen siehe Kap. IV.9.

Anlagevermögen in der Bilanz auszuweisen. Als Umlaufvermögen gelten wiederum alle Vermögensgegenstände, die nicht dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauerhaft zu dienen (Verbrauchsbestimmung).

Aus diesen Definitionen ergibt sich eine eindeutige Schlussfolgerung: Jeder Vermögensgegenstand im Unternehmen kann entweder dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zugewiesen werden. Diese Unterscheidung ist insoweit relevant, als sie für die Gliederung der Bilanz (getrennter Ausweis des Anlage- und Umlaufvermögens) und für die Bewertung der Vermögensgegenstände (strenges bzw. gemildertes Niederstwertprinzip[254]) Auswirkung hat.

Die Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen erfolgt primär nach der objektiven Zweckbestimmung eines jeden Vermögensgegenstands. Wird er im Unternehmen gebraucht, d. h. erworben, um einen kontinuierlichen Leistungserstellungsprozess zu gewährleisten, wird man von seiner Zugehörigkeit zum Anlagevermögen ausgehen. Im Umkehrschluss wird ein Vermögensgegenstand dann dem Umlaufvermögen zugewiesen, wenn er im Unternehmen zum Verbrauch, d. h. als Bestandteil eines Leistungserstellungsprozesses, bestimmt ist.[255] In den vereinzelten Fällen, in denen eine solche objektive Zuordnung nicht erreichbar ist, muss sie auf Grund des Merkmals der Dauerhaftigkeit vorgenommen werden. Demnach ist ein Vermögensgegenstand als Anlagevermögen zu qualifizieren, wenn er den überwiegenden Teil seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dem Unternehmen dient[256]. Wird diese Voraussetzung nicht erfüllt, stellt der Vermögensgegenstand das Umlaufvermögen dar. Falls auch diese eindeutige Zuordnung nicht möglich sein sollte, geht die herrschende Lehrmeinung – im Sinne des Vorsichtsprinzips – von der Zuordnung zum Umlaufvermögen aus.[257]

---

[254] Zum gemilderten und strengen Niederstwertprinzip siehe Kap. IV, 4 bzw. Kap. IV, 6.

[255] Vgl. Christian Nowotny, § 198, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 30.

[256] In diesem Zusammenhang wird im Steuerrecht eine Einjahresgrenze zur Abgrenzung des Anlage- vom Umlaufvermögen herangezogen. (vgl. § 7 Abs. 1 EStG); siehe auch Christian Nowotny, § 198, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 33.

[257] Vgl. ebd., Rz 43.

Die bereits erwähnte kirchenrechtliche Unterscheidung des Kirchenvermögens in Stammvermögen und frei verfügbares Vermögen sowie die betreffenden Zuordnungskriterien entsprechen generell dem UGB-Verständnis. Daher kann § 198 Abs. 2 und 4 UGB für die Bilanzierung kanonischer Vermögensträger sinngemäß angewendet werden.

8.4. Rechnungsabgrenzungsposten

Den Gedanken der periodengerechten Erfolgsermittlung sowie des imparitätischen Realisationsprinzips folgend bestimmt § 198 Abs. 1 UGB, dass der Unternehmer in der Bilanz (aktive und passive) Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden hat. Diese werden in Abs. 5 und 6 näher definiert.

Die Rechnungsabgrenzungsposten stellen auf Grund fehlender Eigenschaften als Vermögensgegenstände bzw. Schulden Bilanzposten eigener Art dar. Nachdem der Bilanzierung das Ertrags- und Aufwandsrealisationsprinzip – im Gegensatz zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, in der die Geschäftsvorfälle nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip erfasst werden – zu Grunde liegt, wird u. a. durch die Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten die „Kluft" zwischen dem Zeitpunkt der Einnahme oder Ausgabe und dem Ertrag bzw. Aufwand geschlossen: Die Erfolgsrealisierung wird unabhängig vom Zahlungszeitpunkt in jenes Geschäftsjahr verschoben, in dem sie durch Erbringung bzw. Inanspruchnahme einer Leistung wirtschaftlich tatsächlich begründet wird. Auf diese Weise wird man dem Prinzip der Bilanzwahrheit (Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) gerecht, weil eine willkürliche Beeinflussung des Gewinnes bzw. Verlustes eines Geschäftsjahres verhindert wird.[258]

[258] Vgl Klaus Hirschler, Dieter Christian, Michaela Hohensinner, Gerd Konezny, Matthias Petutschnig, Alexander Schiebel, Martin Six, § 198, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 81.

Man unterscheidet zwei Typen der abgrenzungspflichtigen Geschäftsvorfälle:

- Transitorien (Vorauszahlungen):
  - aktive Transitorien: Die Ausgabe erfolgt vor dem Bilanzstichtag, der Aufwand jedoch wird im Folgenden bzw. in den folgenden Geschäftsjahr(en) realisiert (z. B.: Die Überweisung der Büromiete für Jänner des Folgejahres wurde im Dezember des Vorjahres vorgenommen[259]).
  - passive Transitorien: Die Einnahme erfolgt vor dem Bilanzstichtag, der Ertrag hingegen wird im Folgenden oder in den folgenden Geschäftsjahr(en) realisiert (z. B.: Eine Software-Lizenzgebühr für das Folgejahr wird noch im Dezember des Vorjahres vereinnahmt).
- Antizipationen (Rückstände):
  - aktive Antizipationen: Die Ertragsrealisierung erfolgt vor dem Bilanzstichtag, die Einnahme wird erst im folgenden Geschäftsjahr getätigt (z. B.: Ein Schadensersatzanspruch gegenüber einem Versicherungsunternehmen wurde von diesem im Dezember des Vorjahres anerkannt, die Auszahlung des Betrages wird aber im Jänner des Folgejahres vorgenommen).
  - passive Antizipationen: Die Aufwandsrealisierung erfolgt vor dem Bilanzstichtag und die Ausgabe wird im folgenden Geschäftsjahr getätigt (z. B.: Die im Dezember des Vorjahres durchgeführte Reparatur wird erst im Jänner des Folgejahres fakturiert und beglichen).[260]

Während die Antizipationen als (sonstige) Forderungen bzw. Verbindlichkeiten (auch Rückstellungen) in der Bilanz auszuweisen sind, beziehen sich die Bestimmungen des § 198 Abs. 5 und 6 UGB ausschließlich auf die Transitorien.

In diesem Sinne sind Ausgaben vor dem Bilanzstichtag (eigene Vorauszahlungen) als aktive Rechnungsabgrenzungsposten und Einnahmen vor dem Bilanzstichtag (fremde Vorauszahlungen) als passive

[259] Für die folgenden Beispiele wird angenommen, dass das Geschäftsjahr mit 31. Dezember endet (Bilanzstichtag).

[260] Vgl. Hartmut Bieg, Heinz Kußmaul, Gerd Waschbusch, Externes Rechnungswesen, 49f.

Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz entsprechend auszuweisen, soweit sie Aufwand oder Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen.

Aus dem Gesetzestext ergeben sich drei Voraussetzungen für die Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten. Zum einen muss eine Ausgabe (aktiver Rechnungsabgrenzungsposten) bzw. eine Einnahme (passiver Rechnungsabgrenzungsposten) bereits vor dem Bilanzstichtag erfolgt sein. Nach der herrschenden Lehrmeinung ist unter Einnahme bzw. Ausgabe nicht nur Zufluss oder Abfluss von Zahlungsmitteln, sondern auch Einbuchen einer Forderung oder Ausbuchen einer Verbindlichkeit (Geldvermögensmehrung) und Ausbuchen einer Forderung bzw. Einbuchen einer Verbindlichkeit (Geldvermögensminderung) zu verstehen. Des Weiteren wird die nicht präzise Gesetzesformulierung „vor dem Abschlussstichtag" als „vor Ende des Bilanzstichtages" gedeutet, weil ansonsten die Zahlungsflüsse am Bilanzstichtag niemals abgegrenzt würden.[261]

Darüber hinaus muss der die Einnahme oder Ausgabe begründende Sachverhalt, der in einem inhaltlichen und zeitlichen Zusammenhang mit dem Zahlungsfluss steht, nach dem Bilanzstichtag (d. h. in dem folgenden Geschäftsjahr bzw. folgenden Geschäftsjahren) liegen.

Das dritte Kriterium verlangt für den Ansatz der Rechnungsabgrenzungsposten, dass der Zeitraum, in dem die Gegenleistung für die bereits erfolgte Zahlung erbracht wird, eindeutig festgelegt und bekannt ist. Dieser darf nicht lediglich durch Schätzung bzw. Vermutung angenommen werden.[262]

Nachdem es sich bei § 198 Abs. 5-6 UGB um eine „Muss-Bestimmung" handelt, sind die Rechnungsabgrenzungsposten stets zu bilden, sobald alle genannten Voraussetzungen erfüllt sind (kein Aktivierungs- bzw. Passivierungswahlrecht).

---

[261] Vgl. Klaus Hirschler, Dieter Christian, Michaela Hohensinner, Gerd Konezny, Matthias Petutschnig, Alexander Schiebel, Martin Six, § 198, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 83.

[262] Vgl. ebd., Rz 84-86.

Die periodengerechte Gewinnermittlung und somit die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten ist zweifelsfrei auch bei der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern von Relevanz.[263] Sie tragen dazu bei, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers in der Bilanz vermittelt wird. Daher ist die Vorschrift des § 198 Abs. 5 und 6 UGB durch sie gleichermaßen anzuwenden.

8.5. Disagio

In § 198 Abs. 7 UGB setzt sich der Gesetzgeber mit einer besonderen Art von Rechnungsabgrenzungsposten, dem Disagio, auseinander und verpflichtet den Unternehmer, es in der Bilanz zu aktivieren. Als Disagio wird hier der Differenzbetrag zwischen dem (höheren) Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit und dem (niedrigeren) Ausgabebetrag definiert. Somit ergibt sich ein Disagio, wenn der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit (d. h. jener Betrag, den der Schuldner bei Fälligkeit aufbringen muss, um die Verbindlichkeit zu tilgen) höher als der tatsächliche Verfügungsbetrag ist.[264]

Die Zuordnung des Disagio zu aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ergibt sich grundsätzlich aus der fehlenden Vermögensgegenstandseigenschaft (keine Einzelveräußerungsfähigkeit) sowie aus dem Charakter einer zu Beginn der Laufzeit vorausgeleisteten Zinszahlung.[265] Die Erfüllung der für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten geltenden Bedingungen wird erreicht, wenn die Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag entstanden ist (durch den Zufluss des niedrigeren Verfügungsbetrags wird zugleich die geforderte Ausgabe geleistet), die Rückzahlungsverpflichtung nach dem Bilanzstichtag liegt (und damit die

---

[263] Tätigkeitsbedingt (fehlende Leistungserbringung) kommen bei kanonischen Vermögensträgern die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (eigene Vorauszahlungen) häufiger vor, wobei die fremden Vorauszahlungen (z. B. bei Verfolgung von untergeordneten Nebenzwecken im Sinne des § 39 Z 1 BAO oder Vermögensverwaltung) nicht zur Gänze auszuschließen sind.

[264] Einen typischen Fall für das Disagio stellt ein Darlehensvertrag dar, in dem bspw. vereinbart wird, dass dem Darlehensnehmer ein Darlehen i. H. v. EUR 1.000 gewährt wird und das Disagio 5% beträgt. Demnach werden dem Darlehensnehmer effektiv EUR 950 zur Verfügung gestellt, er schuldet jedoch dem Darlehensgeber den vollen Betrag i. H. v. EUR 1.000 (Rückzahlungsbetrag).

[265] Vgl. EStR, Rz 2359 und 2445.

Aufwandswirksamkeit des Disagio) sowie eine fixe Laufzeit der Verbindlichkeit vereinbart wurde (Verteilung des aufwandswirksamen Disagio auf eine „bestimmte Zeit" nach dem Bilanzstichtag).

Der Gesetzestext verlangt eine planmäßige Abschreibung des Disagio. Diese wird in der Regel auf die Laufzeit der Verbindlichkeit – nach einem zu erstellenden Abschreibungsplan – vorgenommen. Die herrschende Lehrmeinung geht davon aus, dass auch unter Umständen eine außerplanmäßige Abschreibung geboten ist, wenn nachträglich die Vertragsbedingungen (Verkürzung oder Verlängerung der Laufzeit) geändert wurden.[266]

Es ist offensichtlich, dass der Ansatz des Disagio als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten dem Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung Rechnung trägt und somit dem Prinzip der Bilanzwahrheit gem. § 195 UGB entspricht. Nachdem dieses Thema auch für kanonische Vermögensträger, obgleich in seltenen Fällen, von Relevanz ist, empfiehlt es sich, die Aktivierung des Disagio (d. h. Ansatz als Aktivposten der Bilanz) ebenfalls als verpflichtende Maßnahme (Bilanzierungsgebot) zu handhaben, wodurch dem Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung nachgekommen wird.

8.6. Rückstellungen

§ 198 Abs. 8 UGB widmet sich dem Themenbereich der Rückstellungen, die im Gesetz in Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, drohende Verluste und Aufwandsrückstellungen unterteilt werden. Für sie gelten auch verschiedene Bilanzansätze: Während die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste nach § 198 Abs. 8 Z 1 UGB gebildet werden müssen (Bilanzierungsgebot), gilt für die Aufwandsrückstellungen gem. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB das Bilanzierungswahlrecht (sie können gebildet werden). Alle anderen Rückstellungen sind kraft Gesetzes (§ 198 Abs. 8 Z 3 UGB) nicht zulässig (Bilanzierungsverbot).

[266] Vgl. Christian Nowotny, § 198, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 99.

Der Begriff „Rückstellung“ wird im UGB selbst nicht näher definiert, doch nach herrschender Meinung werden sie als „Passivposten für Verluste, Verbindlichkeiten oder Aufwendungen“ beschrieben, „die ihrer Entstehung oder ihrer Höhe nach ungewiss sind und die der Periode ihrer Verursachung zugerechnet werden sollen.“[267] Hier kann bereits eine klare Abgrenzung der Rückstellungen von den Verbindlichkeiten erkannt werden: Ist nämlich eine Verpflichtung dem Grunde bzw. der Höhe nach gewiss, ist sie als Verbindlichkeit in der Bilanz auszuweisen.[268] Ebenfalls muss zwischen den Rückstellungen und den passiven Rechnungsabgrenzungsposten unterschieden werden. Während den Rückstellungen Aufwendungen des abgelaufenen (oder eines vorangegangenen) Geschäftsjahres zu Grunde liegen, die im folgenden Geschäftsjahr (den folgenden Geschäftsjahren) zum Zahlungsmittelabfluss führen, betreffen die passiven Rechnungsabgrenzungsposten die bereits im abgelaufenen Geschäftsjahr erfolgten Zahlungen, die in der Zukunft zu einem Ertrag führen werden.

Die Ungewissheit einer Verpflichtung, die im Ansatz einer Rückstellung resultiert, besteht, wenn entweder der sie betreffende Sachverhalt oder die rechtliche Situation noch nicht endgültig feststeht (Ungewissheit dem Grunde nach) oder das Ausmaß der Belastung nicht definitiv ist (Ungewissheit der Höhe nach).[269]

Bei Bilanzierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 198 Abs. 8 Z 1 UGB) muss sich vorerst – dem allgemeinen Wesen von Verbindlichkeiten nach – um eine ungewisse Verpflichtung gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtung) handeln, deren rechtliche Entstehung oder wirtschaftliche Verursachung im abgelaufenen Geschäftsjahr (bzw. in einem der

[267] Eberhard Mayer-Wegelin, § 249, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Rz 17: siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht 228.

[268] Vgl. Marc Binger, Der Ansatz von Rückstellungen nach HGB und IFRS im Vergleich, 90.

[269] Vgl. Klaus Hirschler, Dieter Christian, Michaela Hohensinner, Gerd Konezny, Matthias Petutschnig, Alexander Schiebel, Martin Six, § 198, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 156.

vorangegangenen Geschäftsjahre) liegt.[270] In der Fachliteratur gehen jedoch die Meinungen auseinander, ob für den Zeitpunkt des Ansatzes einer Rückstellung die rechtliche Entstehung oder die wirtschaftliche Verursachung (wenn diese nicht übereinstimmen) von größerer Relevanz ist. Es ist anzunehmen, dass eine Verpflichtung rechtlich entstanden ist, wenn der Tatbestand erfüllt ist, an den die Leistungspflicht geknüpft ist, und sich der Unternehmer dieser Verpflichtung nicht entziehen kann. Hingegen liegt eine wirtschaftliche Verursachung vor, wenn die Ereignisse, die zur Verpflichtung führen, bereits den abgelaufenen oder früheren Geschäftsjahren wirtschaftlich zuzuordnen sind und daher die wirtschaftlichen Ursachen einer Verpflichtung bereits vor ihrer rechtlichen Entstehung liegen.[271] Nach Adolf Moxter ist für die Passivierung von ungewissen Verbindlichkeiten der frühere der beiden Zeitpunkte maßgeblich[272].

Eine solche Verpflichtung kann somit entweder privatrechtlicher bzw. öffentlich-rechtlicher Natur[273] sein oder in einem faktischen Leistungszwang bestehen. Weiters sind die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nur dann zu bilden, wenn ihre künftige Inanspruchnahme wahrscheinlich oder gar sicher ist. (vgl. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB) Für den bilanziellen Ansatz der Rückstellungen sind daher nicht nur die rechtliche Entstehung bzw. die wirtschaftliche Verursachung ausschlaggebend, sondern auch eine ernsthaft anzunehmende Möglichkeit, dass der Dritte die Gegenleistung in Form von Geld, Sachen oder Dienstleistung einfordert und es dadurch in der Zukunft zum

---

[270] Ausführlich zu den Voraussetzungen für den Ansatz von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten siehe Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 494-497.

[271] Vgl. Klaus Hirschler, Dieter Christian, Michaela Hohensinner, Gerd Konezny, Matthias Petutschnig, Alexander Schiebel, Martin Six, § 198, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 132.

[272] Vgl. Adolf Moxter, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen?, 1058. Diese Ansicht folgt auch der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes: „Fallen rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit zeitlich auseinander, so ist für ihre Passivierung der frühere der beiden Zeitpunkte maßgebend […]. Dies bedeutet, dass entstandene Verbindlichkeiten unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung bilanziell auszuweisen sind." (BFH 27.6.2001, I R 45/97)

[273] In Bezug auf kanonische Vermögensträger sind hier auch alle ungewissen Verpflichtungen zu subsumieren, die kirchenrechtlicher Natur (universales und partikulares Recht) sind.

Vermögensabfluss kommt. Im Umkehrschluss sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, deren Erfüllung nur befürchtet bzw. behauptet wird, nicht zulässig.[274]

Nach § 198 Abs. 8 Z 1 UGB sind drohende Verluste aus schwebenden Geschäften rückzustellen. Für deren Passivierung gelten dieselben Voraussetzungen wie für die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten: Vorliegen eines drohenden Verlustes aus einem schwebenden Geschäft, Wahrscheinlichkeit oder Sicherheit dieses Verlustes sowie Ungewissheit hinsichtlich der Höhe des Verlustes bzw. des Zeitpunktes seines Eintritts.

Als schwebendes Geschäft[275] ist „ein gegenseitig auf Leistungsaustausch gerichtetes Geschäft" zu bezeichnen, „das hinsichtlich der vereinbarten Sach- oder Dienstleistungspflicht, von unwesentlichen Nebenpflichten abgesehen, noch nicht erfüllt ist und daher am Bilanzstichtag noch auf einen gegenseitigen Leistungsaustausch gerichtet ist."[276] Ergibt sich aus der (vertraglich) vereinbarten Leistungspflicht im Rahmen eines schwebenden Geschäfts ein bestimmtes Missverhältnis zwischen Ertrag und Aufwand (d. h. der für die Erbringung der Leistung benötigte Aufwand übersteigt den als Gegenleistung vereinbarten Ertrag), ist eine Rückstellung für den drohenden Verlust in der Bilanz zwingend anzusetzen. Somit erfolgt die Feststellung des drohenden Verlustes durch den Vergleich des eigenen Anspruches für die künftig zu erbringende Leistung gegenüber einem Dritten mit dem Wert der eigenen, für die Erbringung der Leistung benötigten Aufwendungen. Danach richtet sich auch die Höhe der Rückstellung: Nur der den eigenen, aus dem schwebenden Geschäft zu

[274] Vgl. Eberhard Mayer-Wegelin, § 249, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Rz 53.

[275] Hier kommen grundsätzlich alle möglichen Arten von Geschäften in Frage: bspw. Anschaffungs- oder Beschaffungsgeschäfte, Dauerschuldverhältnisse, Arbeitsverhältnisse, Absatzgeschäfte.

[276] Klaus Hirschler, Dieter Christian, Michaela Hohensinner, Gerd Konezny, Matthias Petutschnig, Alexander Schiebel, Martin Six, § 198, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 145.

erwartenden Ertrag überschreitende Aufwand (Differenzbetrag) darf als Rückstellung passiviert werden.[277]

Als der für die Bilanzierung der drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften relevante Zeitpunkt gilt nicht nur der Zeitpunkt des vertraglichen Abschlusses des verlustbringenden Geschäfts, sondern vor allem – lt. deutscher Rechtsprechung – bereits der Zeitpunkt der bindenden Angebotslegung, wenn davon auszugehen ist, dass dieses Angebot vom Empfänger angenommen und dadurch die vereinbarte Leistung in Anspruch genommen wird. (vgl. BFH 16.11.1982, VIII R 95/81)

Der Ansatz von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften beruht auf dem Imparitätsprizip[278] (Verpflichtung zum Bilanzausweis von drohenden Verlusten), daher ist es nachvollziehbar, dass die Verpflichtung zur Bildung solcher Rückstellungen als Bilanzierungsgebot in das Gesetz aufgenommen wurde. Sie tragen dem Prinzip der Bilanzwahrheit Rechnung. Auf der anderen Seite sind aber Ansprüche (Gewinne) aus schwebenden Geschäften nicht bilanzierungsfähig, weil sie zum Bilanzstichtag noch nicht realisiert werden und somit das Realisationsprinzip (Zulässigkeit des Bilanzausweises nur für realisierte Gewinne) nicht erfüllen.

Vergleicht man die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, wird man sowohl Ähnlichkeiten als auch Unterschiede feststellen können. Beide Arten von Rückstellungen stellen Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) dar und verlangen vom Unternehmer, dass diese Verpflichtungen zwar ungewiss sind, doch mit Wahrscheinlichkeit bzw. Sicherheit in den künftigen Geschäftsperioden als Vermögensabfluss anfallen werden. Der Grund für den zu erwartenden Vermögensabfluss liegt jedoch im abgelaufenen bzw. vergangenen Geschäftsjahr. Andererseits erfüllen diese Rückstellungen unterschiedliche Funktionen: Solche für ungewisse

[277] Vgl. Marc Binger, Der Ansatz von Rückstellungen nach HGB und IFRS im Vergleich, 97-101.

[278] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 229.

Verbindlichkeiten bilden den vergangenen Aufwand und jene für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften den künftigen Aufwand ab.[279]

Die dritte Art der im UGB vorgesehenen Rückstellung sind die sogenannten Aufwandsrückstellungen. Sie unterscheiden sich von den vorherigen prinzipiell durch den „Empfänger" der Verpflichtung. Während die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten voraussetzen, richten sich die Aufwandsrückstellungen an die Innenverpflichtung (Verpflichtung des Unternehmens gegen sich selbst). Somit ermöglicht der Gesetzgeber eine Vorsorge für künftige, konkrete und vorhersehbare[280] Aufwendungen.[281] Gem. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB sind solche Aufwendungen bilanzierungsfähig, wenn sie ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen darstellen, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe und bzw. oder des Zeitpunktes des Eintretens unbestimmt sind.[282]

Die hier im Vergleich mit den beiden vorherigen Rückstellungsarten neu definierte Voraussetzung einer exakten und konkreten Umschreibung dieser zu erwartenden Aufwendungen schließt die Willkürlichkeit der Rückstellungsbildung und dadurch der Steuerung des Bilanzerfolges aus. Nur jene Aufwendungen dürfen rückgestellt werden, denen ein konkreter notwendiger Sachverhalt (Zweck und Inhalt) zu Grunde liegt.[283]

Des Weiteren müssen die Aufwendungen, die zum Bilanzstichtag passiviert werden sollen, auch wahrscheinlich sein. Dies ist – nach herrschender

---

[279] Vgl. Johann Mühlehner, § 9, in: Franz Hofstätter, Kurt Reichel (Hrsg.), Die Einkommensteuer. Kommentar, Rz 108.

[280] Hier soll von der allgemeinen Vorsorge für die Zukunft unterschieden werden, für die die bilanziellen Rücklagen gebildet werden.

[281] Vgl. Eberhard Mayer-Wegelin, § 249, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Rz 231.

[282] Vgl. auch Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 503-506.

[283] Vgl. Klaus Hirschler, Dieter Christian, Michaela Hohensinner, Gerd Konezny, Matthias Petutschnig, Alexander Schiebel, Martin Six, § 198, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 167.

Lehrmeinung – dann anzunehmen, wenn sich der Unternehmer diesen Aufwendungen unter der Prämisse der Unternehmensfortführung nicht entziehen kann (bspw. Reparatur- oder Instandhaltungsaufwendungen) und diese zur Fortführung des Unternehmens notwendig (bzw. zumindest objektiv nachvollziehbar) sind.[284] Bei der Bildung von Aufwandsrückstellungen wird daher – im Gegensatz zu den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste – auf das Verhalten des Unternehmers selbst, und nicht eines Dritten (Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme) abgestellt.

Der Bilanzansatz von Aufwandsrückstellungen wird vom Gesetz verlangt (Bilanzierungsgebot), soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Außerhalb dieser Verpflichtung besteht für den Bilanzierenden das Bilanzierungswahlrecht. (vgl. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB)

In § 198 Abs. 8 Z 3 UGB erklärt der Gesetzgeber, dass die Bildung von anderen als im Gesetz genannten Rückstellungen nicht zulässig ist (Bilanzierungsverbot), und räumt dem Unternehmer die Möglichkeit ein, von der Rückstellungsbildung abzusehen, wenn es sich um nicht wesentliche Beträge handelt.
In der Fachliteratur wird davon ausgegangen, dass ein nicht wesentlicher Betrag bzw. ein Betrag von untergeordneter Bedeutung dann vorliegt, wenn er sich in einem Ausmaß von 5 bis 10% der Bezugsgröße bewegt und die maßgebliche Rückstellungsgruppe innerhalb der Rückstellungen selbst einen Betrag von 5% nicht überschreitet.[285] Dieser Ansatz wird u. a. von Klaus Hirschler insoweit bemängelt, als mit der Anwendung von starren Prozentsätzen dem Gesetz nicht entsprochen werden kann. Aus seiner Sicht ist bei jedem Einzelfall die möglichst getreue Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu berücksichtigen.[286]

---

[284] Vgl. Eberhard Mayer-Wegelin, § 249, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Rz 246.

[285] Vgl. Christian Nowotny, § 198, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 164; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 229.

[286] Vgl. Klaus Hirschler, Dieter Christian, Michaela Hohensinner, Gerd Konezny, Matthias Petutschnig, Alexander Schiebel, Martin Six, § 198, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 173.

Abschließend zählt § 198 Abs. 8 Z 4 UGB bestimmte Verpflichtungen demonstrativ auf, für die eine Rückstellung anzusetzen ist: Anwartschaften auf Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, Kulanzen, nicht konsumierte Urlaubsansprüche, Jubiläumsgelder, Heimfalllasten, Produkthaftungsrisiken, auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen.

Betreffend die Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern kann davon ausgegangen werden, dass der dargestellte Bereich der Rückstellungsbildung auch im kirchlichen Bereich seine Wichtigkeit hat, so dass hier sowohl Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften[287] (Außenverpflichtungen) als auch Aufwandsrückstellungen (Innenverpflichtungen) zur Fortführung des kanonischen Vermögensträgers eine zentrale Rolle spielen und einen nicht unerheblichen Einfluss auf die Darstellung seiner Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben können. Es ist daher empfehlenswert, die UGB-Bilanzierungsregel für Rückstellungen bei den kanonischen Vermögensträgern entsprechend anzuwenden. Lediglich im Bereich des Rückstellungskatalogs des § 198 Abs. 8 Z 4 UGB scheinen – auf Grund der fehlenden (Dienst-)Leistungserbringung – die Rückstellungen für Kulanzen, Produkthaftungsrisiken sowie Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen als überflüssig.

8.7. Latente Steuern

In den letzten zwei Absätzen des § 198 UGB setzt sich der Gesetzgeber mit dem bilanziellen Ausweis von Steuerlatenzen auseinander, die aus den abweichenden unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften resultieren und deswegen zu Abweichungen zwischen dem nach UGB und jenem nach den steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Ergebnis führen

[287] Hier sind vor allem schwebende Geschäfte im Bereich der Vermögensverwaltung (Dauerschuldverhältnisse bei Vermietung und Verpachtung) sowie Arbeitsverhältnisse von Belang.

können.[288] Als Folge dessen kommt es zu unterschiedlichen Steuerbelastungen (Steueraufwand) in den jeweiligen Geschäftsjahren, die unter gewissen Voraussetzungen periodengerecht abgegrenzt werden müssen bzw. können.[289]

Das Themengebiet der latenten Steuern ist im Regelfall für kanonische Vermögensträger, die in ihren Hoheitsbereichen gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke gem. BAO verfolgen, nicht von Bedeutung. Aus diesem Grund kann bei der Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger auf die Thematik der Steuerlatenzen verzichtet werden.

8.8. Haftungsverhältnisse

Im Zusammenhang mit dem Inhalt der Bilanz soll auch die Aussage des § 199 UGB über den Ausweis der Haftungsverhältnisse angesprochen werden, die zwar nicht in der Bilanz direkt, aber unter ihr darzustellen sind. Es wird hier konkret auf Verpflichtungen aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, Bürgschaften, Garantien und anderen vertraglichen Haftungsverhältnissen hingewiesen.

Diese sogenannten Eventualverbindlichkeiten werden auf Grund der fehlenden Legaldefinition im UGB als „rechtlich mögliche, aber wirtschaftlich noch nicht konkretisierte Belastungen" bezeichnet, „deren rechtliche Grundlage

---

[288] Grundsätzlich bestimmt § 5 Abs. 1 EStG, dass für die steuerrechtliche Gewinnermittlung die unternehmensrechtlichen Vorschriften maßgebend sind. Zugleich wird jedoch darauf hingewiesen, dass diese „Generalklausel" insofern eingeschränkt wird, als zwingende steuerrechtliche Vorschriften anderes bestimmen. Gerade in diesen steuerrechtlichen Normen, die den unternehmensrechtlichen Bestimmungen „widersprechen", liegt die Ursache für die Entstehung von Unterschieden zwischen den beiden Jahresergebnissen.

Die steuerrechtlichen Normen können einerseits andere Vorgaben für Bilanzierungsgrundsätze machen (bspw. Kfz-Abschreibung – § 8 Abs. 6 EStG, Pauschalwertberichtigung – § 6 Z 2 lit. a EStG, Pauschalrückstellungen – § 9 Abs. 3 EStG), und andererseits außerbilanzielle Zu- und Abrechnungen (zum UGB-Ergebnis) vorschreiben (bspw. nicht abzugsfähige Aufsichtsratsvergütungen – § 12 Abs. 1 Z 7 KStG, nicht nach § 4a EStG absetzbare Zuwendungen – § 12 Abs.1 Z 5 KStG).

[289] Gem. § 198 Abs. 9 und 10 UGB müssen grundsätzlich alle Steuerlatenzen (d. h. aktiv und passiv latente Steuern) in der Bilanz angesetzt werden. Lediglich den kleinen Kapitalgesellschaften im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 UGB wird das Wahlrecht eingeräumt, die aktiv latenten Steuern als einen Aktivposten der Bilanz auszuweisen, wenn die Steuerlatenzposten im Anhang entsprechend aufgeschlüsselt werden.

aber bereits zum Bilanzstichtag gelegt ist."[290] Negativ formuliert sind es jene Verpflichtungen, die weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen sind und deren Inanspruchnahme daher kaum wahrscheinlich ist. Nichtsdestoweniger müssen solche Verpflichtungen am Bilanzstichtag ausreichend konkret und objektiv sein[291], um als Posten „unter der Bilanz" Eingang zu finden.

Wie die Bewertung von solchen Haftungsverhältnissen erfolgen soll, ist dem Gesetzestext wörtlich nicht zu entnehmen. Sie ergibt sich jedoch aus der analogen Anwendung des § 211 Abs. 1 UGB, der verordnet, dass Verbindlichkeiten mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen sind. Liegt der beizulegende Wert der eingegangenen Verpflichtung unter dem Höchstwert, so muss dennoch der Höchstwert (im Sinne des Höchstwertprinzips[292]) ausgewiesen werden.[293]

Abschließend stellt § 199 UGB klar, dass solche Verpflichtungen im Falle von bestehenden Rückforderungsansprüchen bzw. Regressanforderungen ungekürzt anzusetzen sind.

Der Zweck dieser UGB-Norm ergibt sich aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung sowie der Anforderung an den Jahresabschluss (möglichst getreue Darstellung der Unternehmenslage): Diese Angabe soll die Adressaten des Jahresabschlusses auf mögliche, mit der Übernahme von Haftungen verbundene Risiken hinweisen, die zu einer Verschlechterung der Vermögenslage des Unternehmens führen können.

Im kirchenrechtlichen Bereich kann das Eingehen von Haftungsverhältnissen unter Veräußerungsgeschäfte im Sinne der cc. 1291-1294 CIC fallen. Als solche sind nämlich nicht nur Rechtsgeschäfte zu verstehen, durch die das Eigentum an einem Vermögensgegenstand auf einen anderen Eigentümer übertragen wird, sondern auch alle Handlungen, durch die die Vermögenslage einer öffentlichen juristischen Person verschlechtert werden könnte. (vgl. c. 1295 CIC) Es ist dabei

---

[290] Hans Adler, Walther Düring, Kurt Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 251, Rz 5.

[291] Vgl. Dirk Fey, § 251, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Rz 16-18; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 230f.

[292] Zum Höchstwertprinzip siehe Kap. IV, 9.

[293] Vgl. Gerd Konezny, § 199, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 24.

unwesentlich, ob diese Verschlechterung tatsächlich eingetreten ist oder nicht; vielmehr wird die Möglichkeit einer solchen Verschlechterung relevant.[294] Hier ist vor allem an solche Rechtsgeschäfte zu denken wie Gewährung eines Pfandrechts oder einer Hypothek, Dienstbarkeiten, Reallasten, Miet- und Pachtverträge, aber auch Aufnahme eines Darlehens, einer Anleihe, Eingehung einer Bürgschaft oder Annahme einer mit Lasten verbundenen Schenkung.

Ob faktisch ein veräußerungsähnliches Rechtsgeschäft unter die Alienationserfordernisse des CIC fällt, ist in erster Linie danach zu beurteilen, ob es das Stammvermögen einer öffentlichen juristischen Person oder ihr frei verfügbares Vermögen betrifft. Nur auf jene Veräußerungsgeschäfte, die das Stammvermögen beeinflussen bzw. gefährden, sind cc. 1291-1294 CIC anzuwenden. Für die sich auf das frei verfügbare Vermögen beziehenden Rechtsgeschäfte ist in der Regel der Verwalter der öffentlichen juristischen Person zuständig.

Demzufolge fordert c. 1291 CIC, dass eine gültige Veräußerung von Vermögensstücken, die dem Stammvermögen einer öffentlich juristischen Person zugewiesen sind, und deren Wert eine rechtlich festgesetzte Summe überschreitet, nur mit der Erlaubnis der zuständigen kirchlichen Autorität stattfinden darf.

Als erstes stellt sich die Frage, welche Größe der kirchliche Gesetzgeber mit dem Wort Wert gemeint hat, der im Gesetzestext nicht definiert ist, und auf welche Art und Weise dieser zu ermitteln ist. Ein und dasselbe Vermögensgut kann nämlich verschiedene Werte – je nach Art der Bewertung – aufweisen:

[294] Vgl. Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, Ludger Müller, KanR IV, 71f.

bspw. Buchwert[295], Einheitswert[296], beizulegender Wert[297], Verkehrswert[298]. Dem Hauptziel der Bestimmungen über die Veräußerungsgeschäfte folgend, nach dem der Schutz des Stammvermögens jedweder öffentlichen juristischen Person im Vordergrund steht, um die Lebensfähigkeit der juristischen Person zu erhalten[299], wäre diese Größe mit dem Verkehrswert anzusetzen, der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung erzielt werden könnte. Für Verwendung dieses Wertes spricht die Tatsache, dass andere Wertansätze in der Regel unter dem Verkehrswert liegen, was nicht der Intention des Gesetzgebers und dem Prinzip des Schutzmechanismus entsprechen dürfte. Nur in solchen Fällen, in denen der Verkehrswert nicht ermittelbar ist (bspw. Kunstgegenstände) wäre ein anderer Wertansatz denkbar.

Des Weiteren sind bei Veräußerungsgeschäften die Wertgrenzen (Unter- und Obergrenze) zu beachten, die gem. c. 1292 § 1 CIC von der Bischofskonferenz für ihren Bereich festzulegen sind und unterschiedliche Genehmigungspflichten bei den beabsichtigten Veräußerungsgeschäften bedingen.

---

[295] Unter Buchwert bzw. Restbuchwert ist jener Wert des Vermögensgegenstandes oder der Schuld zu verstehen, der sich zu einem bestimmten Stichtag aus den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergibt, die um die planmäßigen und ggf. außerplanmäßigen Abschreibungen sowie Zuschreibungen korrigiert werden. Näheres zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten, Abschreibungen sowie Zuschreibungen siehe Kap. IV, 3-7.

[296] Der Einheitswert ist der steuerliche Wert der Grundstücke (d. h. Grund und Boden sowie Gebäude), der als einheitliche Besteuerungsgrundlage für die Berechnung der betreffenden Steuern (v. a. Grundsteuer und Grunderwerbsteuer) herangezogen wird. Er wird vom Finanzamt auf Antrag mit Bescheid festgestellt. In der Regel liegt der Einheitswert unter dem Verkehrswert.

[297] Gem. § 189a Z 3 UGB ist der beizulegende Wert jener Betrag, „den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt."

[298] Der Verkehrswert ist mit dem Begriff „gemeiner Wert" gleichzusetzen, der in § 10 Abs. 2 BewG geregelt ist. Demnach wird der gemeine Wert „durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen."

[299] Vgl. Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, Ludger Müller, KanR IV, S. 72.

Dabei sind grundsätzlich drei Modi möglich:

- Der Wert des zu veräußernden Vermögensgegenstandes liegt unter der Untergrenze: Um das Veräußerungsgeschäft gültig abzuschließen, ist der unmittelbare Verwalter an keine Erlaubnis im Sinne des c. 1292 CIC gebunden.
- Der Wert liegt innerhalb der Unter- und Obergrenze: Ein gültiges Rechtsgeschäft darf vom Vertretungsorgan nur nach Erteilung der Erlaubnis (*licentia*) seitens der zuständigen kirchlichen Autorität abgeschlossen werden. Diese ergibt sich aus der Zuordnung der öffentlichen juristischen Person: In der Regel ist das jener Diözesanbischof, dem die öffentliche juristische Person untersteht, und im Übrigen jene Autorität, die in den Statuten als solche festgelegt wurde. (vgl. c. 1292 § 1 CIC)
- Der Wert des Vermögensgegenstandes liegt über der Obergrenze: In diesem Fall ist für die Vornahme eines gültigen Veräußerungsgeschäfts, zusätzlich zu der Zustimmung der zuständigen kirchlichen Autorität, die Erlaubnis des Heiligen Stuhles erforderlich. (vgl. c. 1292 § 2 CIC)

Die Österreichische Bischofskonferenz hat die für Veräußerungsgeschäfte relevanten Wertgrenzen in einem *decretum generale* mit EUR 80.000 (als Untergrenze) und EUR 3.000.000 (als Obergrenze) festgelegt.[300]

Manche Arten von diesen veräußerungsähnlichen Rechtsgeschäften, die eine kirchliche öffentliche juristische Person eingehen kann, werden die Voraussetzungen des § 198 Abs. 1 bzw. Abs. 8 UGB erfüllen (bspw. Darlehen, Vergleich, Schuldübernahme, Anleihe, Schenkung bzw. Erbschaft mit Auflagen) und als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen in die Passiva der Bilanz aufgenommen. Andere wiederum (bspw. übernommene Bürgschaft, dingliches Vorkaufsrecht, Miete und Pacht) sind als hier angesprochene Haftungsverhältnisse anzusehen.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass die Österreichische Bischofskonferenz gewisse veräußerungsähnliche Rechtsgeschäfte als Akte der

[300] Vgl. Decretum Generale über die Wertgrenzen gemäß Can. 1292 CIC („Romgrenze").

außerordentlichen Verwaltung im Sinne des c. 1277 CIC dekretiert hat. Dazu gehören u. a.: Annahme von Zuwendungen (Schenkungen und Erbschaften) mit Auflagen oder Belastungen, Annahme von Darlehen und Krediten, falls diese 1,5% der Einnahmen des vorangegangenen Haushaltsjahres übersteigen, Übernahme von Haftungen und Bürgschaften oder Vereinbarungen über die Ablöse von Bauverpflichtungen und anderen dauernden Verpflichtungen Dritter.[301]

Vor dem Hintergrund der oben angeführten Überlegungen erweist sich die Angabe der Haftungsverhältnisse unter der Bilanz eines kanonischen Vermögensträgers als unentbehrlich. Während die UGB-Norm jedoch hier von Wechseln, Bürgschaften, Garantien und sonstigen vertraglichen Haftungsverhältnissen spricht, empfiehlt es sich, diese Begriffe durch „veräußerungsähnliche Rechtsgeschäfte" zu ersetzen, um einen allgemeinen Bezug auf diese Art von Verpflichtungen zu schaffen.

Im Sinne der obigen Ausführungen zu §§ 198-199 UGB (Inhalt der Bilanz und Haftungsverhältnisse) ergibt sich in Bezug auf die kanonischen Vermögensträger folgender Formulierungsvorschlag einer betreffenden Bilanzierungsnorm:

§ 14. (1) In der Bilanz sind das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital (Stammkapital, frei verfügbares Kapital), die Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und unter Bedachtnahme auf die Grundsätze der Bilanzwahrheit, -klarheit und -übersichtlichkeit aufzugliedern.

(2) Als Anlagevermögen sind die Vermögensgegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Betrieb des kanonischen Vermögensträgers zu dienen.

(3) Als Umlaufvermögen sind die Vermögensgegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Betrieb des kanonischen Vermögensträgers zu dienen.

[301] Vgl. Dekret über die Akte der außerordentlichen Vermögensverwaltung für die Diözesen und die vom Diözesanbischof verwalteten Personen.

(4) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Ende des Bilanzstichtages auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind.

(5) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Passivseite Einnahmen vor dem Ende des Bilanzstichtages auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind.

(6) Ist der Rückzahlungsbetrag einer in den folgenden Geschäftsjahren fälligen Verbindlichkeit (Erfüllungsbetrag) zum Zeitpunkt ihrer Begründung höher als der Ausgabebetrag (Verfügungsbetrag), so ist der Unterschiedsbetrag (Disagio) in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufzunehmen und gesondert auszuweisen. Der eingesetzte Betrag ist durch planmäßige Abschreibung zu tilgen.

(7) Für Rückstellungen gilt folgendes:

1. *Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.*
2. *Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen sind zu bilden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.*
3. *Andere Rückstellungen als die oben vorgesehenen dürfen nicht gebildet werden. Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht nicht, soweit es sich um nicht wesentliche Beträge handelt.*
4. *Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für: Anwartschaften für Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, nicht konsumierte Urlaubsansprüche und Zeitguthaben, Jubiläumsgelder sowie Heimfallkosten.*

(8) Unter der Bilanz sind Verpflichtungen aus veräußerungsähnlichen Rechtsgeschäften, soweit sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, zu vermerken, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

9. Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung

Analog zu § 198 Abs. 1 UGB legt der Gesetzgeber in § 200 UGB allgemein fest, was die Gewinn- und Verlustrechnung zu beinhalten hat. Demnach sind im Jahresabschluss die Erträge und Aufwendungen – unter Bedachtnahme auf § 195 UGB – aufzugliedern sowie der Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag und der Bilanzgewinn bzw. -verlust gesondert auszuweisen.

Als eine allgemeine UGB-Norm ist diese von allen rechnungspflichtigen Unternehmern anzuwenden. Die Kapitalgesellschaften haben darüber hinaus die Sonderbestimmungen der §§ 231-234 UGB betreffend die Gliederung und die einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zu beachten.

Im Sinne des Wesens der doppelten Buchhaltung wird hier von Ertrag und Aufwendung gesprochen, die als der durch unternehmerische Tätigkeit sowie nach den unternehmensrechtlichen Regeln bemessene und periodisierte Wertzuwachs (Ertrag) bzw. Wertverzehr (Aufwendung) an Geld, Gütern und Dienstleistungen definiert werden können.[302] Demzufolge sind sie strikt von Einnahmen und Ausgaben[303] bzw. Leistungen und Kosten[304] abzugrenzen, die Begriffe aus dem Bereich der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. Kostenrechnung darstellen. Somit ist für den Ansatz eines Geschäftsvorfalls in der Gewinn- und Verlustrechnung als Ertrag oder Aufwand der Zeitpunkt der

---

[302] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 200, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 7; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 231.

[303] Eine Einnahme stellt einen Zufluss von Zahlungsmitteln, eine Ausgabe hingegen deren Abfluss dar. Die Begriffe beziehen sich ausschließlich auf das Geldvermögen und dürfen nicht mit dem Ertrag bzw. Aufwand gleichgesetzt werden.

[304] Die aus der Kostenrechnung stammenden Begriffe „Leistung" (auch als Erlös bezeichnet) und „Kosten" stehen in einem engen Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung und beziehen sich auf die eigentliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens. Als Leistung bezeichnet man daher den Wertzuwachs des Betriebsergebnisses einer Abrechnungsperiode, der aus der typischen Geschäftstätigkeit des Unternehmens resultiert (bspw. Verkauf eigener Waren durch ein Produktionsunternehmen. Hingegen stellt ein Gewinn aus dem Verkauf von Wertpapieren keine Leistung dar, da dieser Vorgang nicht in der typischen Geschäftstätigkeit des Unternehmens gründet). Umgekehrt bedeuten Kosten den Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen, die in einer Abrechnungsperiode für die betriebliche Leistungserstellung benötigt werden (z. B. Verbrauch von Rohstoffen für die Herstellung der für den Absatz bestimmten Waren).

Realisierung ausschlaggebend. Im Gegenteil dazu ist für Einnahmen der Zufluss- und für Ausgaben der Abflusszeitpunkt[305] bzw. für Kosten das Verursachungs- oder das Beanspruchungsprinzip[306] grundsätzlich entscheidend.

§ 200 UGB bestimmt in weiterer Folge, dass die Gliederung der Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung „unter Bedachtnahme auf die Grundsätze des § 195“ UGB zu erfolgen hat. Dementsprechend müssen sie klar und übersichtlich dargestellt werden, um ein getreues Bild der Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Durch den Bezug des § 195 UGB auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird deren Einhaltung für die Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung ebenfalls mit eingeschlossen. Somit sollen u. a. die verwendeten Kontenbezeichnungen verständlich und aussagekräftig sein und eventuelle Zusammenfassungen den Informationsinhalt der Darstellung nicht verzerren, um dem Prinzip der Klarheit und Übersichtlichkeit zu entsprechen. Dem Grundsatz der Vollständigkeit wird insbesondere durch den Brutto-Ausweis von Erträgen und Aufwendungen[307] Genüge getan, was in der Beachtung des Saldierungsverbotes seinen Ausdruck findet.

Ansonsten muss auch im Sinne des § 223 Abs. 1 UGB, der prinzipiell für die Kapitalgesellschaften gilt, aber als anerkannter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung von allen Bilanzierenden zu beachten ist, die einmal gewählte Form der Darstellung beibehalten werden.[308] Diese Darstellung ist wieder im Hinblick auf die Anforderungen an den Jahresabschluss zu gestalten, d. h. sie muss ein getreues Bild der Ertragslage des Unternehmens vermitteln.

---

[305] Der Zufluss- bzw. der Abflusszeitpunkt bedeutet generell jenen Zeitpunkt, in welchem das Geldvermögen, auf das sich die Einnahmen und die Ausgaben beziehen, vermehrt bzw. vermindert wird.

[306] Je nach Kostenrechnungssystem ist für die Entstehung der Kosten jener Zeitpunkt relevant, zu dem die für die betriebliche Leistungserstellung (für einen Kostenträger) benötigten Kosten verursacht bzw. beansprucht wurden.

[307] Manche Ausnahmen von diesem Verbot werden vom Gesetzgeber ausdrücklich zugelassen: bspw. Saldierung der Umsatzerlöse mit den Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer. (vgl. § 189a Z 5 UGB)

[308] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 200, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 19-25.

Nachdem das Gesetz an dieser Stelle jedoch keine Aussage über die Form der Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung macht, weist die Literatur darauf hin, dass sich diese nach den für die Kapitalgesellschaften des § 231 UGB geltenden Gliederungsvorschriften orientieren, aber zugleich die Größe, die Rechtsform und die Besonderheiten des Unternehmens berücksichtigen soll.[309]

Abschließend fordert § 200 UGB, dass sowohl der Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag als auch der Bilanzgewinn bzw. -verlust in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt werden. Darunter ist vorerst die Differenz zwischen den Erträgen und Aufwendungen eines Geschäftsjahres zu verstehen (sogenanntes Ergebnis nach Steuern). Dieser Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag ist wiederum bei Kapitalgesellschaften der Ausgangspunkt für die Darstellung der Ergebnisverwendung, die zum Bilanzgewinn bzw. -verlust führt und sich aus dem Gewinn- bzw. Verlustvortrag aus dem Vorjahr sowie den Rücklagenbewegungen zusammensetzt. (vgl. § 231 UGB) „In jenen Fällen [jedoch], in denen der Jahreserfolg mit dem Bilanzerfolg übereinstimmt, ist nur letzterer zum Ausweis zu bringen“[310], was vor allem bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften der Fall sein dürfte.

Die Zielsetzung des § 200 UGB unterstreicht offensichtlich die Anforderungen des § 195 UGB an den Jahresabschluss, der ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln soll. Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in diesem Sinne daher als Informationsquelle über die Entstehung des Jahresergebnisses zu sehen, durch die ein Einblick in die Ertragslage des Unternehmens gewährt werden soll.[311]

Vor diesem Hintergrund kann die Zweckhaftigkeit dieser Norm auch für die kanonischen Vermögensträger gesehen werden. Die Gewinn- und Verlustrechnung dokumentiert einerseits alle wirtschaftlichen Ereignisse einer Periode und gibt andererseits Auskunft über die Herkunft des Ergebnisses eines

[309] Vgl. Katharina Maschek, Helga Csokay, § 198, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 6.

[310] Walter Lukas, Peter Zetter (Hrsg.), Das Rechnungslegungsgesetz, § 200.

[311] Vgl. Gerhart Förschle, § 247, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck’scher Bilanz-Kommentar, Rz 600; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 231.

Geschäftsjahres. Diese Informationen tragen daher dazu bei, die wirtschaftliche Vergangenheit zu analysieren und auf diesem Grund Entscheidungen für die Zukunft zu treffen. Auch wenn die Motivation für das Bestehen und die Weiterführung eines kanonischen Vermögensträgers von jener eines profitorientieren Unternehmens unterschiedlich ist, kann davon ausgegangen werden, dass der Bedarf an wirtschaftlichen Informationen sowohl eines Geschäftsführers als auch eines Verwalters gleich hoch ist. Der kanonische Vermögensträger wird – wohl gleichermaßen wie ein Unternehmen – verlässliche Daten brauchen, um seine wirtschaftliche Zukunft im Hinblick auf die Erfüllung seiner statutarischen Aufgaben effektiv zu gestalten und dadurch an der Heilssendung der Kirche möglichst erfolgreich mitzuwirken.

Die in § 200 UGB formulierte Norm über den Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung kann grundsätzlich in das kirchenrechtliche Regelwerk übernommen werden. Lediglich wären die Begriffe „Bilanzgewinn“ und „Bilanzverlust“ durch „Bilanzergebnis“ zu ersetzen, um eventuelle formelle Missverständnisse zu vermeiden: Ein kanonischer Vermögensträger ist nicht nur auf Grund seiner statutarischen Ausrichtung, sondern auch als begünstigte Rechtspersönlichkeit im Sinne der BAO vom Gewinnstreben ausgeschlossen.

Daher kann eine Norm zum Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung für kanonische Vermögensträger wie folgt formuliert werden:

§ 15. (1) In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Erträge und Aufwendungen unter Bedachtnahme auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzugliedern.

(2) Der Jahresüberschuss bzw. der Jahresfehlbetrag und das Bilanzergebnis sind gesondert auszuweisen.

IV. DIE IM JAHRESABSCHLUSS ANZUWENDENDEN ANSATZ- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN

Ein einmal aufgestellter Jahresabschluss ist kein unveränderliches Werk. Durch die laufende Geschäftstätigkeit und die daraus resultierenden Geschäftsvorfälle verändern sich andauernd die Zusammensetzung der Vermögensgegenstände und Schulden sowie derer geldmäßig ausgedrückter Wert, die sich in weiterer Folge im Reinvermögen des Unternehmens (Eigenkapital) niederschlagen. Die inhaltliche und wertmäßige Entwicklung der Vermögensgegenstände und Schulden mehrerer Geschäftsjahre gibt den Jahresabschlussadressaten das grundlegende Wissen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens, das für Zukunftsplanung und Entscheidungsvorbereitung unerlässlich ist.

Damit die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen verlässlich und vergleichbar sind, ist es notwendig, die Bewertung der Bilanzposten einem einheitlichen und möglichst umfangreichen Regelwerk zu unterziehen sowie den Ausweis von Erträgen und Aufwendungen eines Geschäftsjahres nach bestimmten Standards zu gestalten. Diesem Zweck dienen die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des UGB. Es ist nachvollziehbar, dass diese gesetzlichen Bestimmungen nicht alle Bewertungssachverhalte regeln können, sie bieten aber auf jeden Fall ein effizientes Rahmenwerk, um der Generalnorm des § 195 UGB gerecht zu werden und dadurch einer willkürlichen Darstellung der Unternehmenslage gegenzusteuern.

Im Folgenden werden die einschlägigen unternehmensrechtlichen Normen betreffend die allgemeinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätze und im

Speziellen der Ansatz und die Bewertung der Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens, der Schulden sowie die Bewertung von Einlagen, Entnahmen und Zuwendungen dargelegt, auf ihre Anwendbarkeit bei der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern verifiziert und im Hinblick auf den besonderen kirchlichen Charakter und die einschlägigen Normen des kanonischen Rechts gegebenenfalls erweitert.

1. Allgemeine Grundsätze des Ansatzes und der Bewertung

1.1. Generalnorm

Vor der Aufzählung der Spezialvorschriften zur Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden eines Unternehmens im Jahresabschluss verweist § 201 Abs. 1 UGB klarstellend auf die Generalnorm des § 195 UGB, nach welcher der Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen hat. Diese Betonung könnte zuerst als überflüssig und als eine Wiederholung erachtet werden, doch bei genauerer Betrachtung kommt ein wichtiger Aspekt dieser Regel zum Vorschein: Der Generalnorm mit ihrem Ziel, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, ist – bei Abweichung der Spezialvorschriften von dieser Generalnorm – der Vorrang zu geben.[312]

Diese Generalnorm kann auf Grund ihrer Zielsetzung unverändert in das kirchenrechtliche Regelwerk übernommen werden.

[312] Auch wenn diese Ansicht in der Vergangenheit nicht unumstritten war, ist sie spätestens seit der EuGH-Entscheidung vom 27. Juni 1996, Rs C-234/94 (Tomberger gegen Gebrüder von der Wettern GmbH) rechtlich bestätigt. In diesem konkreten Fall wurde das Prinzip der Bilanzwahrheit den Spezialbewertungsvorschriften vorgezogen. Konsequenterweise kann diese Beurteilung auf die Generalnorm ausgeweitet werden.

1.2. Bewertungsstetigkeit

Der als erste in § 201 Abs. 2 Z 1 UGB aufgezählte Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, der auch als materielle Bilanzkontinuität genannt wird[313], legt fest, dass die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beizubehalten sind. In der Praxis bedeutet er, dass „gleichartige Vermögensgegenstände und Schulden nach den gleichen Methoden und Grundsätzen wie in den Vorjahren zu bewerten sind."[314]

Der Zweck dieser Norm kann wieder in der Erfüllung der Generalnorm des § 195 UGB gesehen werden: Die Grundvoraussetzung für die Vermittlung einer möglichst getreuen Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens ist die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse durch eine gleichartige Behandlung und Bewertung der jeweiligen Vermögensgegenstände und Schulden. Auf der anderen Seite soll dadurch verhindert werden, dass durch Wechsel der Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden Jahresergebnisse willkürlich verlagert werden.

Die Bewertungsstetigkeit bezieht sich nicht nur auf im Unternehmen bereits vorhandene Vermögensgegenstände und Schulden, sondern auch auf Neuzugänge gleicher Art bzw. gleicher Funktion.[315]

Nachdem die Zielsetzung des Prinzips der Bewertungsstetigkeit auch für die kanonischen Vermögensträger von höchster Relevanz ist und zur Einhaltung des c. 1284 § 2 n. 7-8 CIC (die Verpflichtung zu einer ordentlichen Buchführung und Erstattung von jährlichen Rechenschaftsberichten) beiträgt, soll sie bei der der Bilanzierung von kanonischen Rechtsträgern eingehalten werden.

---

313 Vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 237.

314 Klaus Hirschler, Dieter Christian, Friedrich Fraberger, Günther Neugschwandtner, Michael Petritz, Alexander Schiebel, § 201, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 8.

315 Vgl. ebd., Rz 9.

1.3. Das Prinzip der Unternehmensfortführung

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 UGB ist im Rahmen der Jahresabschlusserstellung davon auszugehen, dass das Unternehmen fortgeführt wird, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen. Dies hat zur Folge, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden ihre bestimmungsgemäße Verwendung im Unternehmen angenommen werden muss. Des Weiteren hat diese Norm die genaue Periodenzuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Ziel: Solange nämlich das Unternehmen fortgeführt wird, sind die anderen entsprechenden Bewertungsregeln uneingeschränkt anzuwenden (bspw. jene über die Anschaffungs- und Herstellungskosten und die planmäßige Abschreibung gem. § 204 Abs. 1 UGB, das Niederstwertprinzip in Bezug auf das Anlagevermögen gem. § 204 Abs. 2 UGB, die Bewertungsvereinfachungen gem. § 209 Abs. 1 UGB oder der Ansatz von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 198 Abs. 5 UGB).[316]

Entscheidend für die Unterstellung der Unternehmensfortführung sind die Verhältnisse am Abschlussstichtag[317], wobei im Sinne der Werterhellungstheorie gem. § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB jene Umstände zu berücksichtigen sind, die zwar erst nach dem Bilanzstichtag bekannt geworden sind, doch deren Verursachung vor diesem liegen. Es ist auf jeden Fall auf die Gesamtsituation des Unternehmens abzustellen und nicht seiner einzelnen Geschäftsfelder. Die Einstellung bzw. Aufgabe eines Unternehmensteils führt daher nicht automatisch zum Abweichen von der Unternehmensfortführungsprämisse.[318]

Der Gesetzestext spricht in Bezug auf die Unternehmensfortführung von tatsächlichen oder rechtlichen Gründen, die dieser Tatsache entgegenstehen könnten, definiert sie aber nicht. Nach der herrschenden Lehrmeinung zählen zu den rechtlichen Gründen beispielsweise: Konkurseröffnung oder Ablehnung

[316] Vgl. Markus Stockinger, § 201, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 16.

[317] Vgl. Norbert Winkeljohann, Thomas Büssow, § 252, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 12.

[318] Vgl. Markus Stockinger, § 201, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 17.

eines Konkurses mangels Masse, Eröffnung des Insolvenzverfahrens, Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung, Auflösung auf Grund von gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Vorschriften, Auflösung infolge eines Gerichtsurteils oder Änderung gesetzlicher Regelungen, die für die Unternehmenstätigkeit wesentlich sind. Hingegen sind den tatsächlichen Gründen z. B. folgende zuzuordnen: nicht ausreichende Eigenkapitalausstattung und andauernde Verluste, Ausfall wesentlicher Kreditgeber, Verlust eines Hauptabsatzmarktes, Fehlschläge bei der Einführung neuer Produkte oder Übersteigen der Verbindlichkeiten im Vergleich zum vorhandenen Vermögen.[319]

Das UGB normiert ebenfalls nicht, welcher Beobachtungszeitraum für die Vermutung der Unternehmensfortführung relevant ist. Nachdem jedoch die Gesamtsituation des Unternehmens zum Bilanzstichtag berücksichtigt werden muss und die reguläre Dauer eines Geschäftsjahres zwölf Monate nicht übersteigen darf, kann in der Regel von einem Mindestzeitraum von zwölf Monaten – gerechnet ab dem Bilanzstichtag – ausgegangen werden.[320]

Der Abgang vom Unternehmensfortführungsprinzip darf nicht automatisch den Abgang von allen Bewertungsvorschriften zur Folge haben. Vielmehr hat sich die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden nach wie vor an den allgemeinen Regeln zu orientieren, jedoch unter Berücksichtigung der spezifischen Situation des Unternehmens. Daher sind insbesondere das Einzelbewertungsprinzip, das Saldierungsverbot, das Stichtagsprinzip und das imparitätische Realisationsprinzip einzuhalten. Das Ziel der Rechnungslegung besteht nun in der Feststellung des vorhandenen Reinvermögens des Unternehmens, woraus zu schließen ist, dass nur noch bis zur Beendigung des Unternehmens verwertbare Vermögensgegenstände aktiviert werden können. In die Passiva hingegen sind neben den bisher zu berücksichtigenden Schulden

[319] Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, § 201, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 32; siehe auch Norbert Winkeljohann, Thomas Büssow, § 252, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 15f; Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 220f.

[320] Vgl. Markus Stockinger, § 201, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 18.

auch jene Verpflichtungen aufzunehmen, die aus der Aufgabe des Unternehmens resultieren.[321]

Die Fortführungsprämisse ist auch bei der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern zweifellos von Bedeutung, auch wenn ihr Wirkungsgrad im Hinblick auf die kirchenrechtlichen Bestimmungen betreffend Dauer und Untergang einer öffentlichen juristischen Person in gewissem Ausmaß eingeschränkt wird.

Grundsätzlich ist jede juristische Person in der Kirche ihrer Natur nach eine auf Dauer angelegte Einrichtung (vgl. c. 120 § 1 CIC), die auf ein Ziel hingeordnet ist, „das mit der Sendung der Kirche übereinstimmt und die Zielsetzung Einzelner übersteigt." (c. 114 § 1 CIC) Unter diesem Ziel sind die Werke der Frömmigkeit, des Apostolates oder der Caritas geistlicher oder zeitlicher Art zu verstehen. (vgl. c. 114 § 2 CIC) Trotz dieser ihr angedachten Dauerhaftigkeit kann eine einmal entstandene juristische Person erlöschen oder in ihrer Struktur verändert werden.

Werden öffentliche juristische Personen – unter Beendigung der bislang bestehenden Rechtspersönlichkeiten – zu einer einzigen Rechtspersönlichkeit verbunden (Verschmelzung zur Neugründung), so „erhält diese neue juristische Person die Güter und Vermögensrechte, die den früheren gehörten, und übernimmt die Verbindlichkeiten, mit denen diese belastet waren." (c. 121 CIC) Die auf diese Weise neu entstandene Einrichtung ist ebenfalls eine öffentliche juristische Person, weil sie nur so alle Rechte und Pflichten der in sich aufgenommenen juristischen Personen übernehmen kann.[322] Diese aufhebende Vereinigung von öffentlichen juristischen Personen gem. c. 121 CIC wäre analog auf solche Vorgänge anzuwenden, durch die eine öffentliche juristische Person auf eine bereits existierende öffentliche juristische Person übertragen wird und in ihr aufgeht (Verschmelzung zur Aufnahme).

---

[321] Vgl. Klaus Hirschler, Dieter Christian, Friedrich Fraberger, Günther Neugschwandtner, Michael Petritz, Alexander Schiebel, § 201, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 41.

[322] Vgl. Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, KanR I, 324.

Der kirchliche Gesetzgeber sieht in c. 122 CIC auch die Möglichkeit einer Teilung der öffentlichen juristischen Person vor. Demnach kann ein Bereich einer öffentlichen juristischen Person entweder auf eine bereits bestehende oder auf eine neu zu errichtende öffentliche juristische Person übertragen werden (Ausgliederung). Die zu übertragenden teilbaren Vermögenswerte und Schulden sind „im gebührenden Verhältnis nach Recht und Billigkeit und unter Berücksichtigung aller Umstände und Notwendigkeiten“ (c. 122 n. 1 CIC) unter den betreffenden juristischen Personen zu teilen. Der Gebrauch und Nießbrauch nicht teilbarerer Güter soll „unter Wahrung des gebührenden nach Recht und Billigkeit zu bestimmenden Verhältnisses beiden juristischen Personen zugutekommen und die zu diesen gehörenden Verbindlichkeiten beiden auferlegt werden.“ (c. 122 n. 2 CIC) Analog zu der Ausgliederung wäre auch eine Aufspaltung einer öffentlichen juristischen Person denkbar, durch die alle einzelnen Bereiche der früheren Rechtspersönlichkeit durch andere – bereits bestehende oder neu zu errichtende – öffentliche juristische Personen aufgenommen werden. In diesem Fall würde es die Beendigung der Rechtspersönlichkeit – im Gegensatz zur Ausgliederung, durch welche die Rechtspersönlichkeit der übergebenden Einrichtung nicht berührt wird – bedeuten.

Nicht zuletzt kann eine öffentliche juristische Person durch hoheitliche Aufhebung oder durch tatsächliches Erlöschen aufhören zu existieren. (vgl. c. 120 § 1 CIC) Die hoheitliche Aufhebung einer öffentlichen juristischen Person kann nur aus gerechter Veranlassung geschehen und ist grundsätzlich jener kirchlichen Autorität vorbehalten, die für die Errichtung zuständig ist.[323] Das Erlöschen von Rechts wegen ist dagegen automatisch gegeben, wenn die öffentliche juristische Person durch einen Zeitraum von hundert Jahren zu handeln aufgehört hat. (vgl. c. 120 § 1 CIC)

Nachdem die Frage nach der Vermögensübertragung bei aufhebender Vereinigung bzw. Teilung jeweils in c. 121 CIC bzw. c. 122 CIC beantwortet wurde, regelt c. 123 CIC die Zuordnung der Vermögenswerte und Schulden nach

[323] Vgl. ebd., 325.

dem Erlöschen einer öffentlichen juristischen Person. Diese richtet sich in der ersten Linie nach den Statuten der betreffenden juristischen Person bzw. dem allgemein gültigen Recht. Falls diese keine Aussage darüber treffen, fallen die Vermögenswerte und Schulden einer erloschenen öffentlichen juristischen Person der unmittelbar höheren juristischen Person zu.

Vor diesem Hintergrund scheint die Unternehmensfortführungsprämisse des § 201 Abs. 2 Z 2 UGB auch für die Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger relevant. Im Falle des Abweichens von diesem Prinzip auf Grund von Beendigung eines kanonischen Vermögensträgers (im Zuge des Erlöschens, der aufhebenden Vereinigung oder Teilung) muss individuell beurteilt werden, in welchem Ausmaß das Abgehen von den bislang angewendeten Bewertungsmethoden notwendig und sinnvoll ist, um unter diesen Umständen ein verlässliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dieses kanonischen Vermögensträgers zu vermitteln. Da der Grundgedanke des § 201 Abs. 2 Z 2 UGB in gleichem Umfang für kanonische Vermögensträger Bedeutung hat, kann dieses Prinzip als eine der kirchenrechtlichen Bewertungsnormen übernommen werden.

1.4. Der Grundsatz der Einzelbewertung

Einen weiteren allgemeinen Grundsatz der Bewertung stellt das Prinzip der Einzelbewertung gem. § 201 Abs. 2 Z 3 UGB dar, der besagt, dass die Vermögensgegenstände und Schulden zum Bilanzstichtag einzeln zu bewerten sind. Demzufolge müssen „Verluste aus der Bewertung eines Vermögensgegenstands bzw. einer Schuld grundsätzlich immer ausgewiesen werden, auch wenn ihnen Gewinne aus der Bewertung anderer Vermögensgegenstände bzw. Schulden gegenüberstehen.“[324]

Aus der Begriffsbestimmung von Vermögensgegenständen und Schulden im Sinne des § 196 Abs. 1 UGB kann geschlossen werden, dass jene einzelnen Vermögensgegenstände, die unternehmens- oder branchenspezifisch zu einem

[324] Klaus Hirschler, Dieter Christian, Friedrich Fraberger, Günther Neugschwandtner, Michael Petritz, Alexander Schiebel, § 201, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 54.

Vermögensgegenstand zusammengefasst werden, in ihrer Gesamtheit zu betrachten und zu bewerten sind.[325] In diesem Zusammenhang wird in der Literatur und der Rechtsprechung oft – nicht einheitlich – von einer Bewertungseinheit gesprochen, welche als Zusammenfassung einzelner Vermögensgegenstände definiert wird, die nach der Verkehrsauffassung eine einheitliche Funktion bzw. einen einheitlichen Nutzen im Unternehmen haben und als Einzelvermögensgegenstände bei einer allfälligen Veräußerung keine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit ausweisen[326] (bspw. Gebäude mit einem Aufzug, Bibliothek, Archiv, Möbel-Sitzgruppe). Solche Sachgesamtheiten sind als einzelne Vermögensgegenstände zu betrachten, die der Einzelbewertung im Sinne des § 201 Abs. 2 Z 3 UGB unterliegen.

In besonderen Fällen, wenn die Einzelbewertung von Vermögensgegenständen und Schulden überhaupt nicht möglich bzw. mit unverhältnismäßigem Zeit- und Kostenaufwand verbunden ist, ist es zulässig, gem. § 201 Abs. 3 UGB vom Grundsatz der Einzelbewertung abzuweichen (bspw. pauschale Wertberichtigungen von Forderungen oder Abschläge bei Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen).

Das Einzelbewertungsprinzip stellt eine wesentliche Voraussetzung für die Einhaltung der Generalnorm des § 195 UGB auch im kirchlichen Bereich dar, dessen Nicht-Einhaltung das Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers verzerren könnte. Daher ist es in die kirchenrechtlichen Bilanzierungsnormen aufzunehmen. Darüber hinaus empfiehlt es sich, diese Norm um den Begriff „Sachgesamtheiten“ bzw. „Bewertungseinheiten“ klarstellend zu ergänzen.

1.5. Das Vorsichtsprinzip

Eines der wichtigsten, in UGB kodifizierten Bewertungsprinzipien stellt der Grundsatz der Vorsicht gem. § 201 Abs. 2 Z 4 UGB dar, auf dem viele andere Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (bspw. Grundsatz der

[325] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 219f.

[326] Vgl. VwGH 15.2.1983, 82/14/0067.

Einzelbewertung[327], Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip[328] oder Niederstwertprinzip[329]) gründen[330]. Im Sinne der Grundregel des § 195 UGB verlangt diese Norm, dass bei der Bewertung alle erkennbaren Chancen und Risiken einbezogen werden, wobei in Zweifelsfällen jene Umstände Vorrang haben, die zu einem niedrigeren Erfolg führen. Diese zu berücksichtigenden Faktoren müssen jedoch nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung betreffend ihre zu erwartende Entwicklung in den Jahresabschluss aufgenommen werden.[331]

Der Gesetzgeber konkretisiert diese Norm, indem er zuerst festlegt, dass nur die am Bilanzstichtag verwirklichten Gewinne ausgewiesen werden dürfen. (vgl. § 201 Abs. 2 Z 4 lit. a UGB) Dadurch soll verhindert werden, dass der Unternehmer – im Sinne des Gläubigerschutzes, aber auch zur eigenen kritischen Erfolgsbeurteilung – sein Unternehmen wirtschaftlich besser darstellt, als es in Wirklichkeit ist.[332]

Eine entscheidende Frage des Realisationsprinzips ist der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung. Nach herrschender Ansicht gilt ein Umsatz als realisiert, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht wurde oder zumindest abrechnungsfähig ist. Dabei muss auf den zivilrechtlichen Gefahrenübergang abgestellt werden, so dass der Abnehmer der Lieferung oder Leistung sich nicht auf die Nichterfüllung im Sinne des § 1052 ABGB berufen kann.[333]

Nachdem die kanonischen Vermögensträger in ihren hoheitlichen Bereichen grundsätzlich keine betrieblichen Erträge aus der Erbringung von Lieferungen oder Leistungen erzielen (mit Ausnahme von zulässigen unentbehrlichen Betrieben gem. § 45 Abs. 2 BAO bzw. Betätigungen von untergeordneter

---

[327] Zum Prinzip der Einzelbewertung siehe Kap. IV, 1.4.

[328] Zum Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip siehe Kap. IV, 3.

[329] Zum strengen und gemilderten Niederstwertprinzip siehe Kap. IV, 4 bzw. Kap. IV, 6.

[330] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 216f.

[331] Vgl. Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, § 201, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 51f.

[332] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 216.

[333] Vgl. Markus Stockinger, § 201, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 25.

Bedeutung im Sinne des § 39 Z 1 BAO) und ihre statutarischen Zwecke überwiegend aus Zuwendungen bzw. Förderungen oder Subventionen finanzieren, ist hier – auf Grund von fehlendem Umsatzakt – vom tatsächlichen Zeitpunkt der Geldflüsse auszugehen (Zuflussprinzip). Beruhen jedoch diese Erträge auf Vereinbarungen, die auch zivilrechtlich durchsetzbar sind, richtet sich die Realisierung der Zuwendung nach den darin festgelegten Zeitpunkten bzw. -räumen.

Im Rahmen ihrer Vermögensverwaltung dürfen kanonische Vermögensträger u. a. Erträge aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften erzielen.[334] Der Realisierungszeitpunkt ist im Falle von Dauerschuldverhältnissen (Vermietung und Verpachtung), bei denen die Erfüllung des Vertrages über einen längeren Zeitraum erfolgt, *pro rata temporis* der abgelaufenen Vertragsdauer (in der Regel monatlich) als gegeben anzunehmen.[335] Der Ertrag aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hingegen wird grundsätzlich zum Zeitpunkt des Gewinnausschüttungsbeschlusses realisiert.[336]

Des Weiteren bestimmt § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB, dass erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, berücksichtigt werden müssen, auch wenn die Umstände erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. In dieser Norm kann man wieder einen weiteren Schutzmechanismus gegen unwahre Darstellung der Unternehmenslage erkennen. Durch dieses Prinzip werden jene Verluste, die erst in einer späteren Periode eintreten, jedoch bis zum Bilanzierungszeitpunkt

[334] Vgl. VereinsR, Rz 215-233.

[335] Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, § 201, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 59.

[336] Vgl. VwGH 23.3.2000, 97/15/0112.

verursacht wurden, in den Jahresabschluss mit einbezogen, auch wenn sie noch nicht realisiert sind.[337]

In diesem Zusammenhang verweist der Gesetzgeber auf den Zeitraum des Bekanntwerdens dieser drohenden Verluste: Alle diesbezüglichen Erkenntnisse zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses sind zu berücksichtigen. In der Literatur wird daher zwischen Werterhellung und Wertbeeinflussung unterschieden.

Nach der Werterhellungstheorie sind für Bilanzierung (Ansatz und Bewertung) jene Umstände ausschlaggebend, „wie sie am Bilanzstichtag tatsächlich bestanden haben und für vorsichtig agierende Unternehmer vorhersehbar waren. Dabei sind solche Wertminderungen (bei Vermögensgegenständen) bzw. Werterhöhungen (bei Schulden) unmaßgeblich, von denen man dem Grunde nach erst nach dem Bilanzstichtag bei unternehmerisch richtiger Einschätzung der Sachlage gewusst haben konnte“[338] (bspw. eine vor dem Bilanzstichtag entstandene Forderung muss zum Bilanzstichtag entsprechend abgewertet werden, wenn im folgenden Geschäftsjahr – aber vor dem Tag der Fertigstellung des Jahresabschlusses – bekannt wurde, dass der Debitor bereits vor dem Bilanzstichtag insolvent wurde).

Demgegenüber stehen wertbeeinflussende Tatsachen (Wertbegründung), die als Ereignisse nach dem Bilanzstichtag anzusehen sind und die zu diesem Zeitpunkt weder begründet noch bei vernünftiger unternehmerischer Beurteilung vorhersehbar waren[339] (bspw. die oben genannte Forderung darf zum Bilanzstichtag nicht abgewertet werden, wenn die Insolvenz erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten ist – keine Begründung im abgelaufenen Geschäftsjahr).

---

[337] Vgl. Norbert Winkeljohann, Thomas Büssow, § 252, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck’scher Bilanz-Kommentar, Rz 34.

[338] Klaus Hirschler, Dieter Christian, Friedrich Fraberger, Günther Neugschwandtner, Michael Petritz, Alexander Schiebel, § 201, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 153.

[339] Vgl. ebd., Rz 154.

Ergänzend zum Grundsatz der Vollständigkeit des Jahresabschlusses gem. § 196 Abs. 1 UGB und klarstellend wird in § 201 Abs. 2 Z 4 lit. c UGB darauf hingewiesen, dass alle Verluste – unabhängig vom (erwarteten) Jahresergebnis – im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind.

Aus Sicht der kanonischen Vermögensträger scheint das Vorsichtsprinzip ein unerlässlicher Bestandteil der kirchenrechtlichen Bilanzierungsnormen, zumal darin eine wesentliche Maßnahme zum Schutz des Vermögens des jeweiligen kanonischen Vermögensträgers und in weiterer Folge generell zum Schutz des Kirchenvermögens besteht. Daher soll diese Norm auch für kanonische Vermögensträger Gültigkeit besitzen.

1.6. Der Grundsatz der Periodisierung

§ 201 Abs. 2 Z 5 UGB besagt, dass Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres „unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen“ sind. Aus dieser Norm ergeben sich zwei wesentliche Tatsachen: Zum einen dürfen im Jahresabschluss nur jene Geschäftsvorfälle enthalten sein, die auf monetäre Vorgänge zurückzuführen sind, zum anderen – nachdem der Gesetzestext keine Aussage über Kriterien für die Aufteilung von Aufwendungen und Erträgen enthält – richtet sich die Zuordnung zu den einzelnen Perioden nach dem imparitätischen Realisationsprinzip im Sinne des § 201 Abs. 2 Z 4 lit. a und b UGB.[340]

Die Einhaltung dieses Grundsatzes gewährt eine periodengerechte Gewinnermittlung eines Unternehmens. Aus diesem Grund ist er unter Berücksichtigung des c. 1284 § 2 n. 7 CIC (Verpflichtung zur wohlgeordneten Führung von Büchern) auch für kanonische Vermögensträger maßgeblich.

1.7. Der Grundsatz der Bilanzidentität

Durch die Norm des § 201 Abs. 2 Z 6 UGB stellt der Gesetzgeber sicher, dass die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres mit der Schlussbilanz des

[340] Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, § 201, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 65-68.

vorangegangenen Geschäftsjahres übereinstimmt. In der Fachliteratur, die dieses Prinzip zusammen mit der Gliederungsstetigkeit des § 223 Abs. 1 UGB als formelle Bilanzkontinuität bezeichnet[341], wird in diesem Zusammenhang die Meinung vertreten, dass die Kongruenz der Schlussbilanz mit der Eröffnungsbilanz sich nicht nur auf Umfang und Zuordnung des Bilanzinhaltes bezieht, sondern auch für die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden gilt.[342] Es ist anzunehmen, dass diese Ansicht ebenfalls vom Gesetzgeber vertreten wird, zumal er die bis 2015 geltende einschränkende Überschrift „Bewertungsvorschriften" im Zuge des RÄG 2014 durch „Ansatz und Bewertung" ersetzt und dadurch den Geltungsbereich dieser Normen erweitert hat.

Mit Hilfe der Bilanzidentität bzw. der formellen Bilanzkontinuität soll erzielt werden, dass „im Zuge der Totalrechnung für die gesamte Lebensdauer eines Unternehmens keine Aufwendungen und Erträge von der Rechnungslegung ausgenommen werden können."[343] Aus diesem Grund ist diese Norm ebenfalls für kanonische Vermögensträger unentbehrlich.

1.8. Bewertung auf Grund von Schätzungen

Mit dem RÄG 2014 hat der Gesetzgeber § 201 UGB um eine Bestimmung betreffend Ansatz von Schätzungswerten im Jahresabschluss ergänzt. Dementsprechend sind solche Schätzungen, die auf sorgfältigen Beurteilungen beruhen, für den Jahresabschluss zulässig. Falls für Sachverhalte, deren Wert auf herkömmliche Art und Weise nicht ermittelt werden kann, statistisch ermittelbare Erfahrungswerte vorliegen, sind diese den Schätzungen vorzuziehen. (vgl. § 201 Abs. 2 Z 7 UGB)

---

341 Vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 236f.

342 Vgl. Hans Adler, Walther Düring, Kurt Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 252, Rz 10. In diesem Zusammenhang siehe auch Kap. IV, 1.2.

343 Klaus Hirschler, Dieter Christian, Friedrich Fraberger, Günther Neugschwandtner, Michael Petritz, Alexander Schiebel, § 201, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 175.

Diese Norm, die zugleich den Artikel 22 der EU-Bilanz-Richtlinie[344] auf der Nationalebene umsetzt, regelt nun den bislang nicht kodifizierten Grundsatz und gestattet ausdrücklich diese Art der Wertermittlung für jene Bilanzposten, deren Ansatz und Bewertung nicht auf präzisen Darstellungen basieren bzw. basieren können. Dies betrifft vor allem Rückstellungen, die ihrer Natur nach unsicher und schwer konkretisiert werden können. Die für solche Fälle vorgesehenen Schätzungen müssen selbstverständlich auf einer sorgfältigen und vorsichtigen Beurteilung der Unternehmensleitung beruhen und auf einer objektiven Grundlage berechnet werden, ergänzt um Erfahrungen aus ähnlichen Geschäftsvorfällen.[345]

Es ist durchaus vorstellbar, dass diese Regelung bei der Bilanzierung kanonischer Vermögensträger – nicht nur im Bereich der Rückstellungen – eine umfangreiche Anwendung finden kann. Auch für den Ansatz und die Bewertung von Zuwendungen in Form von Sachen, deren Wert oft schwer bzw. nur mit unverhältnismäßig großem Zeit- und Kostenaufwand verbunden ermittelt werden kann, gewährt diese Bestimmung eine gewisse Rechtssicherheit bezüglich des bilanziellen Ansatzes.

Nicht zuletzt hilft die Bewertung auf Grund von Schätzungen bei der Bilanzierung von Vermögensgegenständen künstlerischer, historischer und religiöser Natur, die im kirchlichen Bereich vergleichsweise oft vorhanden sind, die jedoch bekanntermaßen am wirtschaftlichen Verkehr kaum oder überhaupt nicht teilnehmen und somit grundsätzlich keinen beizulegenden Wert aufweisen (können). Nachdem diese Vermögenswerte – auf Grund ihrer Beschaffenheit – in der Regel zum kirchlichen Stammkapital gehören, das nicht zur Veräußerung bestimmt ist und das *per se* geschützt werden muss, empfiehlt es sich, beim Ansatz bzw. bei der Bewertung solcher Vermögensgegenstände sich nicht nur

[344] Vgl. Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, Art. 22.

[345] Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, Eva Rohn, § 201, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 72/1.

auf eine sorgfältige und vorsichtige Beurteilung durch die Leitung des kanonischen Vermögensträgers (Verwalter) zu verlassen, sondern eine entsprechende Fachmeinung eines Sachverständigen (Gutachten) einzuholen. Dadurch wäre eine Maßnahme getroffen, die zum Schutz vor Untergang kirchlich wertvoller Vermögensgegenstände beiträgt.

Die durch die kanonischen Vermögensträger anzuwendende Norm des § 201 Abs. 2 Z 7 UGB kann zur Gänze – mit der oben genannten entsprechenden Ergänzung – übernommen werden.

1.9. Abweichen von den Bewertungsgrundsätzen

§ 201 Abs. 3 UGB lässt „bei Vorliegen besonderer Umstände“ zu, bei Erstellung des Jahresabschlusses von den in § 201 Abs. 1 und 2 UGB kodifizierten Grundsätzen abzuweichen. Dennoch soll der Unternehmer auch in diesen Ausnahmefällen die Zielsetzung des § 195 UGB, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, im Blick haben. Darüber hinaus haben jene Gesellschaften, die zur Aufstellung eines Anhangs verpflichtet sind, diesen Sachverhalt in ihm anzugeben, zu begründen und seinen Einfluss auf die Lage des Unternehmens zu erläutern.

Auch wenn die Ausnahmeregel des § 201 Abs. 3 UGB sich auf die in Abs. 1-2 kodifizierten Grundsätze der Bewertung beziehen, ist es nicht denkbar, dass sie bei all diesen Normen zur Anwendung kommen kann. Während ein Abweichen von der Bewertungsstetigkeit (auf Grund von bspw. Veränderung in der Unternehmensstruktur oder Ergebnissen einer Betriebsprüfung), vom Prinzip der Unternehmensfortführung (bspw. durch Liquidation), vom Grundsatz der Einzelbewertung (z. B. im Falle von Pauschalrückstellungen oder pauschalen Forderungsberichtigungen) möglich ist, kommt es in Bezug auf das Vorsichtsprinzip, den Grundsatz der Periodisierung und der Bilanzidentität grundsätzlich nicht in Frage, weil eine solche Maßnahme das Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens im Sinne des § 195 UGB wesentlich beeinträchtigen würde und dadurch irreführend wäre.

Die Bestimmung des § 201 Abs. 3 UGB ist auch für kanonische Vermögensträger von großer Relevanz und soll daher – mit einer entsprechenden Formulierungsanpassung[346] – in die kirchenrechtlichen Bilanzierungsnormen aufgenommen werden.

Aus den obigen Ausführungen zu den allgemeinen Grundsätzen der Bewertung ergibt sich folgender Vorschlag für eine diesbezügliche kirchenrechtliche Norm:

§ 16. (1) Der Ansatz und die Bewertung haben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.

(2) Insbesondere gilt folgendes:

1. *Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind beizubehalten.*
2. *Bei der Bewertung ist von der Fortführung des kanonischen Vermögensträgers auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.*
3. *Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Bilanzstichtag einzeln zu bewerten. Jene Vermögensgegenstände, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung eine einheitliche Funktion oder einen einheitlichen Nutzen im kanonischen Vermögensträger haben, sind zusammengefasst als eine Einheit zu betrachten.*
4. *Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind*
   a. *nur die am Bilanzstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen,*
   b. *erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (gem. Werterhellungstheorie),*
   c. *Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.*
5. *Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.*

---

346 Auf die Regelung betreffend Anhangangabe wird hier und bei den weiteren Normen verzichtet. Die Bestimmungen über die im Anhang anzugebenden Informationen werden einheitlich und zusammenfassend im Kapitel VI thematisiert.

6. *Die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs muss mit der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.*
7. *Ist die Bestimmung eines Wertes nur auf Basis von Schätzungen möglich, so müssen diese auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen. Liegen statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleich gelagerten Sachverhalten vor, so sind diese zu berücksichtigen. Bei der Bestimmung des Wertes von einem zum Stammkapital des kanonischen Vermögensträgers gehörenden Vermögensgegenstand historischer, künstlerischer oder religiöser Natur ist die Schätzung eines Sachverständigen einzuholen.*

(3) Ein Abweichen von diesen Grundsätzen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der Generalnorm des § 9 zulässig.

2. Ansatz und Bewertung von Einlagen, Zuwendungen sowie Entnahmen

§ 202 UGB regelt die Bewertung von Einlagen, Zuwendungen und Entnahmen, die generell mit dem beizulegenden Wert anzusetzen sind, soweit sich nicht aus der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ein geringerer Wert ergibt. Handelt es sich dabei um Umgründungsvorgänge (z. B. Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung), werden die Übernahme und Fortführung der Buchwerte der übergebenden Gesellschaft gestattet. (vgl. § 202 Abs. 2 UGB)

Der Begriff des beizulegenden Werts wird zwar in § 189a Z 3 UGB als jener Betrag beschrieben, „den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt“, doch ist diese Definition in Bezug auf kanonische Vermögensträger nicht unproblematisch, da ein (auch fiktiver) Veräußerungsvorgang eines kanonischen Vermögensträgers im Rahmen des wirtschaftlichen Verkehrs kaum in Frage kommt. Viel geeigneter scheint hier die Heranziehung des gemeinen Werts, mit Hilfe dessen die Bewertung eines Vermögensgegenstands zu jenem Wert erfolgt, der „im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer

Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen." (§ 10 Abs. 2 BewG) Sollte die Ermittlung des beizulegenden Werts wegen Eigenart des Kirchenvermögens auf diese Art und Weise nicht möglich sein bzw. würde eine solche Wertermittlung nicht der Generalnorm (Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers) entsprechen, muss auf die Bewertung auf Grund von Schätzungen zurückgegriffen werden.

Die Begriffe der Einlagen, Zuwendungen und Entnahmen selbst sind im Gesetzestext nicht definiert. Die herrschende Lehrmeinung bezeichnet als Einlagen „Vermögensverschiebungen von der Gesellschaftersphäre in die Gesellschaftssphäre. Bei Einlagen übernimmt der übernehmende Rechtsträger typischerweise Vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten."[347] Unter Zuwendungen sind alle Vermögensgegenstände zu verstehen, die unentgeltlich von einem fremden Dritten durch Schenkung oder Erbfall erworben wurden. Unter diesen Begriff fallen ebenfalls jegliche Subventionen und Zuschüsse, soweit sie keinen Leistungsaustausch (im Sinne einer Gegenleistung) bzw. einen Investitionszuschuss zu Anschaffungskosten darstellen.[348] Als Entnahme werden letztendlich jene Vermögensverschiebungen von der Gesellschafts- in die Gesellschaftersphäre bezeichnet, die zu einer Vermögensminderung führen.[349]

Die kanonischen Vermögensträger können nicht als Kapitalgesellschaften in kirchlicher Trägerschaft bzw. als ein kirchlicher Konzern gesehen werden. Vielmehr verwalten sie jeweils ein Teil des Kirchenvermögens, das letztendlich unter der obersten Autorität des Papstes steht (vgl. c. 1256 CIC), und setzen es für die ihnen konkret zugedachten Aufgaben zur gemeinsamen Verwirklichung der Werke der Frömmigkeit, des Apostolats und der Caritas ein. (vgl.

[347] Christian Ludwig, Eugen Strimitzer, § 202, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 7.

[348] Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, § 202, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 8.

[349] Vgl. ebd., Rz 14.

c. 114 § 2 CIC) Andererseits sind diese Einrichtungen gem. Institutentheorie selbständige kanonische öffentliche juristische Personen, die in ihrer Struktur gewisse Parallelen zu weltlichen Kapitalgesellschaften aufweisen. Sie können jedoch nicht als Gesellschaften betrachtet werden, an denen ein oder mehrere Gesellschafter ihre Anteile haben, auch wenn jede öffentliche juristische Person einen ihr übergeordneten Rechtsträger hat, der sie errichtet hat und für sie zuständig ist (Aufsichtspflichten). Aus diesem Grund können ebenfalls die Einlagen bzw. Entnahmen nicht als Vermögensverschiebungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter bezeichnet werden, die ggf. auf Gewährung von Gesellschaftsrechten beruhen. Zweckmäßiger wäre die Definition der Einlagen bzw. Entnahmen schlechthin als Vermögensverschiebung in den kanonischen Vermögensträger von dem ihm direkt übergeordneten, zuständigen Rechtsträger bzw. aus dem kanonischen Vermögensträger in den ihm direkt übergeordneten, zuständigen Rechtsträger. Daher wären Vermögensverschiebungen zwischen dem kanonischen Vermögensträger und anderen kanonischen Vermögensträgern als Zuwendungen im oben genannten Sinne zu werten. Diese Begriffsabgrenzung wird zum Zwecke der Klarstellung in eine betreffende kirchenrechtliche Norm aufgenommen.

Als maßgeblicher Stichtag für die Bewertung von Einlagen, Zuwendungen und Entnahmen wird in der Literatur der Zeitpunkt der Vermögensmehrung bzw. -minderung herangezogen, was im Generellen dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums entspricht.[350]

Der letzte Satz des § 202 Abs. 1 UGB bezieht sich auf den Ansatz des Firmenwertes bei der Einlage bzw. Zuwendung eines (Teil-)Betriebes. Da solche entgeltlichen Betriebsübertragungen im kirchlichen Bereich grundlegend kaum denkbar sind, entfällt diese Bestimmung für kanonische Vermögensträger.

§ 202 Abs. 2 UGB sieht bei Umgründungsvorgängen – neben der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden mit dem beizulegenden Wert – auch die

[350] Vgl. Christian Ludwig, Eugen Strimitzer, § 202, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 12 und 49; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 234.

Möglichkeit der Buchwertfortführung vor. In diesem Fall wird das übernommene Vermögen mit den Werten aus dem letzten Jahresabschluss bzw. einer Zwischenbilanz angesetzt. Der Stichtag dieser zugrunde liegenden Bilanz darf nicht länger als neun Monate vor der Anmeldung der Umgründung beim Firmenbuch liegen. Ist jedoch keine Anmeldung beim Firmenbuch vorgesehen, richtet sich dieser Stichtag nach dem Tag des Abschlusses der betreffenden Umgründungsvereinbarung. War der Rechtsvorgänger nicht buchführungspflichtig, dürfen für die Vermögensbewertung die steuerlichen Werte übernommen werden.

In der Praxis bedeutet die Buchwertfortführung die Übernahme der entsprechenden Werte der Vermögensgegenstände und Schulden in das Rechnungswesen des übernehmenden Rechtsträgers. Der sich aus diesen Werten ergebende Unterschiedsbetrag (Umgründungsgewinn beim positiven Nettoaktivvermögen[351] bzw. Umgründungsverlust beim negativen Nettoaktivvermögen) ist gem. § 202 Abs. 2 Z 3 UGB „gesondert auszuweisen". Der Umgründungsgewinn ist gem. § 229 Abs. 2 Z 5 UGB in der Regel in eine nicht gebundene Kapitalrücklage einzustellen. Der Umgründungsverlust hingegen wird regelmäßig als Bilanzverlust dargestellt, was in der Literatur umstritten ist, da die Erfassung des Umgründungsvorgangs nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt. Es wird daher vorgeschlagen, ihn als eine negative Kapitalrücklage auszuweisen.[352]

Die Fortführung der Buchwerte stellt die Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips dar, die eine entsprechende Anhangangabe als Folge haben muss.[353]

Wie bereits erwähnt, sind Umgründungsvorgänge auch im kirchenrechtlichen Bereich als aufhebende Vereinigung oder Teilung möglich. Folgt man den Bestimmungen der cc. 121-122 CIC, die in Bezug auf das Vermögen der

[351] Als Nettoaktivvermögen ist jener Betrag zu verstehen, der sich aus den Vermögenswerten der Aktivseite der Bilanz abzgl. Fremdkapital (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) ergibt. In der Praxis entspricht er dem Eigenkapital inkl. Rücklagen.

[352] Vgl. Christian Ludwig, Eugen Strimitzer, § 202, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 27.

[353] Vgl. ebd., Rz 25.

umzugründenden juristischen Person vom Erhalten der Güter und Vermögensrechte bzw. der Übernahme von Verbindlichkeiten (vgl. c. 121 CIC) oder von derer Teilung (vgl. c. 122 CIC) sprechen, wird man annehmen können, dass die Umgründungen innerhalb der kirchlichen juristischen Personen ohne Gegenleistung (unentgeltlich) erfolgen[354], was auch der Zweckbestimmung des Kirchenvermögens und in weiterer Folge der Ausrichtung aller kirchlichen juristischen Personen auf einen gemeinsamen Zweck hin entspricht sowie einen eventuellen Gewinnmaximierungsgedanken und ein Streben nach wirtschaftlichem Erfolg ausschließt.

Die Bestimmungen des § 202 Abs. 2 Z 1 und 3 UGB können für die kirchenrechtliche Gesetzgebung als Eckpfeiler übernommen werden. Bei Umgründungen von kanonischen Vermögensträgern können daher die Buchwerte aus dem letzten Jahresabschluss bzw. aus einer Zwischenbilanz übernommen werden, wobei die Voraussetzung, der Stichtag der betreffenden Bilanz dürfe höchstens neun Monate vor der Anmeldung zum Firmenbuch, mangels einer solchen Verpflichtung bzw. Meldung entfällt. Dafür wäre die Festlegung dieser Frist mit neun Monaten vor dem Tag des Abschlusses der zugrunde liegenden Umgründungsvereinbarung zweckdienlich.

Hat der Rechtsvorgänger (der übertragende kanonische Vermögensträger) seine Aufzeichnungen in Form von Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt (keine Buchführungspflicht), sind die Werte der zu übertragenden Vermögensgegenstände und Schulden zum Übertragungsstichtag entsprechend festzustellen. Diese „Inventur" bezieht sich grundsätzlich auf Erfassung der zum Stichtag offenen (sonstigen) Forderungen, noch nicht bezahlten Leistungen (Verbindlichkeiten) und Bildung eventueller Rückstellungen. Die Buchwerte des Anlagevermögens können hingegen direkt aus den entsprechenden Aufzeichnungen (Anlagespiegel) übernommen werden, nachdem die Geltendmachung der Ausgaben im Zusammenhang mit dieser Art von

[354] Aus diesem Grunde wird auf die Bestimmung des § 202 Abs. 2 Z 2 UGB, welche die Umgründungen mit einer Gegenleistung (entgeltlich) zum Inhalt haben, in dieser Arbeit nicht eingegangen.

Vermögensgegenständen ebenfalls wie bei der Bilanzierung auf die jeweilige Nutzungsdauer verteilt wird (Durchbruch des Abflussprinzips).[355]

Der sich aus der Umgründung ergebende Unterschiedsbetrag (Umgründungsgewinn bzw. -verlust) muss differenziert betrachtet werden. Zum Zwecke des Schutzes des Kirchenvermögens ist das beim übertragenden kanonischen Vermögensträger vorhandene Stammkapital als solches beim übernehmenden kanonischen Vermögensträger auszuweisen. Der danach verbleibende Betrag (auch wenn es sich um einen negativen Wert handelt) ist unter dem frei verfügbaren Kapital zu erfassen. Durch diese Maßnahme soll überwacht, dokumentiert und sichergestellt werden, dass das kirchliche Stammkapital, das ja einer besonderen Fürsorge und Verantwortung unterliegt sowie mit bestimmen Veräußerungssperren abgesichert ist, zu keinem Zeitpunkt untergehen kann.

Die obigen Überlegungen führen nun zum folgenden Vorschlag einer kirchenrechtlichen Bilanzierungsnorm:

§ 17. (1) Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen, der im Zeitpunkt ihrer Leistung ermittelt wird, soweit sich nicht aus der Nutzungsmöglichkeit im kanonischen Vermögensträger ein geringerer Wert ergibt.

(2) Als Einlage gilt eine Vermögensverschiebung in den kanonischen Vermögensträger von dem ihm direkt übergeordneten, zuständigen Rechtsträger.

(3) Als Entnahme gilt eine Vermögensverschiebung aus dem kanonischen Vermögensträger in den ihm direkt übergeordneten, zuständigen Rechtsträger.

(4) Unter Zuwendungen sind alle Vermögensgegenstände zu verstehen, die ohne Gegenleistung (unentgeltlich) von einem Dritten erworben wurden.

(5) Als gemeiner Wert ist jener Betrag zu verstehen, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Vermögensgegenstandes bei einer

[355] In diesem Vorgang kann man eine Analogie zum steuerlichen Vorgang der Betriebsaufgabe oder -veräußerung erkennen, bei der auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ein Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zwingend notwendig ist.

Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die ihn beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche Verhältnisse sind außer Acht zu lassen. Ist der Wert eines Vermögensgegenstandes auf diese Art und Weise nicht bzw. nur schwer ermittelbar, ist dessen Bewertung auf Grund von Schätzung gem. § 16 Abs. 2 Z 7 vorzunehmen.

(6) Bei Umgründungen gilt folgendes:

1. *Abweichend vom Abs. 1 dürfen die Buchwerte aus dem letzten Jahresabschluss oder einer Zwischenbilanz, die nach den auf den letzten Jahresabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu erstellen ist, fortgeführt werden. Der Stichtag der zugrunde gelegten Bilanz darf höchstens neun Monate vor dem Tag des Abschlusses der zugrunde liegenden Umgründungsvereinbarung liegen.*
2. *War der übertragende kanonische Vermögensträger zur Führung von Büchern nicht verpflichtet, sind die Werte der zu übertragenden Vermögensgegenstände und Schulden nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung festzulegen (Anlage-, Umlaufvermögen, Verbindlichkeiten) bzw. zu ermitteln (Rückstellungen).*
3. *Das im übertragenden kanonischen Vermögensträger deklarierte Stammkapital ist als solches in den Büchern des übernehmenden kanonischen Vermögensträgers auszuweisen.*
4. *Der verbleibende Unterschiedsbetrag (Umgründungsgewinn bzw. -verlust) ist als frei verfügbares Kapital zu erfassen.*

3. Ansatz und Bewertung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens; Anschaffungs- und Herstellungskosten

Gem. § 203 Abs. 1 UGB sind jene Vermögensgegenstände, die zum Anlagevermögen gehören, mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen, wobei diese um Abschreibungen gem. § 204 UGB vermindert werden. In weiterer Folge definiert § 203 Abs. 2 bis 3 UGB die Begriffe der Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten, die als zwei Zugangsformen von

Vermögensgegenständen[356] in die Unternehmenssphäre gelten: einerseits Bezug eines (fertigen) Vermögensgegenstands von Dritten (er bleibt nach der Verkehrsauffassung unverändert), andererseits Neuschaffung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines bereits vorhandenen Vermögensgegenstands.[357]

Entsprechend dem Gesetzestext sind als Anschaffungskosten alle Aufwendungen zu verstehen, „die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen." (§ 203 Abs. 2 UGB) Dieser Definition zufolge besteht der Anschaffungsprozess zuerst aus dem Erwerbsvorgang, der dazu dient, das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand eindeutig zu sichern. Ab diesem Zeitpunkt darf er in der Bilanz des Unternehmens als solcher ausgewiesen werden. In dieser Phase zählen zu den Anschaffungskosten neben dem „regulären" Preis für den Vermögensgegenstand auch alle anderen, ihm direkt zuzuordnenden Aufwendungen, die dem Erwerb vorausgehen (bspw. Aufwendungen für Vertragsabschluss, Vermittler- und Maklergebühren, öffentliche Abgaben) und ihn begleiten (bspw. Lagerung, Transport, Verpackung). Wurde der Vermögensgegenstand bereits erworben, ist er im weiteren Schritt, falls notwendig, in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, um ihn für das Unternehmen nutzbar zu machen. Die in diesem Zusammenhang stehenden Aufwendungen stellen ebenfalls Anschaffungskosten dar (bspw. Montage-, Aufstellungs- oder Anschlusskosten). Ab dem Zeitpunkt, in dem der Vermögensgegenstand seine Funktion im Unternehmen erfüllen kann

[356] Hier handelt es sich um Zugänge von Vermögensgegenständen im Zuge von käuflichen Erwerben (inkl. Tauschgeschäfte). Falls Vermögensgegenstände unentgeltlich (Einlage, Zuwendung) erworben werden, erfolgt deren Bewertung gem. § 202 Abs. 1 UGB zum beizulegenden Wert.

[357] Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, § 203, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 9 und 68-71.

(betriebsbereiter Zustand), unterliegt er – unter der Prämisse der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen und der Abnutzbarkeit – der Abschreibung.[358]

Aus der Definition der Anschaffungskosten des § 203 Abs. 2 UGB lässt sich das Berechnungsschema der Anschaffungskosten ableiten:

Schema für die Berechnung der **Anschaffungskosten**

Anschaffungspreis	Jener Betrag, der dem Verkäufer bzw. einem Dritten für den Erwerb des Vermögensgegenstandes geschuldet wird.[359]
+ Anschaffungsnebenkosten	Zusätzliche Aufwendungen, die während des Anschaffungsprozesses für den Erwerb bzw. die Versetzung des Vermögensgegenstandes in einen betriebsbereiten Zustand anfallen.
- Anschaffungspreisminderungen	alle Formen von Abzügen und Preisnachlässen (z. B. Skonti, Rabatte)
+ nachträgliche Anschaffungskosten	Bestimmte, im Zusammenhang mit dem Vermögensgegenstand stehende Aufwendungen, die nach dem Ende des eigentlichen Anschaffungsprozesses anfallen.
= Anschaffungskosten	

Vollständigkeitshalber sei darauf hingewiesen, dass auf Grund der Formulierung des § 203 Abs. 2 UGB („soweit sie […] einzeln zugeordnet werden können") lediglich, kostenrechnungstechnisch gesprochen, die Einzelkosten als Anschaffungskosten berücksichtigt werden dürfen. Alle im Zusammenhang mit

[358] Vgl. Otto Janschek, Maximilian Jung, § 203, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 17-28.

[359] Vgl. Wolfgang Knop, Karlheinz Küting, § 255, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Rz 18. In der Regel wird bei kanonischen Vermögensträgern auch die in der Rechnung ausgewiesene und dem Verkäufer geschuldete Umsatzsteuer zum Anschaffungspreis zählen, die auf Grund der fehlenden Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG und in der Folge der fehlenden Möglichkeit des Vorsteuerabzugs einen Kostenfaktor darstellt. Hingegen wäre die Umsatzsteuer im Bereich der Vermietung und Verpachtung (Vermögensverwaltung) eines kanonischen Vermögensträgers unter bestimmten Voraussetzungen ein Durchlaufposten (kein Anschaffungspreisbestandteil).

der Anschaffung stehenden fixen und variablen Gemeinkosten[360] haben außer Ansatz zu bleiben.

In Bezug auf Vermögensgegenstände, die aus einem anderen oder mehreren im Unternehmen vorhandenen Vermögensgegenständen entstanden sind, spricht § 203 Abs. 3 UGB – im Gegensatz zu einer Anschaffung – von Herstellung bzw. Herstellungskosten. Sie werden als jene Aufwendungen definiert, „die für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für einen über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung" anfallen.

Lt. Lehrmeinung beginnt der Herstellungsprozess eines neuen Vermögensgegenstandes entweder mit dem Beginn der Fertigungsschritte oder mit den dafür notwendigen Vorbereitungsmaßnahmen und den dabei angefallenen Aufwendungen (bspw. Planungskosten, Architektenhonorare usw.) und wird als abgeschlossen angesehen, wenn ein verkehrsfähiger Vermögensgegenstand vorliegt, dessen Nutzung möglich ist.[361]

Von den Herstellungskosten ist ebenfalls auszugehen, wenn ein bereits existierender Vermögensgegenstand erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wird. (vgl. § 203 Abs. 3 UGB) Während bei der Erweiterung eines Vermögensgegenstands ein zusätzliches Nutzungspotenzial unter gleichzeitiger Ausweitung seines körperlichen Wesens geschaffen wird (bspw. Gebäudeaufstockung, Zubau, Erweiterung einer Produktionsanlage), bedeutet eine wesentliche Verbesserung die Schaffung vom weiterführenden Nutzungspotenzial unter Beibehaltung der vorhandenen physischen Substanz (bspw. Umrüstung einer Produktionseinlage, wodurch sie leistungsfähiger wird).[362]

---

[360] Als fixe Gemeinkosten sind jene Kosten zu verstehen, die unabhängig von dem sich verändernden Beschäftigungsgrad im Unternehmen konstant anfallen (bspw. Miete, Abschreibung). Hingegen sind jene Gemeinkosten variabel, deren Höhe vom Beschäftigungsgrad abhängt (z. B. Energie, Wasser, Hilfsstoffe).

[361] Vgl. Helmut Ellrott, Peter Brendt, § 255, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 364-368.

[362] Vgl. Otto Janschek, Maximilian Jung, § 203, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 77f.

Anschließend regelt § 203 Abs. 3 UGB die Berechnung der anzusetzenden Herstellungskosten: Demzufolge sind bei der Ermittlung der Herstellungskosten „auch angemessene Teile dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, einzurechnen. Sind die Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen dürfen eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.“ (§ 203 Abs. 3 UGB)

Darüber hinaus lässt § 203 Abs. 4 UGB den Ansatz der für den Zeitraum der Herstellung angefallenen Zinsen für Fremdkapital zu, das zur Finanzierung der Herstellung von Vermögensgegenständen benötigt wird. Die Ausübung dieses Wahlrechts zieht eine Verpflichtung zur Anhangangabe über die Anwendung des Wahlrechts nach sich. Mittelgroße und große Gesellschaften haben außerdem den auf diese Weise im Geschäftsjahr aktivierten Betrag anzugeben.

Der in § 203 Abs. 4 UGB enthaltene Verweis auf die Vermögensgegenstände des Anlage- oder des Umlaufvermögens scheint überflüssig zu sein, zumal sich die gesamte Definition auf jedwede Vermögensgegenstände bezieht.

Aus der umfangreichen Anleitung zur Berechnung der Herstellungskosten gem. § 203 Abs. 3-4 UGB ergibt sich folgendes vereinfachtes Kalkulationsschema:

Schema für die Ermittlung der **Herstellungskosten**

Material-/Fertigungseinzelkosten	Aufwendungen, welche für die Herstellung des Vermögensgegenstands unmittelbar benötigt werden (z. B. Roh- und Hilfsstoffe, Fertigungslöhne).	Ansatz zwingend
+ angemessene Teile der Material-/Fertigungsgemeinkosten	Aufwendungen, die im Herstellungsprozess dem hergestellten Vermögensgegenstand nicht direkt zugeordnet werden können, die jedoch für den Herstellungsprozess benötigt werden (bspw. Beschaffung und Lagerung von Material, Abschreibung auf Lagereinrichtung, Betriebskosten für Fertigungshalle, Abschreibungen auf Anlagen, mit denen mehrere Erzeugnisse hergestellt werden). Die Zurechnung dieser fixen und variablen Gemeinkosten erfolgt durch deren anteilige Zuordnung zum hergestellten Vermögensgegenstand. Sind diese Gemeinkosten (v. a. Fertigungsgemeinkosten) durch Unterbeschäftigung überhöht, so darf nur von einer durchschnittlichen Beschäftigung ausgegangen werden. (vgl. § 203 Abs. 3 UGB)	Ansatz zwingend
= Herstellungskosten (Untergrenze)		
+ Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen, freiwillige Sozialleistungen sowie für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen	z. B. Werksküchen, nicht leistungsbezogene Lohnzulagen (bspw. Fahrtkosten-, Familienzulage), Jubiläumsgeschenke, Beiträge an Pensionskassen, Abfertigungsaufwand	Ansatz freiwillig
+ Zinsen für Fremdkapital	Zinsaufwand für das Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung des Vermögensgegenstands (anteilig für den Zeitraum der Herstellung)	Ansatz freiwillig
= Herstellungskosten (Obergrenze)		

Vergleicht man die beiden Definitionen der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, ergibt sich augenblicklich der Unterschied in dem jeweiligen Wertansatz der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände. Während § 203 Abs. 2 UGB bei der Berechnung der Anschaffungskosten ausschließlich die Einzelkosten (jene Kosten, welche dem Vermögensgegenstand direkt zugeordnet werden können) zulässt, müssen bzw. können bei der Ermittlung der Herstellungskosten gem. § 203 Abs. 3 bis 4 UGB die entsprechenden Gemeinkosten (Kosten, die dem Vermögensgegenstand nicht direkt zugewiesen werden können) berücksichtigt werden.

Nicht unerwähnt kann die Bestimmung des § 203 Abs. 5 UGB bleiben, die sich mit dem bilanziellen Ansatz des Geschäfts-/Firmenwerts auseinandersetzt. Nachdem aber solche Geschäftsvorfälle – wie bereits erwähnt – für kanonische Vermögensträger nicht relevant sind, wird auf deren Darlegung hier verzichtet.

Das Themengebiet der Bewertung der im Anlagevermögen befindlichen Vermögensgegenstände sowie der Definierung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ist von wesentlicher Bedeutung auch für kanonische Vermögensträger. Im Großen und Ganzen sind die obigen unternehmensrechtlichen Ausführungen für die kanonischen Vermögensträger zutreffend und sollen durch sie beachtet und angewendet werden. Obwohl in Bezug auf Herstellungskosten der Einwand erhoben werden könnte, kanonische Vermögensträger seien keine produzierenden Unternehmen und verfügten über keinen Vertrieb, daher erübrige sich der Ansatz der Herstellungskosten, darf diese Norm nicht gänzlich vernachlässigt werden. Auch innerhalb von kanonischen Vermögensträgern finden Herstellungsvorgänge statt, bedenkt man bspw. den Vermögensverwaltungsbereich der Vermietung und Verpachtung. Auf der anderen Seite ist es verständlich, dass der Ansatz von Herstellungskosten in ihren vollen Umfang (inkl. Gemeinkosten) ein gut organisiertes Rechnungswesen und zugleich eine Kostenrechnung (zumindest auf der Ebene der Kostenarten und Kostenstellen) voraussetzt, was nur bei größeren kanonischen Vermögensträgern vorstellbar ist.

Trotzdem können die genannten UGB-Regelungen (bis auf die Bestimmung über den Geschäfts-/Firmenwert) für kanonische Vermögensträger wie folgt – mit entsprechenden Anpassungen – übernommen werden:

§ 18. (1) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen gemäß § 19, anzusetzen.

(2) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

(3) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten sind auch angemessene Teile dem einzelnen Vermögensgegenstand nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, einzurechnen. Sind die Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des kanonischen Vermögensträgers, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen dürfen eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

(4) Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Vermögensgegenständen verwendet wird, dürfen im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

4. Abschreibung auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Die Normen des § 203 UGB über die Bewertung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens werden in der weiteren Folge durch § 204 UGB präzisiert, indem dieser die planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung regelt.

Die Abschreibung der Vermögensgegenstände resultiert aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und konkret aus dem Prinzip der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung der Erträge und Aufwendungen. Demzufolge dürfen den in einem Geschäftsjahr erzielten Erträgen nur jene Aufwendungen gegenübergestellt werden, die in der Absicht angefallen sind, diese Erträge zu realisieren. Konsequenterweise sind daher die Zugangswerte im Anlagevermögen entsprechend zu periodisieren, zumal diese Vermögensgegenstände angeschafft wurden, um im Unternehmen dauerhaft, d. h. über mehrere Geschäftsjahre, Leistung zu erbringen. Nachdem diese leistungsentsprechende Zuordnung von angeschafften bzw. hergestellten Vermögensgegenständen zu den realisierten Erträgen in der Praxis nur schwer möglich ist, kann dem Periodisierungsgrundsatz nur entsprochen werden, „wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des (abnutzbaren) Anlagevermögens auf Basis vereinfachender Annahmen über den zeitlichen Verlauf der Leistungsabgabe und des Anfalls etwaiger sonstiger Aufwendungen für das Anlagevermögen“[363] abgegrenzt werden.

In diesem Sinne bestimmt § 204 Abs. 1 UGB, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des abnutzbaren Anlagevermögens „um planmäßige Abschreibung zu vermindern“ sind. „Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann.“

Zuerst gilt anzumerken, dass ausschließlich jene Vermögensgegenstände, sowohl materielle als auch immaterielle, abgeschrieben werden können, für die eine zeitlich begrenzte Nutzung angenommen werden kann und die einem

[363] Ebd., Rz 6.

absehbaren Wertverzehr unterliegen.[364] Dieser ist zu vermuten, wenn die Verwertung eines Vermögensgegenstands am Ende der Nutzung entweder überhaupt nicht in Frage kommt oder einen Veräußerungsertrag erwarten lässt, der die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten wesentlich unterschreitet. Im Umkehrschluss unterliegen Vermögensgegenstände, die nicht abnutzbar sind, nicht der Abschreibung: bspw. in der Regel Finanzanlagen (auch wenn sie zeitlich begrenzt sind), Grundstücke (falls sie nicht durch Abbau genutzt werden), im Bau befindliche Anlagen sowie Anzahlungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Der Wertverzehr, der das Kriterium für die Abnutzbarkeit eines Vermögensgegenstandes, darstellt, kann entweder technischer (Wertminderung durch Gebrauch), wirtschaftlicher (Wertminderung durch technischen Fortschritt) oder rechtlicher Natur (vertragliche Befristung der Nutzung) sein.[365]

Die zweite, gesetzlich vorgeschriebene Voraussetzung für die Vornahme der Abschreibung ist das Vorliegen des Abschreibungsplanes für jeden einzelnen abzuschreibenden Vermögensgegenstand. (vgl. § 204 Abs. 1 UGB) Dieser Plan soll alle zur Errechnung der Abschreibungsbeträge und der Buchwerte notwendigen Daten enthalten[366]:

- Abschreibungsbasis – der auf die Abschreibungsdauer zu verteilende Betrag.

  Die Abschreibungsbasis ergibt sich gewöhnlich aus dem Zugangswert (in der Regel die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten[367]) nach dem Abzug des Restwertes des Vermögensgegenstands am Ende seiner Nutzung, falls er mit Sicherheit festgestellt werden kann. Dieser sogenannte Nettoliquidationserlös

---

[364] Vgl. Michael Kozikowski, Klaus Roscher, Marianne Schramm, § 253, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 212.

[365] Vgl. Hans Adler, Walther Düring, Kurt Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 253, Rz 355.

[366] Vgl. Ulrich Döring, § 253, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Rz 112.

[367] Für die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die im Rahmen einer Einlage bzw. einer Zuwendung erworben wurden, richtet sich der Zugangswert nach § 202 UGB (beizulegender Wert).

stellt eine Differenz zwischen dem zu erwartenden Veräußerungserlös und den mit der Veräußerung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen dar.[368] Lässt sich hingegen der Restwert nicht bestimmen bzw. ist er unsicher, darf er auf Grund des Vorsichtsprinzips nicht berücksichtigt werden. In diesem Fall entspricht die Abschreibungsbasis den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.[369]

- Abschreibungsdauer – der Zeitraum, in dem die planmäßige Abschreibung vorgenommen wird.

Die Abschreibungsdauer oder Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstands ergibt sich aus seiner voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung im Unternehmen. Mit der Abschreibung darf erst nach der Versetzung des Vermögensgegenstands in den betriebsbereiten Zustand (Sachanlagevermögen) bzw. nach der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums (immaterielles Vermögen) begonnen werden (vgl. § 203 UGB) und sie endet mit der letzten Periode der voraussichtlichen Nutzung.

Da das UGB selbst keine Aussage über die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzung trifft und es daher dem Unternehmer überlässt, diese zu bestimmen, ist es ausgesprochen wichtig, dass sie weder zu kurz noch zu lang geschätzt wird, zumal sie eine Auswirkung auf das Ergebnis der Geschäftsjahre hat. Daher ist sie mit größter Vorsicht im Hinblick auf die Generalnorm des § 195 UGB und unter Berücksichtigung der eigenen Erfahrungswerte bzw., falls keine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bekannt ist, amtlicher Abschreibungstabellen festzulegen.[370]

[368] Vgl. Ulrich Döring, § 253, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Rz 114f.

[369] Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, § 204, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 7.

[370] Vgl. Otto Janschek, Maximilian Jung, § 204, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 22-28.

- Abschreibungsmethode – das rechnerische Verfahren zur Verteilung der Abschreibungsbasis auf die Abschreibungsdauer.

Nachdem das UGB auch diesbezüglich keine konkreten Methoden vorgibt, werden in der herrschenden Lehrmeinung folgende Ansätze als zulässig und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung entsprechend gesehen[371]:

- mengenproportionale Abschreibung: Sie wird für jene Vermögensgegenstände angewendet, bei denen die Wertminderung ausschließlich durch gebrauchsbedingten Verschleiß bedingt wird und daher zeitunabhängig ist (z. B. Testfahrzeuge, Rohstoffgewinnung). Sie errechnet sich aus dem Abschreibungsbetrag pro Leistungseinheit und der Leistung der Abschreibungsperiode.
- lineare Abschreibung: Der Abschreibungsbetrag – errechnet aus der Verteilung der Abschreibungsbasis auf die Abschreibungsdauer – bleibt in allen Perioden konstant. Es wird dabei davon ausgegangen, dass der Vermögensgegenstand in jeder Abschreibungsperiode gleiche Leistung erbringt.
- degressive Abschreibung: Für diese Methode ist es charakteristisch, dass der Abschreibungsbetrag mit jeder einzelnen Periode sinkt. Sie wird vor allem für jene Vermögensgegenstände angewendet, deren Leistungsfähigkeit – und damit der Wertverzehr – mit dem Zeitablauf unproportional abnimmt (bspw. technisch rasch veraltende Anlagen).
- progressive Abschreibung: Diese Methode zeichnet sich dadurch aus, dass sich der Abschreibungsbetrag in jeder Periode erhöht. Im Gegenzug zu der degressiven Abschreibung steigt der Wertverlust eines Vermögensgegenstands durch eine höhere Leistung mit der Zeit unverhältnismäßig.

Beim Erwerb eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens wird zwar ein Abschreibungsplan festgelegt, dieser kann sich jedoch auf Grund von mehreren Faktoren im Laufe der betrieblichen Nutzung ändern, was auch eine Anpassung der Abschreibung nach sich zieht. Im Sinne der materiellen

[371] Vgl. ebd., Rz 29-42.

Bilanzwahrheit gem. § 201 Abs. 2 Z 1 UGB dürfen lediglich wesentliche Veränderungen berücksichtigt werden. Eine willkürliche Änderung des Abschreibungsplans ist daher nicht zulässig.[372] Solche wesentliche Veränderungen können sich bspw. ergeben aus: Aktivierung der nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Anpassung der Abschreibungsbasis), einer falsch eingeschätzten bzw. durch äußere Faktoren veränderten Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands (Anpassung der Abschreibungsdauer) oder fehlerhaften Buchwerten auf Grund von ursprünglich gewählter Methode (Änderung der Abschreibungsmethode).

Die Bestimmungen des § 204 Abs. 1 UGB können bei der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern zur Gänze übernommen werden, da sie im Bereich des Anlagevermögens im Vergleich zu den weltlichen Unternehmen keine Besonderheiten aufweisen. Zur Klarstellung empfiehlt es sich lediglich, diese Norm um die zulässigen – je nach Beschaffenheit des Vermögensgegenstandes und seiner Nutzung im kanonischen Vermögensträger – Abschreibungsmethoden zu erweitern.

Im Zusammenhang mit der Abschreibung der kirchlich spezifischen Vermögensgegenstände (darunter heilige Orte wie bspw. Kirchengebäude, Kapellen, sowie heilige Geräte wie liturgische Paramente, Kirchenausstattung[373]) stellt sich hier unausweichlich die Frage nach ihrer gewöhnlichen Nutzungsdauer. Die Festlegung der Abschreibungsdauer für die jeweiligen Vermögensgegenstände gehört nicht in den Bereich der allgemeinen Bilanzierungsvorschriften. Es empfiehlt sich aber, solche Richtwerte für den kirchlichen Bereich z. B. im Rahmen einer Verordnung oder Richtlinie der Österreichischen Bischofskonferenz zu erlassen. Durch diese aus Erfahrungswerten resultierende Orientierungshilfe würde eine weitere

[372] Vgl. Ulrich Döring, § 253, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Rz 139.

[373] Zu heiligen Orten und heiligen Geräten siehe Kap. V, 4.

Unterstützungsmaßnahme gesetzt und die Bilanzierungspraxis der kanonischen Vermögensträger vereinheitlicht.[374]

§ 204 Abs. 1a UGB regelt die Abschreibung in Bezug auf geringwertige Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens. Dementsprechend dürfen deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden.

Zuerst stellt sich auf Grund dieser Bestimmung die Frage, welche Vermögensgegenstände als geringwertig anzusehen sind. Da das UGB keine Antwort darauf gibt, empfiehlt es sich auf die parallele Bestimmung des Steuerrechts zurückzugreifen, die jene Wirtschaftsgüter als geringwertig erachtet, deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten EUR 400,00[375] nicht übersteigen. (vgl. § 13 EStG)[376]

Des Weiteren bezieht sich die Norm des § 204 Abs. 1a UGB ausschließlich auf die geringwertigen Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens, was zur Folge hat, dass dieses Wahlrecht nur auf jene Vermögensgegenstände angewendet werden kann, die gem. § 198 Abs. 2 UGB dazu bestimmt sind, dem Unternehmen dauerhaft zu dienen, und einem absehbaren Wertverzehr unterliegen. Konsequenterweise sind auch diese Vermögensgegenstände im Anlagespiegel darzustellen.[377]

Auch diese UGB-Bestimmung kann durch kanonische Vermögensträger angewendet werden, wobei es aus praktischen Gründen sinnvoll wäre, in diese kirchenrechtliche Regelung die betragsmäßige Grenze für geringwertige Vermögensgegenstände aufzunehmen.

---

[374] Einer ähnlichen Lösung begegnet man in der österreichischen steuerrechtlichen Bilanzierungspraxis. Auch wenn die Nutzungsdauer grundsätzlich vom bilanzierenden Steuerpflichtigen zu schätzen ist, können bei derer Ermittlung die deutschen amtlichen AfA-Tabellen herangezogen werden. (vgl. EStR, Rz 3115)

[375] Dieser Betrag ist als Nettobetrag, d. h. exklusive Umsatzsteuer, zu verstehen. (vgl. ebd., Rz 740)

[376] Vgl. Hannes Hofbauer, Roman Rohatschek, § 204, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 28.

[377] Zum Ausweis der geringwertigen Vermögensgegenstände im Anlagespiegel siehe Ausführungen zu § 226 Abs. 3 UGB im Kap. V, 6.

Abschließend wird in § 204 Abs. 2 UGB die außerplanmäßige Abschreibung thematisiert. Diese resultiert aus dem Grundgedanken, dass ein Vermögensgegenstand „nicht mit einem Buchwert in der Bilanz ausgewiesen werden [soll], der über den voraussichtlich in Zukunft daraus erzielbaren wirtschaftlichen Vorteilen liegt."[378] Daher fordert der Gesetzgeber, dass alle sowohl abnutzbare als auch nicht abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zum Bilanzstichtag darauf überprüft werden, ob ihre beizulegenden Werte im Sinne des § 189a Z 3 UGB bzw. in Bezug auf Finanzanlagen, die keine Beteiligungen sind, ihre beizulegenden Zeitwerte im Sinne des § 189a Z 4 UGB die jeweiligen Buchwerte unterschreiten. Ist das der Fall, muss in weiterer Folge verifiziert werden, ob diese Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist.

Der Begriff der voraussichtlich dauernden Wertminderung ist im Gesetz nicht definiert. In der Literatur wird diesbezüglich bspw. postuliert, für die Bilanzierungspraxis (bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen) die Dauerhaftigkeit mit „länger als die halbe Restnutzungsdauer" anzunehmen.[379] AFRAC[380] hingegen bezieht hinsichtlich der Vermögensgegenstände des

[378] Otto Janschek, Maximilian Jung, § 204, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 49.

[379] Vgl. Michael Kozikowski, Klaus Roscher, Marianne Schramm, § 253, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 315.

[380] AFRAC bzw. Österreichisches Rechnungslegungskomitee ist ein Verein nach VerG, dessen Tätigkeit „der Forschung, Dokumentation und Weiterentwicklung der Rechnungslegung und Abschlussprüfung in Österreich unter Berücksichtigung der internationalen und europäischen Entwicklung und der österreichischen Interessen auf diesem Gebiet" (Statut des Vereins Österreichisches Rechnungslegungskomitee, § 2) dient. Im Besonderen besteht diese Tätigkeit in Erstellung und Veröffentlichung von Fachinformationen, Fachgutachten und Stellungnahmen zu verschiedenen Fragestellungen auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Abschlussprüfung auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene. AFRAC berät weiters sowohl österreichische Ministerien bei der Erstellung von Gesetzesvorschlägen (auch im Rahmen der Umsetzung von den Rechtsakten der Europäischen Union) als auch österreichische Vertreter in internationalen und europäischen Arbeitsgruppen im Bereich der Rechnungslegung und Abschlussprüfung. (vgl. ebd., § 3 Abs. 2) Nachdem in den AFRAC-Gremien Mitglieder u. a. aus Kreisen der universitären Lehre, der Wirtschaftstreuhänder, den rechnungspflichtigen Unternehmen, den Aufsichtsbehörden, Finanzanalysten und Versicherungsmathematikern tätig sind, gelten die von AFRAC veröffentlichten Dokumente als wesentliche Maßstäbe und Auslegungshilfen der

Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögens andere Kriterien ein: bspw. Bonität des Emittenten, wesentliche Marktveränderungen oder länger anhaltende Abnahme des Börsenkurses (je nach bestimmtem Zeitraum und prozentuellem Wertverlust).[381] Für Hannes Hofbauer und Roman Rohatschek muss bei der Beurteilung der Dauerhaftigkeit einer Wertminderung erwogen werden, „ob unter Berücksichtigung sämtlicher verfügbarer Informationen – und insb[esondere] der Wertminderungsursachen – davon auszugehen ist, dass der relevante Vergleichsmaßstab den Buchwert des Anlagegutes nachhaltig unterschreitet […]. Bei dieser Beurteilung sind werterhellende Erkenntnisse jedenfalls zu berücksichtigen […]. Unter Beachtung des Vorsichtsgrundsatzes ist im Zweifel eher von einer dauernden Wertminderung auszugehen."[382]

Sind beiden Kriterien, d. h. die Wertminderung und die Dauerhaftigkeit, erfüllt, muss eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden (gemildertes Niederstwertprinzip). Im Umkehrschluss dieses Abschreibungsgebotes führen jene Wertminderungen, die nicht von Dauer sind, zu keiner Abschreibung.

Für Finanzanlagen – mit Ausnahme von Beteiligungen – sieht § 204 Abs. 2 UGB das Wahlrecht vor, diese auch in jenen Fällen auf den niedrigeren Zeitwert abzuschreiben, wenn die voraussichtliche Wertminderung nicht von Dauer ist.

Die Anwendung dieser UGB-Norm ist für kanonische Vermögensträger von Belang, zumal sie dazu beiträgt, der Grundzielsetzung des Jahresabschlusses nachzukommen, das möglichst getreue Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln. Es empfiehlt sich jedoch, die diesbezügliche kirchenrechtliche Bestimmung mit der Begriffserklärung der Dauerhaftigkeit – wie oben erwähnt – zu vervollständigen.

---

betreffenden gesetzlichen Normen in Österreich. Klarstellend sei darauf hingewiesen, dass sie rechtlich gesehen keine bindende Kraft besitzen.

[381] Vgl. AFRAC 14, Rz 6-8.

[382] Hannes Hofbauer, Roman Rohatschek, § 204, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 40.

In Anbetracht der obigen Ausführungen über die außerplanmäßige Abschreibung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird für ein mögliches kirchenrechtliches Regelwerk folgende Bestimmung vorgeschlagen:

§ 19. (1) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um planmäßige Abschreibung zu vermindern. Der Abschreibungsplan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach der für den Vermögensgegenstand geeignetsten Methode (lineare, degressive oder progressive bzw. mengenproportionale Abschreibung) auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen er voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann.

(2) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens dürfen im Geschäftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden. Als geringwertig sind jene Vermögensgegenstände anzusehen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 400,00 (ohne Umsatzsteuer) nicht überschreiten.

(3) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Bilanzstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben; bei Finanzanlagen, die keine Beteiligungen sind, erfolgt die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert. Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

(4) In Bezug auf abnutzbare Vermögensgegenstände kann eine voraussichtlich dauernde Wertminderung grundsätzlich angenommen werden, wenn ihre voraussichtliche Dauer länger als die halbe Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstands beträgt.

5. Ansatz und Bewertung der Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens

Der bilanzielle Wertansatz sowie die Bewertung der Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens – das sind jene Vermögensgegenstände, die gem. § 198 Abs. 4 UGB nicht dazu bestimmt sind, dem Unternehmen dauernd zu dienen – richten sich primär nach den entsprechenden Bestimmungen des § 203 Abs. 2-4 UGB. (vgl. § 206 Abs. 2 UGB) In diesem Sinne sind sie mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibung gem. § 207 UGB, anzusetzen. (vgl. § 206 Abs. 1 UGB)

Des Weiteren lässt § 206 Abs. 3 UGB zu, dass bei Aufträgen, deren Ausführung sich über mehr als zwölf Monate erstreckt, für die Berechnung der Herstellungskosten auch angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten angesetzt werden, falls das Verbot der Einbeziehung von allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebskosten in die Ermittlung der Herstellungskosten (vgl. § 203 Abs. 3 UGB) unmöglich macht, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Da dieses Bilanzierungswahlrecht[383] auf Vermögensgegenstände angewendet werden kann, die beim Auftragnehmer auf Fertigungsaufträgen bzw. Dienstleistungsverträgen basieren, ist es für kanonische Vermögensträger gegenstandslos. Die Erbringung von Lieferungen bzw. sonstiger Leistungen im herkömmlichen Sinne kann nämlich grundsätzlich keinen gemeinnützigen, mildtätigen bzw. kirchlichen Zweck im Sinne der §§ 35-38 BAO darstellen[384] und

[383] Faktisch wurde die Anwendung dieses Bilanzierungswahlrechts durch RÄG 2014 stark abgeschwächt. § 206 Abs. 3 UGB sieht nämlich vor, dass der Ansatz von Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebs nur in Ausnahmefällen erfolgen darf, wenn ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens auch mit diesbezüglichen zusätzlichen Anhangangaben nicht erreicht werden kann. In der Praxis werden solche Ausnahmefälle nur äußerst selten anzutreffen sein (bspw. wenn der Nicht-Ansatz von den o. g. Kosten zum Ausweis eines Jahresfehlbetrages führen sollte).

[384] Vollständigkeitshalber sei hier auf die Bestimmung des § 40a Z 2 BAO hingewiesen, die Erbringung von entgeltlichen Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen – jedoch ohne Gewinnerzielungsabsicht – gegenüber anderen Körperschaften zulässt, die dieselben (begünstigten) Zwecke fördern. Diese Betätigung hat keine begünstigungsschädliche Auswirkung auf die leistungserbringende Körperschaft als Folge.

daher keine steuerlich begünstigte Tätigkeit einer Körperschaft begründen.[385] Eine solche Betätigung wäre ebenfalls aus der kirchenrechtlichen Sicht folgewidrig, weil sie dem Zweck des Kirchenvermögens gem. c. 1254 CIC entgegenstünde.

Vor diesem Hintergrund kann eine diesbezügliche kirchenrechtliche Norm lauten:

§ 20. (1) Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gem. § 21, anzusetzen.

(2) Auf die Feststellung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist § 18 Abs. 2-4 sinngemäß anzuwenden.

6. Abschreibung auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens

§ 207 UGB regelt, dass bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens Abschreibungen vorzunehmen sind, falls der zum Bilanzstichtag zu ermittelnde beizulegende Zeitwert unter dem aktuellen Buchwert des betreffenden Vermögensgegenstandes liegt.

Diese Norm bedient sich des Begriffes des beizulegenden Zeitwertes, der im Sinne des § 189a Z 4 UGB als Börsenkurs oder Marktwert zu verstehen ist. Lässt sich jedoch dieser Zeitwert zum Bilanzstichtag nicht feststellen, ist der Buchwert mit dem entsprechenden beizulegenden Wert (im Sinne des § 189a Z 3 UGB) zu vergleichen und der Vermögensgegenstand gegebenenfalls abzuschreiben. (vgl. § 207 UGB)

[385] Anders kann es sich außerhalb des hoheitlichen Bereichs der Körperschaft verhalten. Hier wären solche Leistungen unter Umständen denkbar, z. B. im Rahmen eines Hilfsbetriebes bzw. Gewerbebetriebes im Sinne der § 44-45 BAO (Näheres dazu siehe Kap. I, 7.1), die eventuell den unternehmensrechtlichen oder steuerrechtlichen Bestimmungen über die Buchhaltung und Bilanzierung unterliegen können.

Im Vergleich mit dem gemilderten Niederstwertprinzip des § 204 Abs. 2 UGB, das für eine außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstands des Anlagevermögens eine dauerhafte Wertminderung zur Bedingung macht, ist die Norm für eine außerplanmäßige Abschreibung im Umlaufvermögen gem. § 207 UGB als strenges Niederstwertprinzip zu sehen, da hier die Abwertung unabhängig von der Dauer der Wertminderung zu erfolgen hat. Diese unterschiedliche Behandlung der Vermögensgegenstände im Anlage- und im Umlaufvermögen ist auf die kurzfristige Betriebszugehörigkeit des Umlaufvermögens und die dadurch nicht absehbare Wertaufholung zurückzuführen.[386]

In Anbetracht der obigen Ausführungen ist diese UGB-Bestimmung zur Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern heranzuziehen. Daher kann eine betreffende kirchenrechtliche Norm wie folgt formuliert werden:

§ 21. Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um sie mit dem niedrigeren Zeitwert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist. Ist der beizulegende Zeitwert nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten wesentlich den beizulegenden Wert, so ist der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abzuschreiben.

7. Wertaufholung der in den Vorjahren vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen

Als ein Pendant zu den Normen der § 204 Abs. 2 UGB und § 207 UGB über die außerplanmäßige Abschreibung der Vermögensgegenstände des Anlage- bzw. Umlaufvermögens ist die Bestimmung des § 208 Abs. 1 UGB zu sehen, die vom Unternehmer verlangt, eine Wertaufholung vorzunehmen, falls die Gründe für die in den vorangegangenen Geschäftsjahren durchgeführte außerplanmäßige Abschreibung weggefallen sind.

[386] Vgl. Thomas Walter, § 207, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 7.

Der Regelung des § 208 Abs. 1 UGB lassen sich gewisse Voraussetzungen bzw. Einschränkungen entnehmen, deren kumulative Erfüllung erst zur verpflichtenden Anwendung dieses Bilanzierungsgebotes führen.

Zuerst vermögen nur jene Vermögensgegenstände eine Zuschreibung zu erfahren, deren Wertminderung im Zuge einer außerplanmäßigen Abschreibung eingetreten ist. (vgl. § 204 Abs. 2 UGB bzw. § 207 UGB) Daher sind Zuschreibungen von planmäßigen Abschreibungen, auch wenn alle anderen Voraussetzungen erfüllt sind, nicht zulässig.

Des Weiteren müssen jene Gründe weggefallen sein, die eine außerplanmäßige Abschreibung in den früheren Perioden bedingt haben, wodurch sich der Wert des Vermögensgegenstands wieder erhöht. In der Literatur wird darüber diskutiert, ob es sich bei dem Wegfall der Abschreibungsgründe um jene konkreten Gründe handelt, die zur außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, oder allgemein um eine bloße Wertsteigerung des Vermögensgegenstands, die zur Durchführung einer Wertaufholung ausreicht. Auf der einen Seite wird strikte auf die Formulierung des Gesetzestextes hingewiesen, was darauf schließen lässt, dass eine Wertaufholung auf Grund einer allgemeinen Wertsteigerung ohne Bezug auf die früheren Gründe nicht zulässig sei. Auf der anderen Seite wird eine solche Zuschreibung befürwortet, weil dadurch der Grundnorm eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage besser entsprochen wird.[387]

Letztendlich ist das Ausmaß der Wertaufholung zu bestimmen. Dieses ist einerseits durch die ermittelte Werterhöhung – als Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Wert bzw. beizulegenden Zeitwert am Bilanzstichtag – beschränkt (Untergrenze) und andererseits durch die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von oben limitiert (Obergrenze). Die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

[387] Ausführlich zu den Argumenten für und gegen die allgemeinen Gründe für die Wertaufholung siehe Philipp Loser, Sabine Urnik, Christoph Urtz, § 208, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 7; Hannes Hofbauer, Vera Sophie Schiemer-Haberl, § 208, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 6.

ergeben sich betragsmäßig beim abnutzbaren Anlagevermögen aus den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die um die planmäßigen Abschreibungen, welche auch ohne außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen gewesen wären, vermindert sind. Beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen sowie dem Umlaufvermögen, die einer planmäßigen Abschreibung nicht unterliegen, entsprechen die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten jenen historischen bzw. ursprünglichen.[388]

Als Zeitpunkt für die Vornahme der Wertaufholung wird aus Praxisgründen in der Regel das Ende jenes Geschäftsjahres aufgefasst, in dem der Wegfall der ursprünglichen Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung bekannt wurde, wenngleich auch eine Wertaufholung im Laufe des Geschäftsjahres nicht ausgeschlossen wird.[389]

Der Vollständigkeit halber weist § 208 Abs. 2 UGB darauf hin, dass die Wertaufholung bei Abschreibungen des Geschäfts-/Firmenwerts nicht möglich ist. Nachdem diese Thematik für kanonische Vermögensträger von keiner Relevanz ist, wird auf sie hier nicht eingegangen.

Im Sinne der Generalnorm des § 195 UGB ist es unentbehrlich, dass Wertaufholungen auch durch kanonische Vermögensträger vorgenommen werden. Daher ist diese UGB-Norm für sie sinngemäß zu übernehmen:

§ 22. Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung gemäß § 19 Abs. 3 oder § 21 vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.

---

[388] Vgl. Eva Eberhartinger, Angelika Plassak, § 208, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 21-23.

[389] Vgl. Hannes Hofbauer, Vera Sophie Schiemer-Haberl, § 208, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 10.

8. Bewertungsvereinfachungsverfahren

Für die Bewertung bestimmter Arten von Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens stellt das UGB zwei Vereinfachungen bereit, die den Bewertungsprozess erleichtern sollen: Festwert- und Gruppenbewertung, so dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht für jeden einzelnen Vermögensgegenstand eigens, sondern für den gesamten Bestand ermittelt werden müssen.

Beim Festwertverfahren können gem. § 209 Abs. 1 UGB Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe mit einem gleichbleibenden Wert in der Bilanz angesetzt werden, wenn sie regelmäßig ersetzt werden, ihr Gesamtwert von untergeordneter Bedeutung ist und ihr Bestand voraussichtlich in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Werden diese drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt, kann dieses Wahlrecht in Anspruch genommen werden.

Dem Erfordernis des regelmäßigen Ersatzes liegt die Annahme zugrunde, dass dem Verbrauch, den Abschreibungen und Abgängen Zugänge in gleicher Höhe gegenüberstehen.[390] Daher wird für die erstmalige Aktivierung des Festwertes, ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der Bestand ermittelt und um die durchschnittliche Abnutzung der Periode[391] gekürzt. Solange die Vermögensgegenstände dieses Bestandes laufend verbraucht und die verbrauchten mit neuen Zugängen ersetzt werden, erfolgt die buchhalterische Erfassung der Zugänge, die ja den unterstellten Verbrauch neutralisieren, als regulärer Aufwand.

[390] Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, Michael Ketter § 209, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 5.

[391] In der Fachliteratur wird ein Abschlag i. H. v. 40-50% postuliert. (vgl. Anton Egger, § 209 Abs. 1, in: Herbert Kofler u.a. (Hrsg.), Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Rz 9)

Die untergeordnete Bedeutung des Festwertes ist im Vergleich zum Gesamtvermögen des Unternehmens zu sehen und wird zwischen 2-3%[392] und 5%[393] angenommen.

§ 209 Abs. 1 UGB sieht vor, dass die mit Festwerten bilanzierten Bestände mindestens alle fünf Jahre inventarisiert werden, um eventuelle wesentliche Schwankungen festzustellen, die zu einer entsprechenden Festwertanpassung führen. Diese wird in der herrschenden Lehrmeinung als notwendig erachtet, wenn die Überprüfung eine Abweichung vom bisherigen Bestand von 10% aufweist.[394] Nicht eindeutig bleibt die Gesetzesformulierung einer wesentlichen Änderung des mengenmäßigen Bestands. Daraus wäre zu schließen, dass alleinig die Mengenschwankungen berücksichtigt werden müssen. Dagegen spricht sich jedoch die Fachmeinung aus und schlägt vor, auch etwaige Preisänderungen in Betracht zu ziehen[395], zumal deren Unterlassung zur Verfälschung des Bildes der Unternehmenslage und gegebenenfalls zum Verstoß gegen das imparitätische Realisationsprinzip führen könnte.

Die Anwendung des Bewertungsvereinfachungsverfahrens zum Festwert scheint auch im kirchlichen Bereich durchaus denkbar und sogar sinnvoll zu sein. Kanonische Vermögensträger verfügen oft ja über solche feste Bestände, die ständigem Verbrauch und Ersatz unterliegen (bspw. Gebets- oder Gesangsbücher, Kelchwäsche oder liturgische Gewänder). Darüber hinaus könnte diese Bewertungsmethode, auch wenn es vom Gesetzestext nicht abzuleiten ist, dass sie für das gesamte Vorratsvermögen generell gilt[396], für Materialvorräte (wie bspw. Materialien zur Spendenwerbung, die man als „Quasi-Betriebsstoffe“ bezeichnen kann) anwenden.

---

[392] Vgl. ebd., Rz 5.

[393] Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, Michael Ketter § 209, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 6.

[394] Vgl. ebd., Rz 9f.

[395] Vgl. Christoph Fröhlich, § 209, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 14.

[396] § 209 Abs. 1 UGB erwähnt lediglich das Sachanlagevermögen sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die – neben unfertigen, fertigen Erzeugnissen und Waren, noch nicht abrechenbaren Leistungen und geleisteten Anzahlungen – einen Teil des Vorratsvermögens darstellen. Siehe auch Kap. V, 4 (B.I.).

Des Weiteren ist es empfehlenswert, in einer diesbezüglichen kirchenrechtlichen Norm den Begriff der wesentlichen Änderung mit einem konkreten Prozentsatz (10% - wie es in der Literatur vorgeschlagen wird) festzulegen sowie die Anpassungsnotwendigkeit neben den mengenmäßigen Änderungen um die wertemäßigen zu erweitern.

Eine weitere Erleichterung der Bewertung von gleichartigen Vermögensgegenständen stellt § 209 Abs. 2 UGB zur Verfügung: „Gleichartige Gegenstände des Finanzanlage- und des Vorratsvermögens, Wertpapiere (Wertrechte) sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind."

Gemäß dem Gesetzestext kann das Vereinfachungsverfahren in Form von Durchschnittspreisbewertung auf das Finanzanlage-, das Vorratsvermögen, Wertpapiere und andere bewegliche Vermögensgegenstände angewendet werden. Darüber hinaus ist das sogenannte Kunstbewertungsverfahren, das bestimmte fiktive Abläufe in der Relation des Verbrauchs zum Zukauf unterstellt, bei den Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens erlaubt.

Die Inanspruchnahme dieses Wahlrechts wird – neben den dafür zulässigen Arten von Vermögensgegenständen – an eine Grundvoraussetzung geknüpft: Die Vermögensgegenstände müssen gleichartig bzw. annähernd gleichwertig sein. Als gleichartig sind Vermögensgegenstände zu sehen, die „der gleichen Warengattung angehören oder dem gleichen Verwendungszweck dienen. Eine Preisgleichheit ist nicht notwendig."[397] Annähernd gleichwertig sind

[397] Christoph Fröhlich, § 209, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 17.

dagegen solche Vermögensgegenstände, wenn sich ihre Einzelwerte in einem Spielraum von ca. 20% bewegen und der Gruppengesamtwert von der Summe der Einzelwerte nicht wesentlich abweicht.[398]

In Bezug auf das Kunstbewertungsverfahren müssen die eigensetzten Methoden mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Einklang stehen.

Im Sinne des § 209 Abs. 2 UGB werden zwei Arten von der Durchschnittspreisbewertung als zulässig erachtet: die gewogene und die gleitende Durchschnittspreisbewertung.[399]

Das einfach gewogene Durchschnittspreisverfahren, das überwiegend in Fällen angewendet wird, in denen die Reihenfolge und die Menge der Abfassungen der Vermögensgegenstände (z. B. mangels Lagerbuchführung) nicht bekannt ist, stellt sich als ein Durchschnittswert der Gruppe dar, der sich aus Anfangsbestand und sämtlichen Zugängen der Periode als Mittelwert errechnet (die Summe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Anfangsbestands und aller Zugänge dividiert durch die mengenmäßige Summe des Anfangsbestandes und aller Zugänge). Die Bewertung des Bestandes zum Bilanzstichtag erfolgt mit dem Durchschnittspreis des Geschäftsjahres.[400]

Das gleitende Durchschnittspreisverfahren setzt hingegen die Ermittlung eines neuen Durchschnittspreises nach jedem Zukauf voraus, was eine ordnungsmäßige Lagerbuchführung erforderlich macht, welche die Zugänge und Abfassungen in chronologischer Reihenfolge erfasst. Dieser Durchschnittspreis errechnet sich aus dem Bestand im Zeitpunkt des Zuganges und dem Zugang selbst (die Summe des aktuellen Werts des Bestandes zum Zeitpunkt des Zukaufs und der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Zukaufs dividiert durch die mengenmäßige Summe des

[398] Vgl. Sabine Urnik, Christoph Urtz, Michael Ketter § 209, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 14.

[399] Vgl. Christoph Fröhlich, § 209, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 20f.

[400] Vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 306.

Bestandes zum Zeitpunkt des Zukaufs und des Zukaufs selbst). Die Bewertung des Bestandes zum Bilanzstichtag wird mit dem zuletzt ermittelten gleitenden Durchschnittspreis vorgenommen.[401]

Darüber hinaus werden für die Bewertung des Vorratsvermögens folgende zwei Kunstbewertungsverfahren im Sinne des § 209 Abs. 2 UGB als zulässig und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechend erachtet:

- FIFO-Verfahren (First-in-first-out): Was zuerst angeschafft oder hergestellt wurde, wurde auch zuerst verbraucht. Der Endbestand zum Bilanzstichtag ist zum Wert der letzten Zukäufe zu bewerten.
- LIFO-Verfahren (Last-in-first-out): Was zuletzt angeschafft oder hergestellt wurde, wurde zuerst verbraucht. Die Bewertung des Endbestands zum Bilanzstichtag richtet sich nach den Werten des Anfangsbestandes des Geschäftsjahres und der ersten Zukäufe.[402]

Außerdem begegnet man in der Fachliteratur u. a. zwei weiteren Kunstbewertungsverfahren:

- HIFO-Verfahren (Highest-In-First-Out): Zuerst werden jene Vorräte verbraucht, die mit höchsten Einstandspreisen angeschafft bzw. hergestellt wurden.
- LOFO-Verfahren (Lowest-In-First-Out): Die am billigsten angeschafften oder hergestellten Vorräte werden zuerst verbraucht.

Nachdem diese beiden Verfahren praktisch keinen Realitätsbezug aufweisen, weil sie sich nicht an der tatsächlichen Verbrauchsfolge, sondern an der Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten orientieren, wird ihnen in der Regel auch die Konkordanz mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht zuerkannt. Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass steuerrechtlich lediglich das FIFO- und LIFO-Verfahren akzeptiert werden.[403]

---

[401] Vgl. ebd., 306.

[402] Vgl. Christoph Fröhlich, § 209, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 22-24.

[403] Vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 307f.

Abschließend ist anzumerken, dass die Vermögensgegenstände, deren Bewertung im Zuge eines Bewertungsvereinfachungsverfahrens vorgenommen wurde, auch den anderen allgemeinen Bewertungsregeln unterliegen (z. B. Abwertung auf Grund eines niedrigeren beizulegenden Wertes bzw. Zeitwertes).

Das Bewertungsvereinfachungsverfahren des § 209 Abs. 2 UGB (Gruppenbewertung) kann in ähnlicher Fassung von kanonischen Vermögensträgern übernommen werden, da ihre Anwendung in der oben dargestellten Form die Erstellung des Jahresabschlusses wesentlich vereinfacht, ohne dass die Erfüllung seines Zwecks als Informationsquelle zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers darunter leidet.

Aus diesem Grund lautet der Vorschlag für eine kirchenrechtliche Bestimmung wie folgt:

§ 23. (1) Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Vorräte können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert nicht wesentlich ist, mit einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand voraussichtlich in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist mindestens alle fünf Jahre eine Bestandsaufnahme durchzuführen. Ergibt sich dabei eine wesentliche Änderung des mengen- oder wertmäßigen Bestandes, so ist insoweit der Wert anzupassen.

(2) Eine wesentliche Änderung ist anzunehmen, wenn der durch die Inventur ermittelte und bewertete Bestand von dem aktuellen Buchwert um mindestens 10% mengen- oder wertmäßig abweicht.

(3) Gleichartige Vermögensgegenstände des Finanzanlage- und des Vorratsvermögens, Wertpapiere (Wertrechte) sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder zuletzt angeschafften oder hergestellten

Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.

9. Bewertung von Passivposten der Bilanz

Die letzte Norm über die im Jahresabschluss anzuwendenden Bewertungsvorschriften enthält ausführliche Regelungen zur Bewertung von Verbindlichkeiten, Rentenverpflichtungen sowie Rückstellungen.

Zunächst wird in § 211 Abs. 1 UGB festgelegt, dass Verbindlichkeiten zu ihrem Erfüllungsbetrag, Rentenverpflichtungen zum Barwert der künftigen Auszahlungen und Rückstellungen zum Erfüllungsbetrag, der möglichst optimal geschätzt werden soll, anzusetzen sind. Weiterhin konkretisiert § 211 Abs. 2 UGB die Berücksichtigung der Verzinsung im Zusammenhang mit den Rückstellungen: „Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Bei Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare, langfristig fällige Verpflichtungen kann ein durchschnittlicher Marktzinssatz angewendet werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen."

Dementsprechend sind Verbindlichkeiten eines Unternehmens mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der begrifflich nicht nur Geldleistungs-, sondern auch Sachleistungs- bzw. Sachwertverpflichtungen und deren Tilgung in der jeweiligen Form (Geld- oder Sachleistungen) mit einbezieht.

Für die Bestimmung des Erfüllungsbetrages und dadurch für die Bewertung der Verbindlichkeiten ist jedoch nicht eindeutig, welcher Zeitpunkt in Betracht zu ziehen ist: Sind es die Verhältnisse (und somit der Wert der Verbindlichkeit) am Bilanzstichtag oder jene im Erfüllungszeitpunkt (Fälligkeitszeitpunkt der Verbindlichkeit)? Einerseits geht man von der Maßgeblichkeit des Erfüllungszeitpunktes aus und begründet dies damit, dass für die Bewertung einer Verbindlichkeit die Tatsache entscheidend ist, wie viel zur Tilgung dieser

Verbindlichkeit im Erfüllungszeitpunkt aufgebracht werden muss.[404] Andererseits, wenn man auf die Bewertungsvorschriften für Vermögensgegenstände (Aktivposten) Bezug nimmt, welche ja auf die am Bilanzstichtag herrschenden Verhältnisse abstellen, sind ebenfalls diese bei der Bewertung der Verbindlichkeiten zu berücksichtigen. Beachtet man die Regelung des § 207 UGB, gemäß der die Bewertung der Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens ausdrücklich zum beizulegenden Zeitwert am Bilanzstichtag zu erfolgen hat, wäre diesem Lösungsansatz Vorzug zu geben, zumal für eine Differenzierung zwischen den Vermögensgegenständen und Schulden kein Anhaltspunkt besteht.[405]

Um die Höhe des anzusetzenden Erfüllungsbetrages einer Verbindlichkeit festzustellen, ist die Unterscheidung zwischen den Geldleistungs- und Sachleistungsverbindlichkeiten weiterhin notwendig. Für die Geldleistungsverbindlichkeiten ist auf den Nennbetrag bzw. Nennwert abzustellen.[406] Die Sachleistungsverbindlichkeiten bemessen sich hingegen „nach dem Geldwert jener Aufwendungen, die zur Bewirkung der Sach- oder Dienstleistung erforderlich sind“[407]: Sind die zur Tilgung der Verbindlichkeit benötigten Vermögensgegenstände im Unternehmen bereits vorhanden, entspricht der Erfüllungsbetrag dem Buchwert dieser Vermögensgegenstände. Muss der Unternehmer diese erst beschaffen, bemisst sich der Erfüllungsbetrag nach den im Zeitpunkt der Begründung der Verbindlichkeit geltenden Anschaffungskosten.[408]

Bei der (Folge-)Bewertung der Verbindlichkeiten ist zusätzlich zu berücksichtigen, dass der (neu bewertete) Erfüllungsbetrag die historischen

---

[404] Vgl. Michael Kozikowski, Wolfgang Schubert, § 253, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 158.

[405] Vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 378.

[406] Vgl. Michael Kozikowski, Wolfgang Schubert, § 253, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 51-53.

[407] Gerd Konezny, § 211, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 12.

[408] Vgl. Thomas Leitner, Sabine Urnik, Christoph Urtz, § 211, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 7.

Zugangswerte nicht unterschreiten darf. Diese Wertuntergrenze für die Bewertung der Verbindlichkeiten wird vom aktivseitigen Anschaffungskostenprinzip abgeleitet und ist auf die Verbindlichkeiten sinngemäß anzuwenden.[409]

Von den Bewertungsvorschriften der aktivseitigen Vermögensgegenstände wird weiters das Niederstwertprinzip in die Bewertung der Verbindlichkeiten spiegelbildlich übernommen. Der bilanzierte Erfüllungsbetrag muss daher dem der Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag beizulegenden Wert gegenübergestellt werden. Ist dieser neue Vergleichswert höher als der bisherige, ist die Verbindlichkeit im Sinne des Höchstwertprinzips entsprechend anzupassen.[410]

Die Rentenverpflichtungen, d. h. jene Verpflichtungen, die auf dem Erwerb eines Vermögensgegenstands (Rentenstammrecht) beruhen und deren Erfüllung in Erbringung von wiederkehrenden Leistungen an den Rentenberechtigten bestehen, werden in der Bilanz mit ihrem Barwert der zukünftigen Auszahlungen angesetzt. Dieser Barwert stellt den Wert aller künftigen (Geld- oder Sach-)Leistungen in der Gegenwart unter Berücksichtigung der entsprechenden Abzinsung und statistischen Größen dar. Er könnte ebenfalls als Ablöse dieser Verpflichtung verstanden werden.

Je nach der Gestaltung der Rentenvereinbarung (Dauer, Höhe der periodischen Zahlungen) erfolgt ihr Ausweis in der Bilanz als Verbindlichkeit oder Rückstellung. Sind die Laufzeit und der Betrag der periodischen Zahlungen definitiv, dann ist die Rentenverpflichtung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gewiss und als Verbindlichkeit zu bilanzieren. In allen anderen Fällen erfolgt der Ausweis als Rückstellung.[411]

[409] Vgl. Gerd Konezny, § 211, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 17.

[410] Vgl. ebd., Rz 18.

[411] Vgl. ebd., Rz 35.

Die Rückstellung, d. h. Verpflichtungen, die ihrem Grund oder ihrer Höhe nach noch nicht sicher sind, werden gem. § 211 Abs. 1 UGB mit ihrem bestmöglich geschätzten Erfüllungswert angesetzt.

Die hier vom Gesetzgeber verlangte bestmögliche Schätzung des Rückstellungswertes muss gem. § 201 Abs. 2 Z 7 UGB „auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen" und mit dem Vorsichtsprinzip in Einklang stehen. Davon wäre auf jeden Fall auszugehen, wenn sie alle zur Verfügungen stehenden objektiven Informationen und Umstände berücksichtigt, in ihrer konkreten Ableitung schlüssig ist und als Folge dessen von einem sachverständigen Dritten nachvollzogen und bestätigt werden kann.[412] Konsequenterweise wären auch bei der Ermittlung des Erfüllungsbetrages der Rückstellungen nur jene Verhältnisse in Betracht zu ziehen, die – eventuell im Sinne der Werterhellung – zum Bilanzstichtag bereits bestanden haben.

Des Weiteren präzisiert der Gesetzestext die Bewertung der sogenannten Personalrückstellungen (für Abfertigungen, Jubiläumsgelder und Pensionen) sowie der ihnen vergleichbaren, langfristig fälligen Verpflichtungen. Diese sind gem. § 211 Abs. 1 UGB mit „dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag" zu bilanzieren, der die voraussichtlich erforderliche zukünftige Deckung der jeweiligen Versorgungsverpflichtung gewährleisten soll. Nachdem diese Personalverpflichtungen ungewisse Komponenten enthalten (bspw. Lebensdauer, Pensionsantrittsalter, künftige Gehaltserhöhungen, die Dauer der Betriebszugehörigkeit usw.), die nach versicherungsmathematischen Methoden in der Berechnung berücksichtigt werden müssen, entsprechen diese Rückstellungsbeträge ihrem jeweiligen Barwert zum Bilanzstichtag.

Unklar bleibt, was der Gesetzgeber mit der Formulierung „vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen" im Sinn hat. Einerseits wäre aus dem materiellen Gehalt dieser Definition auf vergleichbare langfristig fällige Personalrückstellungen zu schließen (wie bspw. sonstige freiwillige

[412] Vgl. Hans Adler, Walther Düring, Kurt Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 253, Rz 189.

Unterstützungsleistungen oder sonstige betriebliche Altersversorgung). Auf der anderen Seite, berücksichtigt man die Berechnungsmethode nach den versicherungsmathematischen Grundsätzen, wären hier alle sonstigen Verpflichtungen zu subsumieren, deren Wert sich als die versicherungsmathematisch ermittelte Summe der künftigen Leistungen versteht.

Für langfristige Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sieht weiters § 211 Abs. 2 UGB die Pflicht einer Abzinsung mit einem marktüblichen Zinssatz vor. Handelt es sich hierbei um Personalrückstellungen sowie vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen, darf für die Abzinsung ein durchschnittlicher Marktzinssatz herangezogen werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit der Rückstellung von 15 Jahren ergibt.

Die Bewertungsvorschriften für die Passivposten der Bilanz können in der vorliegenden Form für die Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger übernommen werden, weil sie sich in gleichem Umfang auf diese beziehen. Der Klarheit halber ist aber diese Norm um die Formulierung zu ergänzen, dass bei der Ermittlung des Erfüllungsbetrages nur die Verhältnisse zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen sind.

Aus kirchlicher Sicht müssen die Bestimmungen über die Bewertung der Passivposten der Bilanz um eine Regelung betreffend Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen ergänzt werden.

Freiwillige Zuwendungen stellen im kirchlichen Bereich eine essentielle Einnahmequelle dar, die nicht nur der Sicherstellung der Zweckerfüllung des kanonischen Vermögensträgers im Allgemeinen dient, sondern auch dessen Existenz im Wesentlichen absichert.

In erster Linie legt der kirchliche Gesetzgeber fest, dass es den Gläubigen unbenommen ist, zugunsten der Kirche vermögenswerte Zuwendungen[413] zu machen (vgl. c. 1261 § 1 CIC), die – fall sie an eine *intentio donantis* gebunden sind – strikte für den vom Spender genannten Zweck zu verwenden sind. (vgl. c. 1267 § 3 CIC) Die Gesetzesformulierung „Gaben von Gläubigen" könnte an dieser Stelle verwirrend sein und annehmen lassen, dass Zuwendungen, die nicht von Gläubigen kommen, nicht zweckgemäß verwendet werden müssen, zumal wenn der CIC von Gläubigen spricht, meint er Katholiken[414], worauf man auch aus der kirchenrechtlichen Definition der physischen Person schließen kann. Dieser Einwand wird im Schrifttum verneint, so dass die oben genannten *canones* sich auf jedermann beziehen.[415]

Grundsätzlich, falls der Spender nichts Gegenteiliges bestimmt hat, „gelten Gaben, die Oberen oder Verwaltern jedweder kirchlichen juristischen Person, auch einer privaten, gemacht werden, als der juristischen Person selbst übereignet." (c. 1267 § 1 CIC) Hinsichtlich dieser Zuwendungen besteht im Regelfall gem. c. 1267 § 2 CIC Annahmepflicht. Diese Annahme soll im Sinne des c. 1300 CIC rechtsgültig erfolgen, weil dadurch die kirchliche Autorität die Verantwortung für die gemäße Erfüllung des Spenderwillens übernimmt.[416]

Die Zuwendungen dürfen nur abgelehnt werden, wenn dafür ein gerechter Grund vorliegt (bspw. Zweifel an der rechtmäßigen Herkunft oder eine unannehmbare Auflage). Nachdem solche Gründe kaum objektiv festzustellen sind, verlangt c. 1267 § 2 vom Verwalter einer öffentlichen juristischen Person bei Ablehnung einer Zuwendung zusätzlich die Erlaubnis der für diese juristische Person zuständigen kirchlichen Autorität. Darüber hinaus wird die Einholung einer solchen Erlaubnis ebenfalls vor der Annahme einer Zuwendung, die unter Belastungen bzw. Bedingungen gestellt wird, gem. c. 1267 § 2 CIC i. V. m.

[413] Zwangsläufig beschränkt sich der Begriff „Zuwendungen" nicht lediglich auf Geldzuwendungen, sondern schließt ebenfalls Sachzuwendungen mit ein.

[414] Vgl. Heribert Heinemann, Schutz der Glaubens- und Sittenlehre, 710.

[415] Vgl. Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, Ludger Müller, KanR IV, 21.

[416] Vgl. Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 5/916.

c. 1295 CIC verlangt, um dem Prinzip der Wahrung des Kirchenvermögens gerecht zu werden.

Auf Grund des c. 1261 § 1 CIC sowie c. 1300 CIC wird man im vermögensrechtlichen Bereich zwischen zweckgebunden und zweckfreien Zuwendungen unterscheiden können. Als zweckgebunden wären daher jene Spenden zu sehen, denen eine bestimmte Widmung des Spenders zugrunde legt. Diese muss nicht unbedingt aus einer direkten Erklärung des Spenders gegenüber der annehmenden Person resultieren, sondern kann auch mittelbar abgeleitet werden (bspw. Aufschrift eines Opferstockes, Spendenaufruf für einen konkreten Zweck usw.).[417] Hingegen wären als zweckfreie Zuwendung jene Gaben zu klassifizieren, für die kein Spenderwillen – weder auf direktem noch auf indirektem Wege – zu erkennen ist. Wird eine solche Zuwendung einer juristischen Person zur Verfügung gestellt, ist sie selbstverständlich nicht zur Gänze als zur freien Verwendung zu verstehen. Man wird davon ausgehen, dass sie im Rahmen der generellen Zielsetzung des Kirchenvermögens und im Konkreten im Rahmen der statutarischen Zwecke der juristischen Person, der sie übereignet wurde, eingesetzt werden darf. Trotzdem sind sie aus der Sicht des betreffenden kanonischen Vermögensträgers als zweckfrei zu betrachten.

Dieses kirchenrechtliche Verständnis von Zuwendungen ist auch, um den Prinzipien der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (vor allem der Grundnorm eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Bilanzwahrheit und -vollständigkeit) gerecht zu werden, im Jahresabschluss des kanonischen Vermögensträgers möglichst übersichtlich und nachvollziehbar abzubilden. In diesem Sinne empfiehlt es sich, die oben dargestellte Unterscheidung in zweckgebundene und zweckfreie Zuwendungen für die Passivseite der Bilanz zu übernehmen.

Nachdem die zweckfreien Zuwendungen allgemein für die statutarische Tätigkeit des kanonischen Vermögensträgers verwendet werden dürfen und ihrem Wesen nach dem Charakter des zum Verbrauch bestimmten Vermögens entsprechen, sind sie in der Bilanz unter dem Posten Eigenkapital als frei

[417] Vgl. ebd., Rz 2/356.

verfügbares Kapital auszuweisen. Das Eigenkapital ist kein Vermögenswert bzw. keine Schuld im UGB-Sinne, daher unterliegt es auch nicht den einschlägigen Bewertungsvorschriften. Trotzdem wird für diese Art von Zuwendungen eine Art von Quasi-Bewertung stattfinden, indem sich die eventuellen Wertanpassungen (bspw. im Zuge einer planmäßigen oder außerplanmäßigen Abschreibung für die Vermögensgegenstände, die aus einer Sachschenkung resultieren und ihr beizulegender (Zeit-)Wert gefallen ist) über eine Ergebnisminderung der Gewinn- und Verlustrechnung im Bereich des Eigenkapitals niederschlagen.

Im Hinblick auf die zweckgebundenen Zuwendungen muss in erster Linie auf ihren Charakter näher eingegangen werden. Auf der einen Seite kann nicht behauptet werden, dass sie dem Eigenkapital des kanonischen Vermögensträgers zugeordnet werden können, weil ihnen eine konkrete vorgegebene Verwendungsbestimmung zugrunde liegt, die in der Zukunft erfüllt werden muss. Andererseits können sie ebenfalls nicht als Verbindlichkeiten im klassischen Sinne aufgefasst werden, weil sie ihrem (konkret zuzufügenden) Grund und der Höhe nach (noch) unsicher sind. Von ihrem Wesen her gesehen, wären die zweckgebundenen Zuwendungen vielmehr in den Bereich der Rückstellungen zuzuweisen. Das wäre jedoch auch zurückzuweisen, weil die zweckgebundenen Zuwendungen die Voraussetzung für Bildung von Rückstellungen gem. § 198 Abs. 8 UGB nicht erfüllen: es sind keine dem laufenden oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnenden Aufwendungen, die genau umschrieben werden können.

Auf Grund dieser Tatsachen soll ein neuer Passivposten geschaffen werden, den das UGB nicht kennt: Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen[418]. Bilanzierungstechnisch ist dieser Posten als Schuld (wie

[418] Einen ähnlichen Ansatz bietet die Kammer der Wirtschaftstreuhänder in ihrer Stellungnahme zu Fragen der Rechnungslegung der Vereine. Für jene mit Auflagen versehenen Zuwendungen, die zum Bilanzstichtag noch nicht erfüllt werden, wird ein separater Passivposten vorgeschlagen: Verpflichtungen aus noch nicht widmungsgemäß verwendeten Zuwendungen. Dieser gesonderte Hauptposten ist vor dem Posten „Verbindlichkeiten" auszuweisen. (vgl. KFS/RL 19, 5f)

Verbindlichkeiten und Rückstellungen) zu verstehen und unterliegt daher als solcher den entsprechenden Bewertungsnormen. Der erstmalige bilanzielle Ansatz einer Verpflichtung aus zweckgebundenen Zuwendungen richtet sich wertmäßig nach dem adäquaten Nennwert oder Nennbetrag (bei Geldzuwendungen) oder dem beizulegenden Wert bzw. Zeitwert (bei Sachzuwendungen inkl. Finanzanlagen).

Für die Folgebewertung im Bereich der Verpflichtungen aus zweckgebundenen Sachzuwendungen gilt anzumerken, dass deren Wert gemäß den allgemeinen Bewertungsbestimmungen sowie anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zu ermitteln ist. Nachdem die Schulden wirtschaftliche Belastungen des Vermögens darstellen und dem Bilanzleser zeigen, wie viel der Vermögenswerte (Aktivseite) zur Tilgung der Verpflichtungen notwendig ist[419], wird man in der Praxis den Wert der Verpflichtungen aus zweckgebundenen Sachzuwendungen an den korrelierenden Wert der aktivseitigen Vermögenswerte (im Umlaufvermögen) anpassen. Folgt man diesem Grundsatz, wird es bei der Bewertung der Verpflichtungen aus zweckgebundenen Sachspenden nie gegen das für die Schulden geltende Höchstwertprinzip verstoßen können, da ja die Bewertung der Vermögenswerte der Aktivseite die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht übersteigen darf (was gegebenenfalls zu einer Erhöhung der Verpflichtung im Sinne des Höchstwertprinzips führen würde).

Eine Abwertung der aus zweckgebundenen Zuwendungen stammenden Vermögensgegenstände verursacht aber die Minderung der Verpflichtung aus zweckgebundenen Sachspenden (der Wert der Verpflichtung liegt unter ihrem historischen Zugangswert), was behaupten ließe, dass diese Form der Bewertung den einschlägigen Vorschriften nicht entspreche. Der Einwand ist jedoch abzulehnen. In der Literatur wird nämlich die Meinung vertreten, dass die historischen Zugangswerte als die Wertuntergrenze zwar für die Verbindlichkeiten gelten, diese ist jedoch nicht auf Rückstellungen

[419] Vgl. Gerd Konezny, § 211, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 4.

anzuwenden.[420] Demzufolge wäre daraus zu schließen, dass sie ebenso nicht bei der Bewertung der Verpflichtungen aus zweckgebundenen Sachspenden zu berücksichtigen ist, zumal diese keine Verbindlichkeiten im Sinne des UGB sind.

Auf Grund dieser Überlegungen wäre in einer kirchenrechtlichen Norm über die Bewertung von Passivposten der Bilanz festzulegen, dass die Verbindlichkeiten aus zweckgebundenen Zuwendungen zu ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen sind, der sich nach dem mit ihm im sachlichen Zusammenhang stehenden Wert der Vermögensgegenstände des Aktivvermögens richtet.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass jene Zuwendungen – seien es Geld- oder Sachleistungen –, die zwar zweckgebunden sind, deren Zweckbindung sich aber auf den kanonischen Vermögensträger selbst bezieht (bspw. Übereignung eines Grundstückes auf den kanonischen Vermögensträger zur Sicherung seiner langfristigen „Wirkungsfähigkeit" oder Schenkung eines Geldbetrages zur Anschaffung von Beteiligungen, welche die Existenz des kanonischen Vermögensträgers auf Dauer sicherstellten sollten), als Stammkapital des kanonischen Vermögensträgers (unter dem Posten Eigenkapital) und nicht als Verpflichtung aus zweckgebundenen Zuwendungen in der Bilanz auszuweisen sind.

Die oben angeführten Überlegungen zur Bewertung der Passivposten der Bilanz führen zum folgenden Vorschlag einer diesbezüglichen kirchenrechtlichen Norm:

§ 24. (1) Verbindlichkeiten und Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen sind zu ihrem Erfüllungsbetrag, Rentenverpflichtungen zum Barwert der zukünftigen Auszahlungen anzusetzen. Rückstellungen sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist. Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare

[420] Vgl. Hans Adler, Walther Düring, Kurt Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 253, Rz 177 und 180.

langfristig fällige Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen.

(2) Der Erfüllungsbetrag der Verpflichtungen aus zweckgebundenen Sachzuwendungen entspricht dem Wert der auf der Aktivseite befindlichen Vermögensgegenstände, die mit diesen Verpflichtungen im sachlichen Zusammenhang stehen.

(3) Bei der Ermittlung des Erfüllungsbetrages sind die Wertverhältnisse zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen.

(4) Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Bei Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen kann ein durchschnittlicher Marktzinssatz angewendet werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.

V. GRÖSSENABHÄNGIGE ZUSATZVORSCHRIFTEN SOWIE ERGÄNZENDE NORMEN ÜBER DEN JAHRESABSCHLUSS

Ein rechtliches Regelwerk, das für die Erstellung von Jahresabschlüssen gelten soll, ist in der ersten Linie so zu gestalten, dass die Einhaltung der darin enthaltenen Normen die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens gewährleisten kann. Sowohl die internen als auch die externen Jahresabschlussadressaten müssen sich darauf verlassen können, dass ihnen alle wesentlichen Informationen im Jahresabschluss zur Verfügung stehen, die für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und die Entscheidungsfindung im Hinblick auf die künftige Entwicklung des Unternehmens unerlässlich sind.

Auf der anderen Seite sollen solche Regeln, nachdem sie generell für alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen gelten, die Mannigfaltigkeit der „Unternehmenslandschaft" berücksichtigen, die sich nicht nur in der Verschiedenheit der Geschäftstätigkeiten, sondern auch der Unternehmensgrößen äußert. Die einzuhaltenden Rechtsvorschriften müssen daher so festgelegt sein, dass deren Anwendung in der Bilanzierungspraxis möglich und zumutbar ist.

Der österreichische Gesetzgeber normiert im Zweiten Abschnitt des Dritten Buches des UGB in Bezug auf die Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellten kapitalistischen Personengesellschaften[421] ergänzende Bilanzierungsvorschriften, die bei der Erstellung des Jahresabschlusses je nach

[421] Es sind jene Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftender Gesellschafter ist (z. B. eine GmbH & Co KG). Dazu siehe auch Kap. II, 1.1.

Größe der Gesellschaft zu befolgen sind: je größer die Gesellschaft, desto detaillierter und ausführlicher der Informationsgehalt der Jahresabschlussposten. Diese Maßnahmen sollen die Praxis der Jahresabschlusserstellung erleichtern und sie an den tatsächlichen Bedürfnissen und Möglichkeiten des Unternehmens ausrichten.

Die in diesem Abschnitt enthaltenen Zusatznormen über die Größenklassen, Aufstellung und Gliederung des Jahresabschlusses, den Anlagespiegel und Ausweis von Wertberichtigungen sowie über die anzuwendenden Gliederungsschemata für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung werden im Folgenden dargestellt und auf ihre Einsetzbarkeit bei der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern untersucht. Falls erforderlich, werden in Anbetracht ihres besonderen Wesens und ihrer speziellen Aufgabestellung entsprechende Änderungen und Ergänzungen vorgeschlagen.

1. Spezifizierung der Größenklassen

Zu Beginn des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches definiert der Gesetzgeber in § 221 UGB die Einordnung der Kapitalgesellschaften (inkl. sogenannter kapitalistischer Personengesellschaften), für welche die ergänzenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts gelten, in entsprechende Größenklassen. Daraus ergeben sich bestimmte Rechtsfolgen in Bezug auf Erleichterungen bei der Erstellung des Jahresabschlusses, bei dessen Offenlegung bzw. Veröffentlichung sowie Prüfung.

Als Kriterien für diese Klassifikation werden drei Merkmale herangezogen: Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Arbeitnehmerzahl. Werden zwei von den drei Schwellenwerten in einem bestimmten Beobachtungszeitraum über- bzw. unterschritten, erfolgt – generell mit zeitlicher Verzögerung – die Einstufung einer Kapitalgesellschaft in die nächsthöhere bzw. -niedrigere Kategorie.

Gem. § 221 Abs. 1-3 UGB stellen sich diese Grenzmarken wie folgt dar:

Schwellenwerte gem. § 221 Abs. 1-3 UGB

Merkmale	Bilanzsumme (EUR)	Umsatzerlöse (EUR)	Arbeitnehmer (Anzahl)
Kleinstkapitalgesellschaft	unter 350.000	unter 700.000	unter 10
kleine Kapitalgesellschaft	zwischen 350.000 – 5.000.000	zwischen 700.000 – 10.000.000	zwischen 10 – 50
mittelgroße Kapitalgesellschaft	zwischen 5.000.000 – 20.000.000	zwischen 10.000.000 – 40.000.000	zwischen 50 - 250
große Kapitalgesellschaft[422]	über 20.000.000	über 40.000.000	über 250

Darüber hinaus bestimmt das UGB, dass Investmentunternehmen und Beteiligungsgesellschaften nie Kleinstkapitalgesellschaften werden können (vgl. § 221 Abs. 1a UGB): Sollten solche Unternehmen daher zwei von den drei für die Kleinstkapitalgesellschaften geltende Schwellenwerte nicht überschreiten, gelten sie trotzdem stets als kleine Kapitalgesellschaften. Auch für Unternehmen von öffentlichem Interesse[423] sieht § 221 Abs. 3 UGB eine Sonderbestimmung vor, nach der diese stets als große Kapitalgesellschaften zu behandeln sind.

[422] Vollständigkeitshalber sei darauf hingewiesen, dass das UGB auch den Begriff einer besonders großen Kapitalgesellschaft gem. § 271a Abs. 1 UGB kennt. Diese Art von Kapitalgesellschaft ist jedoch ausschließlich für die Abschlussprüfung und Einrichtung von Prüfungsausschüssen bedeutsam.

[423] Generell sind gem. § 189a Abs. 1 UGB folgende Unternehmen als solche von öffentlichem Interesse zu behandeln: in der Europäischen Union bzw. im Europäischen Wirtschaftsraum börsennotierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen sowie jene Unternehmen – unabhängig von der Rechtsform – die durch ein Bundesgesetz als solche bezeichnet werden.

Nachdem die vom Gesetzgeber genannten Bezugswerte, welche für die Einstufung in die entsprechende Größenklasse ausschlaggebend sind, inhaltlich nicht vollumfänglich eindeutig sind, bedürfen sie hier einer kurzen Erläuterung.

Das erste Kriterium der Bilanzsumme entspricht der Summe der Aktiv- oder Passivseite der Bilanz zum jeweiligen Bilanzstichtag, wobei die gegebenenfalls unter der Bilanz dargestellten Haftungsverhältnisse[424] nicht mit einbezogen werden.[425]

Etwas differenzierter ist der Terminus der Umsatzerlöse zu betrachten, die für die Zwecke der Bestimmung der Größenklasse für die letzten zwölf Monate vor dem Bilanzstichtag festzustellen sind. § 189a Z 5 UGB definiert diese als „Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben." Demzufolge sind bei der Ermittlung der hier relevanten Umsatzerlöse nicht nur jene zu berücksichtigen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung als solche ausgewiesen werden. Darüber hinaus müssen andere Erträge darauf untersucht werden, ob sie aus Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen resultieren und somit die unternehmensrechtlichen Definitionsmerkmale der Umsatzerlöse erfüllen. Die vor dem RÄG 2014 geltende Unterscheidung der Erlöse in betriebstypische (Erträge der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) und außergewöhnliche wurde durch dieses Gesetz mittlerweile aufgehoben[426] und ist daher für die Ermittlung der Umsatzerlöse nicht mehr relevant.

Im Umkehrschluss sind jene Erträge, denen kein Verkauf von Produkten bzw. keine Erbringung von Dienstleistungen zugrunde liegt, kein Umsatz im Sinne des § 189a Z 5 UGB (bspw. Gewinne aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, Erträge aus Auflösung von

[424] Zu den Haftungsverhältnissen siehe Kap. III, 8.8.

[425] Vgl. Norbert Winkeljohann, Lars Lawall, § 267, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 6.

[426] Vgl. Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung im Kap. V, 8.

Rückstellungen, Beteiligungserträge bzw. Zinserträge). Des Weiteren müssen Erlösschmälerungen (bspw. Skonti, Rabatte), die Umsatzsteuer sowie andere im direkten Zusammenhang mit dem Umsatz stehende Steuern (z. B. Verbrauchs- und Verkehrssteuern) umsatzmindernd berücksichtigt werden.

Bei dem letzten Kriterium der Arbeitnehmerzahl ist nach herrschender Lehrmeinung nicht ausschließlich von dem arbeitsverfassungsrechtlichen Arbeitnehmerbegriff auszugehen.[427] Neben den „gewöhnlichen" Dienstverhältnissen[428] müssen daher auch leitende Angestellte, falls sie im Rahmen freier Dienstverhältnisse tätig sind, und Lehrlinge in die Berechnung mit einbezogen werden.[429] Hingegen werden die ruhenden Dienstverhältnisse (bspw. in Folge von Karenz, Mutterschutz oder Präsenzdienst) nicht dazugerechnet. In § 221 Abs. 6 UGB konkretisiert der Gesetzgeber weiters, dass sich die Berechnung der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl „nach der Arbeitnehmerzahl an den jeweiligen Monatsletzten innerhalb des Geschäftsjahres" zu richten hat.

§ 221 Abs. 4 UGB bestimmt die Beobachtungszeiträume sowie Zeitpunkte für den Eintritt der Rechtsfolgen der Größenmerkmale. Als Grundregel gilt, dass die Einordnung in eine nächsthöhere bzw. -niedrigere Größenklasse ab dem folgenden Geschäftsjahr erfolgt, sobald die Kapitalgesellschaft an den Bilanzstichtagen der beiden direkt vorangegangenen Geschäftsjahre zwei von drei Merkmalen über- bzw. unterschritten hat. Spezielle Fristen kommen bei Neu- und Umgründungen (nicht jedoch bei bloßen rechtsformwechselnden Umwandlung) zur Anwendung: Die größenabhängigen Rechtsfolgen treten sofort ein, sobald die Größenmerkmale am ersten Bilanzstichtag der

[427] Vgl. Christian Nowotny, § 221, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 20.

[428] Das Ausmaß der Beschäftigung (Voll- bzw. Teilzeit) ist unerheblich. Es kommt ausnahmslos auf die Anzahl der Beschäftigten an, ohne dass die Teilzeit aliquotiert wird. Vgl. ebd., Rz 21; zur gegenteiligen Meinung siehe Gerhard Hochreiter, § 221, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 16.

[429] Vgl. ebd., Rz 14f.

neugegründeten bzw. umgegründeten Gesellschaft erreicht wurden. Diese Regel ist auch bei der Aufgabe eines (Teil-)Betriebes unter der Voraussetzung zu applizieren, dass die Größenmerkmale um mindestens die Hälfte unterschritten wurden.

In der Festlegung des üblichen Beobachtungszeitraumes auf zwei vorangegangene Geschäftsjahre ist eine gewisse Parallele zu den UBG-Bestimmungen über die Buchführungspflicht des § 189 UGB zu sehen. Werden nämlich die Größenmerkmale über zwei Geschäftsjahre untersucht, kann dadurch vermieden werden, dass die Einordnung in eine andere Größenklasse auf Grund von einem nur gelegentlichen Über- oder Unterschreiten dieser Werte erfolgt[430]. Dies ist insoweit von Relevanz, als eine solche Umklassifizierung – in erster Linie in eine nächsthöhere Gesellschaft – erhebliche Folgen für die Gesellschaft hat bzw. haben kann (bspw. Erweiterung der Offenlegungspflichten oder Eintritt der Prüfungspflicht). Der Gesetzgeber scheint diese Konsequenzen auch berücksichtigt zu haben, indem er die Frist für den Eintritt der größenabhängigen Auswirkungen mit dem folgenden Geschäftsjahr (und nicht sofort) festgelegt hat. Bedenkt man, dass der Jahresabschluss innerhalb der neun dem Bilanzstichtag folgenden Monate erstellt werden muss, wäre eine – gegebenenfalls notwendige – Umstellung des Rechnungswesens, das den neuen Rechnungslegungsansprüchen gebührend entspricht, nur schwer realisierbar. Durch die Gewährung einer Übergangsphase (kein sofortiger Eintritt der Rechtsfolgen) wird daher dem Unternehmen ermöglicht, notwendige Maßnahmen für die Bewältigung der neuen Aufgaben zu ergreifen.

§ 221 Abs. 4a und 5 UGB setzt sich mit Spezialfällen auseinander: Zum einen wird angeordnet, dass Aktiengesellschaften, die Mutterunternehmen sind, die Werte für die Ermittlung der Größenklassen auf konsolidierter bzw. aggregierter Basis zu berechnen haben. (vgl. § 221 Abs. 4a UGB) Zum anderen werden kapitalistische Personengesellschaften im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB in

[430] Vgl. ebd., Rz 29.

Bezug auf bestimmte Normen der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften mit ihrem unbeschränkt haftenden Gesellschafter gleichgesetzt, wodurch sie jene Regelungen anzuwenden haben, die der Größenklasse ihres Gesellschafters entsprechen. Ist dieser keine Kapitalgesellschaft, so kommen in solchen Fällen die Vorschriften für Gesellschaften mit beschränkter Haftung zur Anwendung. (vgl. § 221 Abs. 5 UGB). Nachdem diese beiden Normen keine Entsprechung bei kanonischen Vermögensträgern haben, bleiben sie hier lediglich erwähnt.

Abschließend wird in § 221 Abs. 7 UGB der Bundesjustizminister ermächtigt, die in Abs. 1 bis 2 festgelegten Werte durch Verordnung zahlenmäßig zu verändern, soweit auf diese Art und Weise entsprechende Rechtsvorschriften der Europäischen Union umgesetzt werden sollen.

Die Anwendung des Einteilungssystems in größenabhängige Klassen durch kanonische Vermögensträger wird – unter Berücksichtigung der kirchlichen Spezifika – auch für die kirchenrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften empfohlen. Es soll bestimmte Erleichterungen im Bereich der Jahresabschlusserstellung verschaffen, ohne dass dies eine negative Auswirkung auf die Vermittlung eines getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers hat. Der Informationsgehalt des Jahresabschlusses soll bei einem kleinen kanonischen Vermögensträger nicht mit Angaben überladen werden, die für die Beurteilung seiner wirtschaftlichen Lage kaum von Bedeutung oder gar nicht anwendbar sind. Auf der anderen Seite dürfen im Jahresabschluss eines großen kanonischen Vermögensträgers keine wesentlichen Informationen außer Acht gelassen werden, die in einer detaillierteren Form für die Entscheidungsfindung und Bewertung seiner Tätigkeit relevant sind. Weiters müssen die Praktikabilität der jeweiligen Anforderung und die mit der Gewinnung von Daten zusammenhängenden Kosten erwogen werden: Was für einen großen kanonischen Vermögensträger – mit seinen vermutlich weitreichenderen Ressourcen und einem umfangreicheren

Rechnungswesen – im Rahmen seines gewöhnlichen Betriebes möglich ist, kann unter Umständen für einen kleinen kanonischen Vermögensträger einen außerordentlichen Zeit- und Kostenaufwand bedeuten, die – vor allem im Hinblick auf Spender, die im Regelfall zum größten Teil zur Finanzierung der kanonischen Vermögensträger beitragen – unvertretbar sind.

Obwohl die UGB-Einordnungsmethode als solche durch die kirchliche Gesetzgebung übernommen werden kann, scheinen die dahinter stehenden Werte für kanonische Vermögensträger überhöht zu sein, weil sie ihrem Tätigkeitsausmaß und ihrer Wirkung nach mit weltlichen Unternehmen, die oft international tätig sind und länderübergreifende Konzerne bilden, nicht verglichen werden können. Es empfiehlt sich daher, die UGB-Wertgrenzen für die Anwendung durch kanonische Vermögensträger zu halbieren[431]. Daraus ergeben sich folgende Größenmerkmale:

Größenabhängige **Schwellenwerte** für kanonische Vermögensträger

Merkmale	Bilanzsumme (EUR)	statutarische Erträge (EUR)	Arbeitnehmer (Anzahl)
kanonischer Kleinstvermögensträger	unter 175.000	unter 350.000	unter 5
kleiner kanonischer Vermögensträger	zwischen 175.000 – 2.500.000	zwischen 350.000 – 5.000.000	zwischen 5 – 25
mittelgroßer kanonischer Vermögensträger	zwischen 2.500.000 – 10.000.000	zwischen 5.000.000 – 20.000.000	zwischen 25 – 125
großer kanonischer Vermögensträger	über 10.000.000	über 20.000.000	über 125

Während das erste Klassifikationskriterium der Bilanzsumme bei den kanonischen Vermögensträgern inhaltlich mit dem des UGB deckungsgleich ist

[431] Unabhängig davon, ob diese für kanonische Vermögensträger hier vorgeschlagenen Schwellenwerte im Prozess der Gesetzeswerdung tatsächlich übernommen oder – auf Grund von weiteren Überlegungen – anders gestaltet werden, hat es keinen wesentlichen Einfluss auf die weiteren Ausführungen dieser Arbeit.

und daher bedenkenlos übernommen werden kann, ist der Begriff der Umsatzerlöse dafür nicht geeignet. Einerseits wird man Umsatzerlösen, die in § 189a Z 5 UGB definiert werden als „Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und Erbringung von Dienstleistungen […] ergeben", bei kanonischen Vermögensträgern nicht begegnen, da eine solche unternehmerische Betätigung – mit Ausnahme der Vermögensverwaltung – bereits in der Rechtsgrundlage durch ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke und Vermeidung jeglichen Gewinnstrebens (vgl. § 39 BAO) ausgeschlossen ist. Andererseits kann dieser Begriff irreführend sein, weil er an jene Umsätze denken lässt, die auf dem Prinzip der Leistung und Gegenleistung im Sinne des UStG (vgl. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG) beruhen. Aus diesem Grund ist es zweckmäßig, das zweite Größenmerkmal grundsätzlich durch den Begriff „statutarische Erträge" zu ersetzen. Darin wären nicht nur Erträge aus der „eigentlichen" Tätigkeit des kanonischen Vermögensträgers (bspw. Spenden, Förderungen, Verlassenschaften), sondern auch jene aus der Vermögensverwaltung (z. B. Vermietung und Verpachtung sowie Finanzerträge) inkludiert. Die Vorteile einer solchen Regelung liegen darin, dass bei der Bestimmung der Größe des kanonischen Vermögensträgers die ihm zur Verfügung stehenden Ertragsquellen berücksichtigt werden und die Feststellung dieses Wertes problemlos aus der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen kann.[432]

Das Kriterium der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl soll für kanonische Vermögensträger lediglich aus praktischen Gründen insoweit konkretisiert werden, als diese auf der Basis der arbeitsrechtlichen aktiven Dienstverhältnisse und unter Beachtung der Regel des § 221 Abs. 6 UGB zu ermitteln ist.[433]

---

[432] Die hier relevanten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung wären daher: Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke (Z 1) sowie Erträge aus der Vermögensverwaltung (Z 9 bis 11). Erträge aus aktivierten Eigenleistungen sowie sonstige Erträge blieben, nachdem sie zum größten Teil nur „buchhalterische" Erträge darstellen, außer Ansatz. Siehe Kap. V, 8.

[433] Da wirtschaftlich bei der Bestimmung der aktiven Dienstverhältnisse ausschließlich auf die weltlichen arbeitsrechtlichen Normen ankommt, ist die kirchliche Unterscheidung zwischen dem Laienstand und dem geistlichen Stand von keiner Bedeutung. Auch – im Falle von Klerikern – ist hier der Aspekt einer etwaigen Inkardination bspw. in eine Diözese oder ein Ordensinstitut, aus der ein beiderseitiges kirchenrechtliches Rechtsverhältnis resultiert, nicht ausschlaggebend, weil

Die Sonderregelungen des § 221 UGB in Bezug auf Investmentunternehmen bzw. Beteiligungsgesellschaften (vgl. § 221 Abs. 1a UGB) und Unternehmen von öffentlichem Interesse (vgl. § 221 Abs. 3 UGB) haben im kirchlichen Bereich keine Entsprechung und können daher in einer betreffenden kirchenrechtlichen Norm entfallen.

Der Wortlaut der kirchenrechtlichen Grundregel betreffend den Zeitpunkt, ab dem die größenabhängigen Rechtsfolgen eintreten, kann sich wörtlich am Unternehmensrecht orientieren, zumal der gewährte Umstellungs- und Vorbereitungszeitraum auch für kanonische Vermögensträger ausreichend sein dürfte. Die Spezialfälle, für die ein sofortiger Eintritt der Rechtsfolgen vorgesehen ist, lassen sich ebenfalls im kirchlichen Bereich vorfinden, daher ist diese Regelung gleichermaßen im kirchenrechtlichen Sinne empfehlenswert. Lediglich soll eine fachsprachliche Anpassung vorgenommen werden, um eventuellen Missverständnissen vorzubeugen: Während das UGB in § 221 Abs. 4 von Aufgabe eines (Teil-)Betriebes spricht, ist es für kanonische Vermögensträger in ihren Hoheitsbereichen angebracht, den Terminus „Geschäftsbereich“ zu verwenden. Der Einsatz des Betriebsbegriffes in Bezug auf kanonische Vermögensträger kann nämlich den Anschein erwecken, dass sie Hilfs- oder Gewinnbetriebe (vgl. §§ 44-45 BAO) unterhalten, die je nach ihrer Art unterschiedliche steuerliche Konsequenzen (für den Betrieb bzw. für den kanonischen Vermögensträger) nach sich ziehen.

Abschließend soll diese kirchenrechtliche Bilanzierungsnorm der Bischofskonferenz eine Ermächtigung zur zahlenmäßigen Anpassung der Größenmerkmale in Form von einer Verordnung gewähren. Eine solche

---

dieses Rechtsverhältnis nicht automatisch mit einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis gleichgesetzt werden kann.

Gleiches ist hinsichtlich der Gestellungsverträge zu behaupten. Mit einem Gestellungsvertrag, der eine Überlassung von Arbeitskräften begründet, entsteht zwar ein privatrechtliches Rechtsverhältnis, im Rahmen dessen eine Arbeitsleistung und im Gegenzug eine Gegenleistung (Entgelt) geschuldet wird, doch kann dieses nicht als ein Dienstverhältnis im arbeitsrechtlichen Sinn beim Gestellungsnehmer aufgefasst werden. (vgl. § 2 KommStG und § 47 Abs. 2 EStG) Während ein Dienstverhältnis zwischen dem Dienstgeber (meist eine juristische Person) und dem Dienstnehmer (in der Regel eine natürliche Person) begründet wird, stellt ein Gestellungsvertrag eine Vereinbarung zwischen zwei juristischen Personen (Gesteller und Gestellungsnehmer) dar.

Valorisierung – vor allem auf Grund von Inflation – wird in regelmäßigen Zeitabständen notwendig sein. Nachdem die Bilanzierungsnormen nur im Rahmen eines auf der Kompetenzzuweisung durch den Apostolischen Stuhl gem. c. 455 § 1 CIC basierenden Dekrets der Bischofskonferenz *(decretum generale)* für das gesamte österreichische Bundesgebiet erlassen werden dürfen und erst nach der Überprüfung durch den Apostolischen Stuhl *(recognitio)* ihre bindende Rechtskraft entwickeln[434], empfiehlt es sich, diese Spezialvollmacht bereits hier zu verankern, um nicht bei jeder Wertveränderung den Apostolischen Stuhl einbinden zu müssen. Eine Revision der Werte der Größenmerkmale ist mindestens alle fünf Jahre ratsam. Ob dem eine tatsächliche Wertanpassung folgt, ist von der Bischofskonferenz zu entscheiden.

Die obigen Ausführungen zur Einordnung der kanonischen Vermögensträger in bestimmte Größenklassen lassen somit zum folgenden Normvorschlag kommen:

§ 25. (1) Kanonische Kleinstvermögensträger sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- *EUR 175.000 Bilanzsumme,*
- *EUR 350.000 statutarische Erträge,*
- *5 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.*

(2) Kleine kanonische Vermögensträger sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- *EUR 2.500.000 Bilanzsumme,*
- *EUR 5.000.000 statutarische Erträge,*
- *25 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.*

(3) Mittelgroße kanonische Vermögensträger sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- *EUR 10.000.000 Bilanzsumme,*
- *EUR 20.000.000 statutarische Erträge,*
- *125 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.*

[434] Siehe Kap. II, Einführung.

(4) Große kanonische Vermögensträger sind solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 3 bezeichneten Merkmale überschreiten.

(5) Der Durchschnitt der Arbeitnehmerzahl bestimmt sich nach der Arbeitnehmerzahl an den jeweiligen Monatsletzten innerhalb des Geschäftsjahres. Als Arbeitnehmer gelten jene Personen, die sich in einem aktiven arbeitsverfassungsrechtlichen Dienstverhältnis zum kanonischen Vermögensträger befinden.

(6) Die Rechtsfolgen der Größenmerkmale treten ab dem folgenden Geschäftsjahr ein, wenn diese Merkmale an den Bilanzstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten bzw. nicht mehr überschritten werden. Im Falle der Neugründung und Umgründung treten die Rechtsfolgen bereits ein, wenn die Größenmerkmale am ersten Bilanzstichtag nach der Neugründung oder Umgründung vorliegen; dies gilt auch bei der Aufgabe eines Geschäftsbereiches oder eines Teilgeschäftsbereichs, wenn die Größenmerkmale um mindestens die Hälfte unterschritten wurden.

(7) Die Österreichische Bischofskonferenz wird ermächtigt, hinsichtlich der oben genannten zahlenmäßigen Merkmale eine Wertanpassung durch Verordnung vorzunehmen.

2. Aufstellung des Jahresabschlusses, des Lageberichts, des Corporate Governance-Berichts sowie des Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen

In Bezug auf Kapitalgesellschaften erweitert § 222 Abs. 1 UGB die in § 193 UGB für alle Unternehmer definierten Anforderungen an den Jahresabschluss. Demzufolge haben die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft[435] „in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss, einen Lagebericht sowie gegebenenfalls einen Corporate Governance-Bericht und einen Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen aufzustellen und den Mitgliedern des

[435] Das sind Geschäftsführer einer GmbH, Vorstandsmitglieder einer AG bzw. persönlich haftende Gesellschafter mit Vertretungsbefugnis einer kapitalistischen Personengesellschaft.

Aufsichtsrats vorzulegen. Der Jahresabschluss, der Lagebericht sowie der Corporate Governance-Bericht und der Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen sind von sämtlichen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen."

Im Vergleich zu § 193 Abs. 2 UGB, der die Aufstellung des Jahresabschlusses innerhalb von neun Monaten nach dem Bilanzstichtag fordert, wird diese Frist für Kapitalgesellschaften um vier Monate verkürzt. Der Grund dafür ist in der Tatsache zu sehen, dass der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft – im Gegensatz zu anderen Unternehmen – nach der Aufstellung und gegebenenfalls dessen Prüfung durch die zuständigen Organe festgestellt bzw. genehmigt werden muss.[436] Darüber hinaus muss der festgestellte Jahresabschluss innerhalb von neun Monaten ab dem Bilanzstichtag an das Firmenbuchgericht übermittelt werden. (vgl. § 277 Abs. 1 UGB)

Das Kirchenrecht äußert sich zum Thema Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses mit anschließender Entlastung des Verwalters nur sehr spärlich. In c. 1284 § 2 n. 8 CIC wird lediglich ganz allgemein gefordert, dass Verwalter „am Ende jeden Jahres über die Verwaltung Rechenschaft ablegen."[437] Auch wenn an dieser Stelle das Gesetz nicht ausdrücklich sagt, wem der Verwalter diese Rechenschaft schuldet, muss sie zunächst gegenüber dem erfolgen, der ihn zu dieser Funktion berufen hat (sogenannte interne Rechenschaftsablage).[438]

Weiterführend bestimmt c. 1287 § 1 CIC, dass die Verwalter verpflichtet sind, alljährlich (*singulis annis*) „dem Ortsordinarius Rechenschaft abzulegen, der die Rechnungslegung dem Vermögensverwaltungsrat zur Prüfung zu übergeben hat." Somit konkretisiert diese Norm – im Vergleich mit c. 1284 § 2 n. 8 CIC – den

[436] Bspw. sieht § 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG eine Frist von acht Monaten für die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafter vor.

[437] Die lateinische Formulierung des c. 1284 § 2 n. 8 CIC *singulis exeuntibus annis*, die mit „am Ende jeden Jahres" übersetzt wurde, bereitet gewisse Schwierigkeiten. Wollte man damit den Zeitpunkt, zu dem die Rechenschaft abzulegen ist, oder doch den Zeitraum normieren, für den diese Rechenschaft erfolgen muss? Aus sachlichen Gründen ist dem Letzteren Vorzug zu geben. Vgl. Klaus Lüdicke (Hrsg.), MK CIC c. 1287, Rz 11.

[438] Vgl. Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, Ludger Müller, KanR IV, 59.

Adressaten des Rechenschaftsberichts. Es ist nun der Ortsordinarius[439] (*ordinarius loci*), der durch die Übergabe dieser Rechenschaft an den Vermögensverwaltungsrat zur Überprüfung seine Aufsichtsfunktion ausübt.

Ob mit der Rechenschaftsablage und der anschließenden Überprüfung ein bloßes Einreichen des Jahresabschlusses bei der übergeordneten zuständigen kirchlichen Autorität oder aber auch eine Art Genehmigung gemeint ist, geht aus dem Gesetzestext nicht eindeutig hervor.

In der Fachliteratur wird die Meinung vertreten, dass sich eine Stellungnahme der zuständigen Autorität zum Rechenschaftsbericht bereits aus der Natur der Sache ergibt. Es bleibt jedoch offen, wer diese Entlastung (*liberatio*) bei einer positiv abgeschlossenen Prüfung (der zuständige Ortsordinarius oder der Vermögensverwaltungsrat) und in welcher Form erteilen soll.[440]

Es wäre jedenfalls wünschenswert, dass dem Rechenschaftsbericht (inkl. Jahresabschluss) des Verwalters eine formelle Reaktion seitens der kirchlichen Autorität folgt, die ihn in seiner Verwaltung bestätigt bzw. für seine Tätigkeit in der jeweiligen Periode entlastet. Auf der anderen Seite würde dieser Modus laufende Überwachung der Pflichterfüllung zum Schutz des Kirchenvermögens dokumentieren. Auch wenn eine solche Bestimmung nicht der Gegenstand der kirchlichen Bilanzierungsnormen im engeren Sinne sein wird, ist es durchaus vorstellbar, einen diesbezüglichen Genehmigungsprozess in der Rechtsgrundlage des kanonischen Vermögensträgers zu verankern bzw. generell für das österreichische Bundesgebiet als partikularrechtliche Norm festzulegen.[441] Nachdem eine diesbezügliche kirchenrechtliche Regelung derzeit

---

[439] Unter „Ortsordinarius“ (*ordinarius loci*) sind nach c. 134 § 2 CIC „außer dem Papst die Diözesanbischöfe wie auch andere [zu verstehen], die, wenn auch nur für eine Übergangszeit, Vorsteher einer Teilkirche oder einer dieser gemäß can. 368 gleichgestellten Gemeinschaft sind, und diejenigen, die in diesen allgemeine ordentliche ausführende Gewalt besitzen, nämlich die Generalvikare und die Bischofsvikare.“ (c. 134 § 1 CIC)

Im ordensrechtlichen Bereich sind die Rechenschaftsberichte gem. c. 636 § 2 CIC – unter Berücksichtigung des Eigenrechts – der zuständigen Autorität zu übergeben.

[440] Vgl. Klaus Lüdicke (Hrsg.), MK CIC c. 1287, Rz 9

[441] Eine solche partikularrechtliche Regelung kann grundsätzlich die Österreichische Bischofskonferenz im Rahmen einer Kompetenzzuweisung durch den Apostolischen Stuhl treffen. Dazu siehe auch Kap. II, Einführung.

nicht existent ist, empfiehlt es sich, die für die Kapitalgesellschaften geltende verkürzte Frist für die Aufstellung des Jahresabschlusses nicht zu übernehmen und die in § 7 Abs. 2[442]vorgeschlagene Generalregel (neun Monate) beizubehalten.

Des Weiteren ergänzt § 222 Abs. 1 UGB den Umfang des Jahresabschlusses gem. § 193 Abs. 4 UGB um den Anhang und fordert zugleich die Erstellung eines Lageberichts sowie gegebenenfalls eines Corporate Governance-Berichts und des Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen.

Der Anhang als Bestandteil des Jahresabschlusses erläutert die in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellten Werte und gibt Auskunft über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (vgl. § 236 UGB), um ein möglichst getreues Bild der Unternehmenslage zu vermitteln.[443] Im Lagebericht hingegen, der kein Bestandteil des Jahresabschlusses ist, sondern ihm beigefügt wird, werden zukunftsorientierte Aussagen getroffen, die für die Einschätzung der aktuellen Unternehmenslage relevant sind.[444] Durch den Eintritt von bestimmten Entwicklungen oder Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, können diese Informationen weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden.[445] Aus der kirchenrechtlichen Sicht sind sowohl der vergangenheitsorientierte Anhang als auch der vorausschauende Lagebericht von Relevanz, weil sie die aktuelle wirtschaftliche Lage des kanonischen Vermögensträgers detaillierter beurteilen und deren künftige Entwicklung besser einschätzen lassen. Daher sollen sie – unter Berücksichtigung der größenabhängigen Erleichterungen – in die diesbezügliche kirchenrechtliche Bilanzierungsbestimmung übernommen werden.

---

[442] Siehe Ausführungen über die Verpflichtung zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz sowie des Jahresabschlusses im Kap. III, 1.

[443] Detaillierte Ausführungen zum Inhalt des Anhangs sowie den größenabhängigen Erleichterungen siehe Kap. VI, 1-5.

[444] Zum Inhalt des Lageberichts siehe Kap. VI, 6.

[445] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, Christina Walter-Gruber, § 222, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 2.

Im Corporate Governance-Bericht, dessen Erstellung gem. § 243b Abs. 1 UGB ausschließlich für börsennotierte Aktiengesellschaften vorgesehen ist, werden jene Fakten dargestellt, die sowohl für die Unternehmensführung und -kontrolle, als auch für die Sicherheit der Anleger von Bedeutung sind, um ein noch transparenteres Bild des Unternehmens und seiner Lage zu erzielen.[446] Nachdem jedoch die kanonischen Vermögensträger von ihrem Wesen und ihrer Struktur her mit Aktiengesellschaften in keiner Weise verglichen werden können, erübrigt sich diese Anforderung im Sinne einer kirchenrechtlichen Buchführungsbestimmung.[447]

Als letzte Beilage zum Jahresabschluss verlangt der Gesetzgeber in § 222 Abs. 1 UGB die Aufstellung eines Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen. Gem. § 243c Abs. 1 UGB muss eine solche Darlegung durch große Kapitalgesellschaften sowie Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 189a Z 1 UGB, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind, zusammengestellt werden.[448] Da diese Bestimmung für kanonische Vermögensträger offenkundig nicht anwendbar ist, entfällt deren Übernahme in das kirchenrechtliche Regelwerk.

Zum Schluss des § 222 Abs. 1 UGB stellt das Gesetz – wohl ergänzend zu § 194 UGB – klar, dass der Jahresabschluss (inkl. Anhang) sowie die Zusatzberichte von sämtlichen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen sind. In diesem Sinne soll sie auch für kanonische Vermögensträger gelten, zumal in § 194 UGB lediglich der Jahresabschluss (d. h. Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) angesprochen wird.

§ 222 Abs. 2 UGB weitet einerseits den in § 195 UGB definierten Umfang der Generalnorm aus (d. h. Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der

[446] Vgl. ÖCGK, Vorwort, 5f.

[447] Vollständigkeitshalber wird auf die Norm des § 243b UGB, die den Inhalt des Corporate Governance-Berichts näher umschreibt, im Kap. VI, 7 ohne tiefere Betrachtung eingegangen.

[448] Näheres zum Inhalt der Bestimmung des § 243c UGB siehe Kap. VI, 7.

Vermögens- und Ertragslage) und erweitert ihn ausdrücklich auch um die Darstellung der Finanzlage des Unternehmens als Hauptziel des Jahresabschlusses, der sich nun auch – durch eine allgemeine Formulierung – an externe Adressaten (und nicht nur an den Unternehmer selbst – vgl. § 195 UGB) richtet. Andererseits beinhaltet diese Norm eine Sicherheitsregelung, die im Dienste der Generalnorm steht: Wenn es besondere Umstände nicht zulassen, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt werden kann, sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen. Daraus kann geschlossen werden, dass die Einhaltung der gesetzlichen Bilanzierungs- und Bewertungsregelungen sowie der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ausreichend ist, um der Generalnorm des § 222 Abs. 2 UGB gerecht zu werden. Sollte es trotzdem nicht möglich sein, wird dieser Mangel durch konkrete Anhangangaben behoben. In der Literatur werden bspw. folgende Umstände als besondere gesehen, die eine zusätzliche Anführung im Anhang notwendig machen: erhebliche Bestände an unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen, enorme Differenzen zwischen gewählten und anderen möglichen Bilanzierungsrechten, Betriebsumstellung oder -einstellung.[449]

Für die Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern scheint diese „Auffangklausel" ebenfalls zweckdienlich und notwendig, zumal sich nicht alle für eine getreue Darstellung der wirtschaftlichen Lage der kanonischen Vermögensträger bedeutsamen Umstände voraussehen und kodifizieren lassen. Auf die um die Finanzlage erweitere Definition der Generalnorm kann jedoch verzichtet werden, da sie bereits im Vorschlag der Generalnorm in § 9[450] enthalten ist.

Eine zu § 222 Abs. 2 UGB parallele Regelung enthält auch § 222 Abs. 3 UGB, der in Ausnahmefällen den Bundesjustizminister ermächtigt, durch Verordnung die

[449] Vgl. Friedrich Fraberger, Michael Petritz, Christina Walter-Gruber, § 222, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 19f.

[450] Ausführlich zur Generalnorm siehe Kap. III, 3.

Anwendung einer bestimmten Rechnungslegungsbestimmung gänzlich oder teilweise auszusetzen. Als Ausnahmefall sieht dabei das Gesetz die Unmöglichkeit vor, bei der Berücksichtigung einer Bilanzierungsregel und der Zusatzangaben des § 222 Abs. 2 UGB der Generalnorm gebührend zu entsprechen. Diese Verordnung, die im Einvernehmen mit dem Bundesfinanzminister erlassen wird, hat die betreffenden Ausnahmefälle zu definieren und anzuweisen, in welcher Art und welchem Ausmaß von der konkreten Norm abgewichen werden muss, sowie welche diesbezüglichen Anhangangaben erforderlich sind. Eine solche Regelung, die erst im Rahmen des RÄG 2014 in das UGB den Eingang gefunden hat, ist im Hinblick auf das für den Jahresabschluss geltende übergeordnete Prinzip, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, unerlässlich, zumal sich nicht alle Sachverhalte voraussehen lassen, die einen wesentlichen Einfluss auf die Unternehmenslage haben können. In diesem Sinne, jedoch unter Beachtung der kirchlichen Zuständigkeiten und der Terminologie, soll diese Bestimmung gleichermaßen für den kirchlichen Bereich ihre Gültigkeit haben.

Auf dem Hintergrund der oben angeführten Überlegungen zu § 222 UGB kann eine kirchenrechtliche Bilanzierungsnorm wie folgt formuliert werden:

§ 26. (1) Der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers hat unter Berücksichtigung der in § 7 Abs. 2 genannten Frist für das vorangegangene Geschäftsjahr den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss sowie einen Lagebericht aufzustellen und der zuständigen kirchlichen Autorität vorzulegen. Neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sind auch der Anhang und der Lagebericht gem. § 8 zu unterzeichnen.

(2) Wenn es aus besonderen Umständen nicht gelingt, ein möglichst getreues Bild der wirtschaftlichen Lage des kanonischen Vermögensträgers im Sinne des § 9 zu vermitteln, sind im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen.

(3) Führt in Ausnahmefällen die Anwendung einer der kirchenrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften dazu, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-,

Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers auch mit zusätzlichen Angaben nach Abs. 2 nicht vermittelt werden kann, so kann durch Verordnung angeordnet werden, dass die betreffende Bestimmung insoweit nicht anzuwenden ist, als dies erforderlich ist, um ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers zu vermitteln. Eine solche Verordnung ist durch die Österreichische Bischofskonferenz zu erlassen; sie hat die Ausnahmefälle zu definieren und vorzugeben, in welcher Art und welchem Ausmaß von der Bestimmung abgewichen werden muss, sowie die erforderlichen Anhangangaben zu regeln.

3. Allgemeine Grundsätze für die Gliederung

§ 223 UGB setzt sich mit der äußeren Darstellungsform des Jahresabschlusses auseinander und regelt deren Gestaltung im Hinblick auf das Prinzip der Bilanzklarheit. Diese kann grundsätzlich erreicht werden, wenn auch die Bilanzstetigkeit in formeller Hinsicht eingehalten wird, welche die Vergleichbarkeit sowohl der einzelnen Geschäftsjahre des Unternehmens als auch der Unternehmen miteinander ermöglicht. Letztendlich hilft es, die generelle Zielsetzung des Jahresabschlusses zu erreichen, ein möglichst getreues Bild der wirtschaftlichen Unternehmenslage zu vermitteln.

Als erstes wird in § 223 Abs. 1 UGB die Darstellungsstetigkeit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gefordert, d. h. die einmal gewählte Form der Darstellung soll in den folgenden Jahresabschlüssen beibehalten werden. Auch wenn das Gesetz es nicht ausdrücklich erwähnt, gilt diese Bestimmung ebenfalls für den Anhang bzw. Lagebericht[451], damit diese dem Prinzip der Bilanzklarheit entsprechen und miteinander vergleichbar sind.

Die Beibehaltung der Gliederungsform bezieht sich einerseits auf den Grundaufbau des Jahresabschlusses, die Reihenfolge der Posten bzw. die Postenbezeichnungen; andererseits postuliert sie aber die Ausweis- und

[451] Vgl. Robert Hofians, § 223, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 4.

Postenstetigkeit, d. h. dass gleichartige Vermögensgegenstände und Schulden bzw. gleichartige Erträge und Aufwendungen unter gleichen Posten wie im Vorjahr ausgewiesen werden.[452]

Die UGB-Norm lässt unter Umständen ein Abweichen von der formellen Stetigkeit zu, knüpft dies aber an die Einhaltung der Generalnorm des § 222 Abs. 2 UGB an: Die Darstellungsstetigkeit darf bzw. muss nur dann durchbrochen werden, wenn durch eine abgeänderte Darstellungsform (z. B. wegen Änderung in der Unternehmensstruktur) ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens besser vermittelt wird. Diese Tatsache muss im Anhang angegeben und entsprechend begründet werden.

Nachdem die Darstellungsstetigkeit (formelle Bilanzstetigkeit) auch für kanonische Vermögensträger äußerst relevant ist, ist diese Norm in den kirchenrechtlichen Bereich zu übernehmen. Vollständigkeitshalber wird in der betreffenden Vorschrift vorgeschlagen, dass die Darstellungsstetigkeit neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung auch für den Anhang und Lagebericht gilt. Der Verweis auf die Anhangangabe wird zusammenfassend im Kap. VI, 3 geregelt, daher entfällt er hier.

Des Weiteren normiert § 223 Abs. 2 UGB die Angabe von Vorjahreszahlen im Jahresabschluss. Diese sind bei jedem Posten – auch jedem gesondert anzumerkenden Posten, wie bspw. sogenannte „Davon"-Vermerke oder tiefere Untergliederungen – zumindest in vollen 1.000 Euro anzugeben. Dies ermöglicht eine einfachere Vergleichbarkeit und Analyse der Jahresabschlüsse.

[452] Vgl. Hans Weber, § 265, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Rz 6; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 218.

In Fällen, in denen die Vorjahreszahlen mit den aktuellen Zahlen (auf Grund von z. B. Ausweisänderungen) nicht vergleichbar sind, sieht der Gesetzgeber zwei Methoden für die „Wiederherstellung" dieser Vergleichbarkeit vor:

- Im Anhang sind die unvergleichbaren Posten anzugeben und die dafür verantwortlichen Ursachen zu erläutern oder
- die betroffenen Vorjahresbeträge sind an den entsprechenden Stellen in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung an die neu gewählte Darstellungsform anzupassen und die dafür verantwortlichen Gründe im Anhang anzugeben.

Da auch diese UGB-Norm zur besseren Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse und dadurch zur Einhaltung der Generalnorm wesentlich beiträgt, ist sie durch kanonische Vermögensträger anzuwenden. Die Anhangangaben bei Unvergleichbarkeit werden im Kap. VI, 3 geregelt.

Für jene Kapitalgesellschaften, die mehrere Geschäftszweige betreiben, legt § 223 Abs. 3 UGB fest, dass sich die Gliederung des gesamten Jahresabschlusses prinzipiell nach dem für das Unternehmen wirtschaftlich bedeutendsten Geschäftszweig zu richten hat. Sie wird dann durch die für die anderen Geschäftszweige vorgeschriebene Gliederung ergänzt. Auch für diese Sachverhalte sind entsprechende Angaben im Anhang vorgesehen.

Bedenkt man den Charakter der kanonischen Vermögensträger mit deren jeweiligen statutarischen Zielsetzungen, die letztendlich auf ein Ziel hingeordnet sind, die Werke der Frömmigkeit, des Apostolates oder der Caritas zu vollziehen (vgl. c. 114 § 1 und 2 CIC), ist es kaum denkbar, dass die Geschäftsfelder eines kanonischen Vermögensträgers so divergent sind, dass sie nach unterschiedlichen Gliederungsstrukturen dargestellt werden müssten. Darum kann von der Übernahme dieser unternehmensrechtlichen Norm in den kirchenrechtlichen Bereich abgesehen werden.

Zwecks besserer Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses lässt das UGB sowohl Erweiterung des Gliederungsschemas (vgl. § 223 Abs. 4 UGB) als auch Zusammenfassung bestimmter Posten (vgl. § 223 Abs. 6 UGB) zu.

Auf der einen Seite ist gem. § 223 Abs. 4 UGB möglich, im Jahresabschluss die einzelnen Posten einer weiteren Untergliederung zu unterziehen, d. h. die im UGB-Gliederungsschema vorgesehenen Mindestinhalte können in ihrer Tiefe detaillierter dargestellt werden. Im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung scheint die Untergliederung eines Sammelpostens sinnvoll, wenn die in ihm enthaltenen einzelnen Beträge wesentlich sind (vgl. § 189a Z 10 UGB) und deren Einzelausweis das Bild der wirtschaftlichen Unternehmenslage besser vermitteln kann.

Darüber hinaus können dem Jahresabschluss zusätzliche Posten und Zwischensummen hinzugefügt werden, „wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird." (§ 223 Abs. 4 UGB) In der Fachliteratur wird diesbezüglich die Meinung vertreten, dass die durch § 223 Abs. 4 UGB geschaffene Möglichkeit zur weiteren Untergliederung des Jahresabschlusses nicht nur in solchen Fällen in Anspruch genommen werden kann, in denen die darzustellenden Inhalte gänzlich durch den vorgeschriebenen Posten nicht gedeckt werden, sondern auch wenn diese Deckung nicht ausreichend ist bzw. die Zuordnung zum vorgeschriebenen Posten objektiv nicht eindeutig ist (bspw. Leasingvermögen oder Forderungen gegenüber Gesellschaftern).[453] Eine solche Hinzufügung von zusätzlichen (Unter-)Posten bzw. Zwischensummen kann in Spezialfällen erforderlich sein, um gem. der Generalnorm das Bild der Unternehmenslage klarer und übersichtlicher zu vermitteln.[454]

Zuletzt ist es auch möglich, sogar geboten, weitere zusätzliche Posten in das Gliederungsschema aufzunehmen, vorausgesetzt, dass dies bei der Erreichung des möglichst getreuen Bildes der Unternehmenslage behilflich sein wird.

[453] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 223, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 28.

[454] Vgl. Sabine Graschitz, Marcel Steller, § 223, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 31.

Diese neu aufgenommenen Posten „sind entsprechend ihrem Inhalt zu bezeichnen und im Gliederungsschema gemäß der Grundlogik von Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung einzupassen.“[455]

Generell ist auch zu beachten, dass die Bezeichnung der Posten gem. § 223 Abs. 4 UGB ihrem tatsächlichen Inhalt zu entsprechen hat. Gegebenenfalls ist sie adäquat zu verkürzen.

Die in § 223 Abs. 6 UGB eingeräumte Möglichkeit, die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und die mit Buchstaben gekennzeichneten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zusammenzufassen, hat ebenfalls zum Ziel, den Jahresabschluss für dessen Adressaten klar und übersichtlich zu gestalten. Die Zusammenfassung der Posten ist im Gesetz an eine der zwei Voraussetzungen gebunden:

- Die zusammenzufassenden Posten sind betragsmäßig für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der wirtschaftlichen Unternehmenslage nicht wesentlich[456] oder
- die Zusammenfassung der Posten verbessert die Klarheit des Jahresabschlusses (in diesem Fall sind die betroffenen Posten im Anhang entsprechend auszuweisen).

Während das erste Kriterium auf die Wesentlichkeit[457] der Posten abstellt, die grundsätzlich im Sinne des § 189a Z 10 UGB zu verstehen ist, wird man auf

---

[455] Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 223, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 29.

[456] Unwesentlichkeit wird anzunehmen sein, „wenn sowohl der einzelne Posten im Verhältnis zum Sammelposten als auch der Sammelposten im Verhältnis zur Bilanzsumme jeweils 5% nicht übersteigt und nicht ausnahmsweise qualitative Kriterien für die Wesentlichkeit sprechen“. (Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 265)

[457] In diesem Zusammenhang wird in der Literatur die Ansicht vertreten, dass die Abgrenzung der Wesentlichkeit von der Unwesentlichkeit unter Berücksichtigung sowohl qualitativer als auch quantitativer Kriterien erfolgen muss. Zum einen sind daher die Sachverhalte darauf zu untersuchen, ob sie die Entscheidungen der Bilanzadressaten beeinflussen können. Soweit sie diese Entscheidungen nicht beeinflussen bzw. beeinflussen können, kann von deren Unwesentlichkeit ausgegangen werden. Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich.

Grund des zweiten Kriteriums jene Posten zusammenfassen dürfen, die zwar wesentlich sind, die jedoch einzeln ausgewiesen die Klarheit des Jahresabschlusses beeinträchtigen.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass § 223 Abs. 7 UGB das Wahlrecht einräumt, jene Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung auszulassen, die weder im zu bilanzierenden Geschäftsjahr noch im vorangegangenen Geschäftsjahr einen Wert ausweisen.

Für die Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern empfiehlt es sich, die beiden Möglichkeiten der Gestaltung des Gliederungsschemas (Ergänzung und Zusammenfassung der Gliederungsposten) in der unternehmensrechtlichen Form zu übernehmen, zumal sie eindeutig die Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses im Blick haben, was für dessen Adressaten nicht belanglos ist.

In Bezug auf das Wahlrecht des § 223 Abs. 7 UGB, die Null-Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung auslassen zu dürfen, wird jedoch vorgeschlagen, dass diese Norm als eine zwingende Bestimmung in das kirchenrechtliche Rechnungslegungswerk eingeht. Wenn man die Zielsetzung der vorangegangen Regelungen berücksichtigt, zu einem klaren und übersichtlichen Jahresabschluss zu verhelfen, um dadurch ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers zu vermitteln, kann dem kaum entsprochen werden, wenn dieses Wahlrecht nicht ausgeübt wird (vor allem bei kleinen kanonischen Vermögensträgern oder kanonischen Kleinstvermögensträgern). Weiters ist es zweckdienlich, diese Pflicht auch auf den Anhang, der ja ein wesentlicher Bestandteil des Jahresabschlusses ist, auszudehnen.

Zum anderen sind die betreffenden Werte anderen Jahresabschlusspositionen (bspw. „gleichrangige“ oder übergeordnete Posten, aber auch Bilanzsumme, Jahresüberschuss usw.) quantitativ gegenüberzustellen. Welches prozentuale Verhältnis letztendlich als generelles Abgrenzungskriterium für die Wesentlichkeit dient, lässt sich eindeutig nicht festlegen. (vgl. ebd., 242)

Eine weitere Verbesserung der Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz bietet § 223 Abs. 5 UGB, indem er anordnet, dass für einen Vermögensgegenstand bzw. eine Schuld, der/die auch zu anderen Posten der Bilanz zugehörig ist, bei jenem Posten, unter dem sein/ihr Ausweis erfolgt ist, ein entsprechender Vermerk gemacht oder im Anhang angegeben und erläutert werden muss. Diese Norm ist in erster Linie bedeutsam für Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen bzw. gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (z. B. Ausweis einer Forderung gegenüber einem verbundenen Unternehmen kann – je nach Art des ihr zugrunde liegenden Geschäfts – auch als Forderung aus Lieferung und Leistung oder als sonstige Forderung ausgewiesen werden).[458]

Für kanonische Vermögensträger gilt zuerst festzuhalten, dass solche gegenseitigen Beteiligungsverhältnisse im kirchlichen Bereich im Sinne eines verbundenen Unternehmens oder einer Beteiligung an einem Unternehmen nicht existieren können. Nichtsdestoweniger darf ein kanonischer Vermögensträger im Rahmen der Vermögensverwaltung gem. § 32 BAO u. a. Beteiligungen an weltlichen Kapitalgesellschaften halten und daraus Einkünfte erzielen.[459] In solchen Fällen kann unter Umständen die Bestimmung des § 223 Abs. 5 UGB zur Anwendung kommen (je nach dem Beteiligungsverhältnis oder Beherrschungsgrad der Kapitalgesellschaft als verbundenes Unternehmen, als Unternehmen, mit dem ein Beteiligungsverhältnis besteht, oder als „sonstige" Beteiligung). Die Übernahme dieser UGB-Regelung für die Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern ist daher erforderlich. Das Wahlrecht, diese Mitzugehörigkeit im Anhang auszuweisen, wird im Kap. VI, 3 normiert.

Abschließend verpflichtet § 223 Abs. 8 UGB, die Gliederung und Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu ändern, „wenn dies wegen Besonderheiten der Kapitalgesellschaft zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen

[458] Ausführlich zu diesem Thema siehe IWP/RL 5.

[459] Vgl. VereinsR, Rz 219.

Jahresabschlusses erforderlich ist. Der Bundesminister für Justiz kann im Einvernehmen mit dem in seinem Wirkungsbereich berührten Bundesminister verbindliche Formblätter durch Verordnung festlegen."

Die hier angeführte Regelung kann als Antwort des Gesetzgebers vor allem auf branchenspezifische Besonderheiten (bspw. bei Bauunternehmen, Kreditinstituten oder Holdinggesellschaften) gesehen werden, die im Jahresabschluss ihren Niederschlag finden sollen, und ist insoweit anzuwenden, als diese besonderen Sachverhalte nicht im Rahmen des § 223 Abs. 4 UGB (Erweiterung der Posten) akkurat abgebildet werden können.[460] Im Sinne des § 223 Abs. 8 UGB gilt diese Verpflichtung primär für die Bilanzierenden selbst. Zum anderen scheint die hier verankerte Ermächtigung des Bundesjustizministers, per Verordnung verbindliche Formblätter für eine bestimmte Branche festzulegen, zweckmäßig. Dadurch werden nicht nur die branchenspezifischen Besonderheiten im Jahresabschluss berücksichtigt, sondern auch eine bessere Vergleichbarkeit der betreffenden Unternehmen untereinander geschaffen.

Die besonderen Tätigkeitsbereiche der kanonischen Vermögensträger müssen auch in der Gliederung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung beachtet werden, damit ihre Jahresabschlüsse klar, übersichtlich und ausreichend informativ sind, um ein möglichst getreues Bild ihrer Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln, das letztendlich zu Kontroll- und Planungszwecken unerlässlich ist. Dies soll jedoch nicht auf der Ebene des bilanzierenden kanonischen Vermögensträgers selbst geschehen, sondern ist für jene kanonischen Vermögensträger, die auf spezifischen Geschäftsfeldern tätig sind (bspw. Pfarren), durch eine Verordnung der Österreichischen Bischofskonferenz festzulegen.

[460] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 223, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 64-73.

Vor dem Hintergrund der Überlegungen zu § 223 UGB ergibt sich für die kirchenrechtliche Gesetzgebung folgender Formulierungsvorschlag:

§ 27. (1) Die einmal gewählte Form der Darstellung der aufeinanderfolgenden Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, Anhänge und Lageberichte ist beizubehalten. Ein Abweichen von diesem Grundsatz ist nur unter Beachtung der in § 9 umschriebenen Zielsetzung zulässig.

(2) Im Jahresabschluss und Lagebericht ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorangegangenen Geschäftsjahrs zumindest in vollen 1.000 Euro anzugeben; dies gilt auch für die gesondert anzumerkenden Posten.

(3) Eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. Zusätzliche Posten und Zwischensummen dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird. Die Aufnahme weiterer zusätzlicher Posten ist geboten, soweit es zur Erreichung der in § 9 umschriebenen Zielsetzung erforderlich ist. Die Postenbezeichnungen sind auf die tatsächlichen Inhalte zu verkürzen.

(4) Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und die mit Buchstaben gekennzeichneten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung können zusammengefasst werden, wenn:

1. *sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers nicht wesentlich ist, oder*
2. *dadurch die Klarheit der Darstellung verbessert wird.*

(5) Ein Posten der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung oder des Anhangs, der keinen Betrag ausweist, darf nicht angeführt werden, es sei denn, dass im vorangegangenen Geschäftsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

(6) 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, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

(7) Die Österreichische Bischofskonferenz ist ermächtigt, für jene kanonischen Vermögensträger, die auf einem spezifischen Geschäftsfeld tätig sind, verbindliche Formblätter, die die Gliederung und Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung festlegen, durch Verordnung zu erlassen.

4. Gliederung der Bilanz

Nach den generellen Grundsätzen für die Gliederung der Bilanz (vgl. § 223 UGB) schreibt § 224 UGB die allgemein gültige und anzuwendende Form der Darstellung der Bilanzinhalte vor. Anknüpfend an die Norm des § 198 Abs. 1 UGB, der den Inhalt der Bilanz in Anlage- und Umlaufvermögen (Aktivseite) sowie Eigenkapital, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten (Passivseite) unterteilt, strukturiert § 224 Abs. 2 und 3 UGB diese Hauptbereiche genauer und legt eine einheitliche und übersichtliche Tiefengliederung fest, die von Kapitalgesellschaften bzw. kapitalistischen Personengesellschaften zwingend[461] für die Aufstellung der Bilanz heranzuziehen ist. Im Sinne der Klarheit und Übersichtlichkeit soll dadurch die Vergleichbarkeit der Bilanzen im innerbetrieblichen (im Ablauf der Geschäftsjahre) sowie zwischenbetrieblichen Bereich (von mehreren Unternehmen) verbessert werden.[462]

Die durch § 224 vorgeschriebene Bilanzgliederung wird zugleich in der Fachliteratur als „eine Orientierungshilfe für die Rechnungslegung aller Unternehmer" empfohlen. „Insofern sind auch die damit verbundenen Gliederungsgrundsätze allgemein beachtlich, obwohl sie nur im Kontext mit den Ergänzungsvorschriften für Kapitalgesellschaften gesetzlich geregelt werden."[463]

---

[461] Unbeschadet der Bestimmungen des § 223 UGB, die unter Umständen Abweichungen (d. h. Erweiterung oder Verkürzung) von diesem Gliederungsschema in gewissem Ausmaß zulassen bzw. gebieten (bspw. Kreditinstitute, Versicherungen).

[462] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 224, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 1.

[463] Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 221.

§ 224 Abs. 2 und 3 UGB schreibt folgende Gliederung der Bilanz vor:

AKTIVSEITE

A. Anlagevermögen:

Im Anlagevermögen werden im Allgemeinen jene Vermögensgegenstände ausgewiesen, die dazu bestimmt sind, dem Unternehmen dauernd zu dienen (vgl. § 198 Abs. 2 UGB).

I. Immaterielle Vermögensgegenstände[464]

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und andere Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen

   Unter Konzessionen sind vor allem behördliche Genehmigungen für die Ausübung eines bewilligungspflichtigen Gewerbes zu verstehen (bspw. Betrieb einer Gaststätte, eines Krankenhauses). Zu den gewerblichen Schutzrechten zählen u. a. Patentrechte, Gebrauchsmuster, Marken und Warenzeichen oder Urheberrechte. Andere Rechte und Vorteile bilden im Besonderen Verwertungsrechte, Optionsrechte, Geheimverfahren, Kundenstämme, Erfindungen und Know-how.[465] Unter diesem Posten werden ebenfalls die aus diesen Rechten abgeleiteten Lizenzen erfasst, d. h. vertragliche Genehmigungen, Rechte in einem definierten Ausmaß und in der Regel in einem bestimmten Zeitraum verwerten zu dürfen (Nutzungsrechte).

2. Geschäfts(Firmen)wert

   Als Geschäfts(Firmen)wert ist jener Differenzwert zu sehen, der sich beim Erwerb eines (Teil-)Betriebes aus dem Kaufpreis der entsprechend bewerteten Vermögensgegenstände abzüglich der übernommenen Schulden ergibt.

---

[464] Nachdem das UGB keine legale Definition und daher kein Abgrenzungskriterium der materiellen von immateriellen Vermögensgegenständen bietet, sei hier auf diesbezügliche Ausführungen im Kap. III.7 verwiesen.

[465] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 224, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 9.

3. geleistete Anzahlungen

   Dieser Bilanzposten ist für jene Fälle vorgesehen, bei denen die Anschaffung eines immateriellen Vermögensgegenstands noch nicht vollständig abgeschlossen wurde. D. h. es wurden bereits finanzielle Vorleistungen erbracht, der Vermögensgegenstand ist jedoch noch nicht in das wirtschaftliche Eigentum des bilanzierenden Unternehmens übergegangen.[466]

II. Sachanlagen

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund

   In der ersten Linie wird unter diesem Posten der Grundbesitz (im wirtschaftlichen Eigentum) der Gesellschaft ausgewiesen, der dazu bestimmt ist, dem Unternehmen dauernd zu dienen. Dazu gehören sowohl bebaute als auch unbebaute Grundstücke (sogenannte Grund und Boden). Bilanztechnisch werden mit den Grundstücken auch grundstücksgleiche Rechte gleichgestellt, d. h. dingliche Rechte an Grundstücken (bspw. Baurechte, Abbaurechte, Wohnungseigentum).[467] Darüber hinaus werden hier Bauten erfasst, die auf einem fremden Grundstück stehen (v. a. Superädifikate, d. h. Bauwerke, die – im Gegensatz zu „gewöhnlichen" Bauten – befristet errichtet werden wie bspw. Markthütten, Gartenhäuschen).

---

[466] Dieser Sachverhalt ist von jenem zu unterscheiden, in dem der Unternehmer eine Vorleistung erbringt und das wirtschaftliche Eigentum auf ihn übergeht (z. B. Kauf auf Raten). Der Vermögensgegenstand ist in diesem Fall unter dem entsprechenden Posten zu aktivieren und der geschuldete Restbetrag als Lieferverbindlichkeit auszuweisen. Der Aktivierungszeitpunkt richtet sich ausschließlich an der Tatsache des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums. (dazu siehe Kap. IV, 3) Anders verhält es sich mit der Abschreibung der abnutzbaren Vermögensgegenstände: Diese beginnt mit dem Zeitpunkt der Versetzung in den betriebsbereiten Zustand (Sachanlagevermögen) bzw. der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums für immaterielle Vermögensgegenstände. (siehe dazu Kap. IV, 4)

[467] Vgl. Robert Hofians, § 224, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 23.

2. technische Anlagen und Maschinen

   Der Inhalt dieses Bilanzpostens umfasst jene beweglichen Vermögensgegenstände, die im Hinblick auf ihre Nutzung und Funktion unmittelbar mit der Produktion bzw. dem Prozess der betrieblichen Leistungserstellung zusammenhängen und dazu bestimmt sind, im Unternehmen stets eingesetzt zu werden (bspw. Produktionsmaschinen, Transport- und Verpackungsanlagen oder Montageanlagen).[468]

3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

   Im Gegensatz zum Pkt. A.II.2 beinhaltet dieser Unterposten alle anderen Sachanlagevermögensgegenstände, die nicht direkt bei der Produktion bzw. der Erstellung der betrieblichen Leistung eingesetzt werden (z. B. Fuhrpark, Büroausstattung und -einrichtung oder EDV-Anlagen). Daher kann er auch als ein Auffangposten gesehen werden, in dem alle anderen Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens erfasst werden, die weder dem Pkt. A.II.1, A.II.2 noch A.II.4 zugeordnet werden können.

4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau

   Für den Ausweis von geleisteten Anzahlungen auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens gilt die Erläuterung zu Pkt. A.I.3 (geleistete Anzahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände). Darüber hinaus werden in diesen Teilposten alle bis zum Bilanzstichtag angefallenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für Vermögensgegenstände aufgenommen, die sich zum Bilanzstichtag noch im Fertigstellungsprozess befinden.

III. Finanzanlagen

In Abgrenzung zu Pkt. A.I und A.II lassen sich Finanzanlagen als geldliche unkörperliche Vermögensgegenstände definieren, die dazu bestimmt sind, dem Unternehmen dauernd zu dienen. Die Zuordnung der Finanzanlagen zum jeweiligen Kriterium (Unterposten) richtet sich je nach der Art der

[468] Vgl. Vera Sophie Schiemer-Haberl, § 224, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 11.

Unternehmensbeziehung (verbundene Unternehmen, Unternehmen mit Beteiligung, sonstige Unternehmen), der Art der Finanzanlage (Anteile, Beteiligungen, Ausleihungen) bzw. der Art der rechtlichen Verbriefung (Wertpapiere).[469]

1. Anteile an verbundenen Unternehmen

   Als verbundene Unternehmen gelten gem. § 189a Z 8 UGB „zwei oder mehrere Unternehmen innerhalb einer Gruppe, wobei eine Gruppe das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen bilden." Für eine solche Unternehmensgruppe hat das Mutterunternehmen in der Regel einen Konzernabschluss gem. §§ 244-267b UGB aufzustellen. Die Eigenschaft, das Mutter- bzw. Tochterunternehmen zu sein, knüpft daher an die Konzernsachlage an und hängt zugleich vom Beherrschungsverhältnis gem. § 244 Abs. 2 UGB ab. Demnach ist als Mutterunternehmen jene Kapitalgesellschaft anzusehen, der:

   - „die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
   - das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, und sie gleichzeitig Gesellschafter ist oder
   - das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auszuüben, oder
   - auf Grund eines Vertrages mit einem oder mehreren Gesellschaftern des Tochterunternehmens das Recht zur Entscheidung zusteht, wie Stimmrechte der Gesellschafter, soweit sie mit ihren eigenen Stimmrechten zur Erreichung der Mehrheit aller Stimmen erforderlich sind, bei Bestellung oder Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Leitungs- oder eines Aufsichtsorgans auszuüben sind." (§ 244 Abs. 2 UGB)

   Grundsätzlich wird man bei der Quote der gehaltenen Anteile von mehr als 50% von Anteilen an einem verbundenen Unternehmen ausgehen, vorausgesetzt, dass keine anderen Vereinbarungen betreffend die

[469] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 224, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 22.

Einflussnahme auf das Unternehmen im Sinne des § 244 UGB getroffen wurden.

2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen

   In diesem Unterposten sind alle Forderungen an verbundene Unternehmen zu zeigen, die dem bilanzierenden Unternehmen dauernd dienen sollen und die – im Gegensatz zu Forderungen aus Lieferungen und Leistungen – aus Gewährung von Finanzmitteln (v. a. in der Form von Darlehen) resultieren. Das maßgebliche Kriterium für den Ausweis einer Forderung als Ausleihung ist gem. § 227 UGB ihre Laufzeit von mindestens fünf Jahren.

3. Beteiligungen

   Unter Beteiligungen sind gem. § 189a Z 2 UGB Anteile an einem anderen Unternehmen zu verstehen, „die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen; dabei ist es gleichgültig, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht; es wird eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen vermutet, wenn der Anteil am Kapital 20% beträgt oder darüber liegt; […] die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung." Bei der Ermittlung der Anteilshöhe sind die Bestimmungen des § 244 Abs. 4-5 UGB zu beachten.

4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

   Hier werden jene Ausleihungen (im Sinne des Pkt. A.III.2) bilanziert, die den Beteiligungsunternehmen gewährt wurden.

5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens

   Dieser Bilanzposten stellt einen Sammelposten dar, unter dem Wertpapiere bzw. Wertrechte ausgewiesen werden, die dauernd dem Unternehmen dienen und weder Anteile an verbundenen Unternehmen noch Beteiligungen sind. Dies wäre weitgehend bei einer Beteiligung unter 20% anzunehmen, falls andere Faktoren nicht dagegen sprechen.

Als Wertpapiere gelten „verbriefte festverzinsliche oder mit Gewinn- und/oder Substanzbeteiligungsansprüchen ausgestattete Vermögensrechte“ (bspw. Anleihen, Obligationen, Aktien usw.). Zu den nicht verbrieften Wertrechten zählen „Gesellschaftsanteile des Anlagevermögens, die keine Beteiligungen [im Sinne des § 189a Z 2 UGB] darstellen und nicht in Wertpapieren verbrieft sind“[470] (z. B. GmbH-Anteile, Genossenschaftsanteile, Anteile an Fonds).

6. sonstige Ausleihungen

   Gleichermaßen wie in Pkt. A.III.2 und A.III.4 sind hier Ausleihungen zu zeigen, die jedoch weder auf Anteilen an verbundenen Unternehmen noch auf Beteiligungen basieren.

B. Umlaufvermögen

Dem Umlaufvermögen sind jene Vermögensgegenstände zuzuordnen, die – in Abgrenzung zum Anlagevermögen – nicht dazu bestimmt sind, dem Unternehmen dauernd zu dienen.

I. Vorräte:

Unter dem Teilposten sind alle Vermögensgegenstände zu erfassen, die im Rahmen des Unternehmens verarbeitet, bearbeitet und anschließend verkauft werden sollen.[471] Somit richtet sich der bilanzielle Ausweis dieser Gegenstände nach derer Zweckmäßigkeit und nicht nach ihrer Art. Vor diesem Hintergrund werden sie in folgende Gruppen unterteilt:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

   Zu dieser Gruppe gehören bezogene Vermögensgegenstände, die im Rahmen der betrieblichen Leistungserstellung direkt als Rohstoffe (Hauptbestandteile des Produktes, die weiterverarbeitet werden), indirekt als Hilfsstoffe (unwesentliche Bestandteile des Erzeugnisses, die quantitativ als nebensächlich betrachtet werden) oder generell im

[470] Ebd., Rz 29.

[471] Vgl. Robert Hofians, § 224, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 34.

Produktionsprozess benötigt und als solche verbraucht werden (Betriebsstoffe wie bspw. Verpackung, Schmiermittel, Brennstoffe).[472]

2. unfertige Erzeugnisse

   Befinden sich die Vermögensgegenstände bereits im Be- oder Verarbeitungsprozess, der jedoch zum Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen wurde (d. h. sie sind noch nicht auslieferungs- bzw. abnahmefähig), und ist für sie daher eine weitere Be- oder Verarbeitung vorgesehen, sind sie als unfertige Erzeugnisse zu bilanzieren.[473]

3. fertige Erzeugnisse und Waren

   Das Gegenteil von den unfertigen Erzeugnissen stellen die fertigen Erzeugnisse dar, die sich dadurch unterscheiden, dass der Be- oder Verarbeitungsprozess an ihnen bereits abgeschlossen wurde und sie verkauft werden können. Wurden sie zum Bilanzstichtag noch nicht abgesetzt, sind sie gem. dem Prinzip der Gewinnrealisierung und der Periodisierung der Erträge unter diesem Posten auszuweisen.

4. noch nicht abrechenbare Leistungen

   Einen entsprechenden Ausweis sieht der Gesetzgeber auch für Dienstleistungen vor, die zum Bilanzstichtag noch nicht abgerechnet werden, weil sie entweder noch nicht zur Gänze erbracht oder vom Kunden noch nicht entgegengenommen wurden. Aus diesem Grund dürfen sie noch nicht als realisierte Gewinne betrachtet werden, zumal bis zu diesem Zeitpunkt noch kein rechtsgültiger Anspruch auf Gegenleistung entstanden ist. Die im Zusammenhang mit der Dienstleistungserstellung bereits angefallenen Kosten werden durch deren Aktivierung als Vorratsposten gem. dem Periodisierungsgrundsatz neutralisiert.

---

[472] Vgl. Vera Sophie Schiemer-Haberl, § 224, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 21.

[473] Vgl. ebd.

5. geleistete Anzahlungen

   Analog zu den Pkt. A.I.3 und A.II.4 der Aktivseite der Bilanz werden unter diesem Posten bereits geleistete Anzahlungen auf Genstände des Vorratsvermögens dargestellt, die sich zum Bilanzstichtag noch nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens befinden.

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

   Hier sind jene Forderungen auszuweisen, die aus der Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens resultieren und daher mit den in der Gewinn- und Verlustrechnung als Umsatzerlöse erfassten Erträgen im Zusammenhang stehen.

2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen

   Im Vergleich zu den Ausleihungen an verbundene Unternehmen (Pkt. A.III.2) sind unter diesem Posten jene Forderungen darzustellen, die zum einen gegenüber verbundenen Unternehmen bestehen und zum anderen kurzfristig, d. h. unter fünf Jahren gem. § 227 UGB, sind (bspw. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, aus Gewährung eines kurzfristigen Darlehens oder aus Beteiligungserträgen).

3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

   Zu dieser Art von Forderungen gehören alle kurzfristigen Forderungen, die sich auf Unternehmen beziehen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.

4. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände

   Diesem Sammelposten sind alle Forderungen bzw. sonstigen Vermögensgegenstände zuzuordnen, die nicht unter einem anderen Posten des Umlaufvermögens ausgewiesen werden können: z. B. Forderungen aus Verkauf vom Anlagevermögen, aus Vorschüssen an Dienstnehmer, aus abgegrenzten Stückzinsen oder aus Schadenersatzansprüchen.

III. Wertpapiere und Anteile

Inhaltlich unterscheidet sich der Posten „Wertpapiere und Anteile“ nicht vom analogen Posten des Anlagevermögens „Finanzanlagen“.[474] Für die Zuordnung dieses Finanzvermögens zum Umlaufvermögen ist allein dessen Widmung (keine Eigenschaft, dem Unternehmen dauernd zu dienen) relevant.

1. Anteile an verbundenen Unternehmen

   Sinngemäß sind hier Anteile an verbundenen Unternehmen auszuweisen, die nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen. (vgl. Pkt. A.III.1)

2. sonstige Wertpapiere und Anteile

   Alle Wertpapiere und Anteile, die keine Anteile an verbundenen Unternehmen darstellen und nicht dazu bestimmt sind, dem Unternehmen dauernd zu dienen, sind unter diesem Teilposten zu bilanzieren.

IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten

Den Inhalt dieses Postens bilden alle liquiden Finanzmittel des Unternehmens. Zum Kassabestand zählen alle zum Bilanzstichtag vorhandenen in- und ausländischen Barzahlungsmittel, aber auch Brief- und Stempelmarken. Als Guthaben bei Kreditinstituten gelten täglich fällige Gelder und jederzeit verfügbare Festgelder.[475]

C. Rechnungsabgrenzungsposten

In diesen Posten werden alle zum Bilanzstichtag getätigten aktiven Transitorien (eigene Vorauszahlungen) aufgenommen.[476]

---

[474] Vgl. Robert Hofians, § 224, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 44.

[475] Vgl. ebd., Rz 49.

[476] Näheres zu Rechnungsabgrenzungsposten siehe Kap. III, 8.4.

D. Aktive latente Steuern

Für den Ausweis der aktiven Steuerlatenzen (Differenzbeträge aus den nach dem Unternehmens- und Steuerrecht ermittelten Steuerbelastungen) sieht der Gesetzgeber diesen gesonderten Posten vor.

PASSIVSEITE

A. Eigenkapital

Die unter dem Eigenkapitalposten dargestellten Größen dienen bei Kapitalgesellschaften, für welche das Gliederungsschema gem. § 224 UGB gilt, in der ersten Linie der Feststellung des zur Verfügung stehenden Haftkapitals. Es entsteht einerseits durch Kapitalzuführung seitens der Gesellschafter (Außenfinanzierung) bzw. durch Nicht-Verwendung oder Nicht-Ausschüttung von erwirtschafteten Gewinnen (Innenfinanzierung).[477]

I. Nennkapital (Grund-, Stammkapital)

Das Nennkapital, das bei einer AG als Grundkapital bzw. bei einer GmbH als Stammkapital bezeichnet wird, ist insbesondere das bei der Gründung der Gesellschaft gezeichnete Kapital, zu dessen Einbringung sich alle Gesellschafter verpflichtet haben.

II. Kapitalrücklagen

Unter den Kapitalrücklagen werden jene Beträge bilanziert, welche die Gesellschafter über das einzubringende oder eingebrachte Nennkapital hinaus in Form von Geld- oder Sacheinlagen eingebracht bzw. zu deren Leistung sie sich verpflichtet haben oder gesetzlich verpflichtet sind. Je nach der Art ihrer Verwendung unterteilen sich die Kapitalrücklagen in:

1. gebundene

   Unter gebundenen Kapitalrücklagen sind jene Rücklagen zu erfassen, die in § 229 Abs. 2 Z 1-4 UGB definiert werden. Sie sind gem. § 229 Abs. 4 UGB durch AGs und große GmbHs zu bilden und dürfen

[477] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 224, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 54.

ausschließlich zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden. (vgl. § 229 Abs. 7 UGB)

2. nicht gebundene

   Als ungebundene Kapitalrücklagen sind Beträge von sonstigen Zuzahlungen zu bezeichnen, „die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind." (§ 229 Ab. 2 Z 5 UGB) Es sind sogenannte Gesellschafterzuschüsse.

III. Gewinnrücklagen

Unter diesem Posten sind Beträge auszuweisen, die aus nicht verwendeten Gewinnen der Gesellschaft stammen und nicht im Gewinnvortrag verbleiben. Nach der Art der Verpflichtung zu derer Bildung unterscheidet man:

1. gesetzliche Rücklage

   Diese Art der Rücklage ist gemäß dem in § 229 Abs. 6 UGB vorgeschriebenen Schema durch AGs und große GmbHs zu bilden. (vgl. § 229 Abs. 4 UGB)

2. satzungsmäßige Rücklagen

   Ist im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung eine selbst definierte Verpflichtung zur Bildung von Rücklagen aus nicht ausgeschütteten Gewinnen enthalten, werden diese Rücklagen (thesaurierte Gewinne) unter diesem Teilposten gezeigt.

3. andere Rücklagen (freie Rücklagen)

   Dieser Sammelposten dient dem Ausweis anderer Gewinnrücklagen (bspw. auf Grund von Gesellschafterbeschlüssen), die weder als gesetzliche noch als satzungsmäßige Rücklagen gelten.

IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust), davon Gewinnvortrag bzw. Verlustvortrag

Der Bilanzgewinn bzw. -verlust kann als eine Größe bezeichnet werden, die das aktuelle wirtschaftliche Gesamtergebnis der Gesellschaft zeigt. Generell errechnet es sich wie folgt:

Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag

+/- Gewinn bzw. -Verlustvortrag aus dem Vorjahr

+ Auflösung von Kapitalrücklagen

+/- Auflösung von bzw. Zuführung zu Gewinnrücklagen

Übersteigt der negative Wert dieses Postens (d. h. Bilanzverlust) alle anderen Posten des Eigenkapitals, ist der A-Posten der Passivseite als „Negatives Eigenkapital" zu nennen.

B. Rückstellungen

Die Rückstellungen[478] werden nach ihrer Zweckwidmung wie folgt gegliedert:

1. Rückstellungen für Abfertigungen

   Sie stellen gesetzliche (auch kollektivvertragliche) oder einzelvertragliche Verpflichtungen gegenüber den Dienstnehmern und gegebenenfalls anderen für das Unternehmen tätigen Personen (bspw. Geschäftsführer, Vorstände) zur Leistung einer Abfertigung im Falle der Beendigung des Dienstverhältnisses bzw. des Vertrages dar.

2. Rückstellungen für Pensionen

   In diesen Posten werden jene Beträge aufgenommen, die sich aus bereits laufenden Pensionen als auch Anwartschaften auf diese ergeben.

3. Steuerrückstellungen

   Hier werden alle ungewissen Verbindlichkeiten in Bezug auf Steuern[479] ausgewiesen (z. B. voraussichtliche Steuernachzahlungen im Rahmen einer laufenden Betriebsprüfung).

---

[478] Nähere Ausführungen zu Rückstellungen siehe Kap. III, 8.6.

[479] Es ist nicht eindeutig, ob Steuerrückstellungen auch für jene Steuern gebildet werden dürfen, bezüglich derer das Unternehmen zwar Steuerschuldner, aber nicht Steuerträger ist (bspw. ungewisse Lohnsteuerschulden). Teilweise wird diese Ansicht bejaht. (vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 224, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 85; siehe

4. sonstige Rückstellungen

   Als sonstige Rückstellungen gelten alle anderen vom Unternehmen gebildeten Rückstellungen (bspw. für ungewisse Verbindlichkeiten, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für unterlassene Instandhaltungen oder Aufwandsrückstellungen).

C. Verbindlichkeiten

Je nach Art der rechtlichen bzw. faktischen Verpflichtung des Unternehmens zur Erbringung einer Leistung werden Verbindlichkeiten in mehrere Gruppen unterteilt:

1. Anleihen, davon konvertibel

   Unter Anleihe ist in der Regel ein langfristiger Kredit zu verstehen, der im Zuge einer Anleihe-Emission (Ausgabe) von den Anlegern unter einer bestimmten Verzinsung gewährt wird. Dazu gehören z. B. Teilschuldverschreibungen oder Wandelschuldverschreibungen. Eine besondere Art stellen konvertible Anleihen dar, die dem Inhaber ein Umtauschrecht oder Bezugsrecht von Anteilen der Gesellschaft zusichern.[480]

2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

   Dieser Posten beinhaltet alle Verbindlichkeiten des Unternehmens, die gegenüber Kreditinstituten bestehen (z. B. auf Grund von in Anspruch genommenen Krediten oder gewährten Darlehen).

3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

   Im Sinne des Gewinnrealisierungsprinzips werden hier alle Beträge, die von Kunden des Unternehmens geleistet wurden, für noch nicht oder nicht zur Gänze erbrachte Lieferung oder Leistung passiviert.

---

auch Robert Hofians, § 224, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 65)

[480] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 224, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 89.

4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
   Unter dieser Position sind wiederum alle Verpflichtungen auszuweisen, die mit dem Erwerb von Vermögensgegenständen oder der Nutzung von Dienstleistungen zusammenhängen. Sie gelten als Verbindlichkeiten, sobald der Vertragspartner seine Lieferung oder Leistung erbracht hat, das Unternehmen jedoch noch die entsprechende Gegenleistung schuldet.

5. Verbindlichkeiten aus der Annahme der gezogenen Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
   Dieser Posten enthält Verbindlichkeiten, die aus Wechseln (bei gezogenen Wechseln als Schuldner oder Bezogener, bei eigenen Wechseln als Aussteller) entstehen.[481]

6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
   Analog zu Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen (Aktiva Pkt. B.II.2 sowie A.III.1) sind hier entsprechende Verbindlichkeiten darzustellen.

7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
   Sinngemäß (Aktiva Pkt. B.II.3 und A.III.3) werden unter diesem Posten entsprechende Verbindlichkeiten ausgewiesen.

8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit
   Vergleichbar mit den aktivseitigen sonstigen Forderungen (Aktiva Pkt. B.II.4) ist diese Position als Sammelposten für sonstige

[481] Der Wechsel kann als ein Wertpapier bezeichnet werden, das in einer bestimmten Form ausgestellt wurde und ein bestimmtes Forderungsrecht begründet. Man unterscheidet:
- den gezogenen Wechsel: Der Aussteller des Wechsels weist den Bezogenen bzw. den Wechselschuldner an, bei Fälligkeit des Wechsels eine entsprechende Leistung an den im Wechsel festgelegten Begünstigten zu erbringen;
- den eigenen Wechsel: Der Aussteller des Wechsels bzw. Schuldner verspricht dem Begünstigten, ihm gegenüber eine bestimmte Leistung zu erbringen.

Darüber hinaus werden Wechsel – je nach Art der geschuldeten Leistung – in Waren (Sachleistung) oder Finanzwechsel (Geldleistung) gegliedert. Aus Sicht des Begünstigten spricht

Verbindlichkeiten des Unternehmens zu verstehen, die keinem anderen Verbindlichkeitsposten zugeordnet werden können. Dabei verlangt der Gesetzgeber, dass die Verbindlichkeiten aus Steuern (bspw. Körperschaftsteuer) sowie jene im Rahmen der sozialen Sicherheit (Verbindlichkeiten gegenüber den Sozialversicherungsträgern bezüglich der Dienstnehmer- und Dienstgeberanteils zur Sozialversicherung, Beiträge für die betriebliche Mitarbeitervorsorgekassa, Pensionsbeiträge usw.) durch einen „Davon"-Vermerk gesondert ausgewiesen werden.

D. Rechnungsabgrenzungsposten

Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind Einnahmen (auch in Form einer bereits entstandenen Forderung) auszuweisen, die vor dem Bilanzstichtag eingegangen sind, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit im folgenden Geschäftsjahr oder in den folgenden Geschäftsjahren sind. (vgl. § 198 Abs. 6 UGB)

Aus der kirchenrechtlichen Sicht bedarf dieses Gliederungsschema bestimmter Modifikation, um es bei der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern zweckdienlich anwenden zu können. Zum einen können sie wegen ihrer rechtlichen Struktur und ihrer besonderen Zielsetzung nicht mit den Kapitalgesellschaften gleichgesetzt werden, für welche die Vorschrift des § 224 UGB vorrangig gilt. Zum anderen liegen diesem Gliederungsmuster die Bedürfnisse eines Fertigungs- oder Dienstleistungsbetriebes zugrunde, die den Aufgabenbereichen und Tätigkeitsfeldern kanonischer Vermögensträger größtenteils fremd sind.

Hinsichtlich des immateriellen Anlagevermögens kann auf die Position „Geschäfts(Firmen)wert" gänzlich verzichtet werden, nachdem entgeltliche Erwerbe von (Teil-)Betrieben im kirchlichen Bereich nicht stattfinden können

man von einem Besitzwechsel, aus Sicht des Bezogenen hingegen von einem Schuldwechsel. (vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 130f)

und folglich kein derivativ erworbener Geschäfts(Firmen)wert entstehen kann: Für den Fall, dass eine öffentliche juristische Person eine andere (oder ihren Teil) übernimmt, sieht das Kirchenrecht keinen käuflichen Erwerb vor, ganz zu schweigen von einem Aufpreis, aus dem ein Geschäfts(Firmen)wert resultieren könnte. C. 122 n. 1 CIC spricht lediglich vom Teilen der gemeinsamen Güter und Vermögensrechte sowie Schulden und anderer Verbindlichkeiten im gebührenden Verhältnis. Es ist auch stimmig, bedenkt man, dass ein solcher Vorgang für das Kirchenvermögen im Generellen keine Veränderung bedeuten würde. Auf der globalen Ebene betrachtet, wäre er als In-Sich-Geschäft zu bezeichnen.[482] Gesetzt den Fall, dass ein (Teil-)Betrieb eines weltlichen Unternehmens durch einen kanonischen Vermögensträger erworben werden sollte, wäre zuerst im abgabenrechtlichen Sinne zu hinterfragen, ob es sich dabei nicht um einen entbehrlichen Hilfsbetrieb (vgl. § 45 Abs. 1 BAO) und im äußersten Fall einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb bzw. Gewinnbetrieb (vgl. § 44 Abs. 1 und § 45 BAO) handelt, der gegebenenfalls zur Steuerpflicht für diesen Bereich (entbehrlicher Hilfsbetrieb) oder gar zum Verlust der Steuerbegünstigungen des gesamten kanonischen Vermögensträgers (begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb, Gewinnbetrieb) führen könnte. Des Weiteren wäre zu prüfen, ob ein solcher Erwerb und die daraus resultierende Betätigung dem Prinzip der Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit derer Rechtsgrundlage im Sinne des § 42 BAO entspricht. Nicht zuletzt soll die Herkunft der für den Erwerb benötigten Mittel aus der kirchenrechtlichen Sicht untersucht werden: Steht die beabsichtigte Verwendung der Mittel, falls sie ihren Ursprung in den Gaben der Gläubigen haben, im Einklang mit der *intentio donantis* gem. c. 1267 § 3 CIC? Unter dieser Betrachtungsweise scheint die Entstehung eines Geschäfts(Firmen)werts kaum möglich.

[482] Die in cc. 121 und 122 CIC geregelten Umgründungsvorgänge (aufhebende Vereinigung und Teilung einer juristischen Person) werden daher auch in der Lehrmeinung nicht als Alienationsgeschäfte kategorisiert, die den Einschränkungen der cc. 1291-1294 CIC unterliegen. (vgl. Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 4/46)

Im Sinne der Überlegungen zu den Bilanzierungsverboten des § 197 UGB (im Konkreten das Bilanzierungsverbot für immaterielle Vermögensgegenstände, die unentgeltlich erworben wurden) und der vorgeschlagenen Nicht-Anwendung dieses Verbotes im kirchlichen Bereich unter Einhaltung bestimmter Voraussetzungen[483], ist dieser Posten im Gliederungsschema entsprechend zu berücksichtigen. Um den Prinzipien der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit gerecht zu werden, die letztendlich in der Generalnorm (Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers) münden, wird für diese Art von immateriellen Vermögensgegenständen ein individueller Unterposten vorgesehen. Sollte es zu Überschneidungen mit den anderen Posten dieses Bereichs kommen, ist sinngemäß die Norm des § 27 Abs. 6 anzuwenden, gemäß der ein Vermerk vorgenommen werden soll, der auf die Mitzugehörigkeit des Vermögensgegenstands auch zu einem anderen Posten der Bilanz hinweist.[484]

In die bilanzielle Darstellung der Vermögensgegenstände des Kirchenvermögens (im Bereich des Sachanlagevermögens) ist eine zusätzliche Unterposition aufzunehmen, die dem kanonischen Verständnis über Sachen Genüge tut: heilige Sachen (*res sacrae*). C. 1171 CIC definiert diese als jene Sachen, „die durch Weihung oder Segnung für den Gottesdienst bestimmt sind." Sie sind weiterhin „ehrfürchtig zu behandeln und dürfen nicht zu profanem oder ihnen fremdem Gebrauch verwendet werden, selbst dann nicht, wenn sie Eigentum von Privatpersonen sind." Daraus ergeben sich zwei für die heiligen Sachen charakteristischen Wesensmerkmale: einerseits werden Sachen durch Weihung

[483] Siehe Ausführungen zu den Bilanzierungsverboten im Kap. III. 7.

[484] Näheres zum Vermerk der Mitzugehörigkeit siehe Kap. V, 3.

(*dedicatio*[485]) oder Segnung (*benedictio*[486]) zu heiligen Sachen; andererseits werden sie dadurch dem profanen Gebrauch entzogen und für den Gottesdienst gewidmet. Die heiligen Sachen unterliegen allgemein den Normen des c. 1171 CIC sowie c. 1269 CIC.

Je nach Beschaffenheit der Sache unterscheidet des kanonische Recht zwischen:

- heiligen Orten: Es sind solche, „die für den Gottesdienst oder das Begräbnis der Gläubigen bestimmt sind durch Weihung oder Segnung, wie sie die liturgischen Bücher dazu vorschreiben." (c. 1205 CIC) Dazu zählen Kirchen, Kapellen und Privatkapellen, Heiligtümer, Altäre[487] sowie Friedhöfe. Auf die heiligen Orte sind die Normen der c. 1205 bis 1243 CIC anzuwenden. In der Bilanzsprache wären die heiligen Orte mit (bebauten und unbebauten) Grundstücken gleichzustellen;
- heiligen Geräten: Diese „dienen unmittelbar dem Gottesdienst; sie umfassen Gefäße, Gewandstücke, Altarausstattung und Kirchenausstattung."[488] Der CIC bietet keine legale ausdrückliche Definition der heiligen Geräte und enthält ebenfalls keine besonderen Bestimmungen über sie. Daher werden sie von den allgemeinen Vorschriften über die *res sacrae* erfasst.[489] Im bilanziellen Verständnis können die heiligen Geräte als bewegliche Vermögensgegenstände begriffen werden.

---

[485] Der Begriff *dedicatio* (Weihung) wird im CIC als solcher nicht definiert. Darunter ist aber ein feierlicher mit einer Ölsalbung verbundener Ritus zu verstehen, mit dem der Bischof oder ein Priester, dem es von Rechts wegen bzw. durch eine entsprechende Bevollmächtigung gestattet ist, diese Handlung vorzunehmen, eine Sache dem Profangebrauch entzieht und dauernd dem Gottesdienst widmet. (vgl. Heinrich J. F. Reinhardt, Die Sakramentalien, 1014f)

[486] Genau genommen handelt es sich hier um *benedictio constitutiva*, welche die Herabrufung des göttlichen Schutzes über Personen oder Sachen durch bestimmte Gebete, aber ohne Ölsalbung bedeutet. Diese Segnung hat dieselbe Rechtswirkung wie *dedicatio*. Im Gegensatz bewirkt *benedictio invocativa* bei einer Sache keinen Entzug des Profangebrauchs und keine dauerhafte Zweckwidmung für Gottesdienst (bspw. Kindersegnung). (vgl. Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 5/1095)

[487] Soweit sie mit dem Boden festverbunden sind. (vgl. c. 1235 § 1 CIC) Andernfalls ist in Bezug auf den Altar von einem heiligen Gerät auszugehen.

[488] Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 5/1251.

[489] Vgl. ebd., Rz 5/1253.

Auf Grund der *dedicatio* bzw. *benedictio constitutiva*, die eine dauerhafte Zweckwidmung für den Gottesdienst bewirken, sind generell die *res sacrae* dem Anlagevermögen des kanonischen Vermögensträgers zuzuordnen.

Im Sinne der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit sowie zum Zwecke des Schutzes des Kirchenvermögens empfiehlt es sich, die *res sacrae* eines kanonischen Vermögensträgers – je nach ihrer Art entweder als Grundstücke oder als bewegliche Sachanlagen – in je einem separaten Posten auszuweisen.

Der Posten „technische Anlagen und Maschinen" kann wegen seines auf kanonische Vermögensträger unzutreffenden Charakters (keine Produktions- bzw. Dienstleistungsbetriebe) zur Gänze entfallen. An seine Stelle ist in die Bilanz eine Unterposition aufzunehmen, welche die heiligen Geräte im oben genannten Sinne zum Ausweis bringt.

Bezüglich der „anderen Anlagen" sowie der „Betriebs- und Geschäftsausstattung" ist lediglich eine Anpassung der Bezeichnung angebracht, die den kirchlichen Gegebenheiten besser entspricht. Daher wird dieser Posten als „Geschäftsausstattung sowie andere Anlagen" benannt, zumal die Betriebsausstattung missverständlich aufgegriffen werden könnte.[490]

Im Hinblick auf den bilanziellen Ansatz des Finanzanlagevermögens ist als erstes festzustellen, dass diese Vermögensgegenstände bei kanonischen Vermögensträgern existieren. Sie werden abgabenrechtlich im Sinne des § 47 BAO dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sein. Aus diesem Grund sind sowohl „Anteile an verbundenen Unternehmen" als auch „Beteiligungen" und „Wertpapiere des Anlagevermögens" in die kirchenrechtlichen Bestimmungen zu übernehmen.[491]

---

[490] Der Begriff eines Betriebes stellt eher einen Bezug zu Hilfsbetrieben bzw. Gewerbebetrieben im Sinne der §§ 44-45 BAO her. (Näheres dazu siehe Kap. I, 5.1) Nachdem diese Betätigungen der kanonischen Vermögensträger nicht Gegenstand der vorliegenden Ausführungen sind, wird hier zur klaren Abgrenzung dieser Betriebe zum hoheitlichen Bereich des kanonischen Vermögensträgers auf die Verwendung dieses Begriffes verzichtet.

[491] Ein „Anteil an einem verbundenen Unternehmen" kommt v. a. in Frage, wenn ein kanonischer Vermögensträger einen Bereich seiner – ansonsten als begünstigungsschädlich einzustufenden –

Fraglich ist, ob Ausleihungen im unternehmensrechtlichen Sinne bei kanonischen Vermögensträgern zulässig sind. Einerseits ist festzustellen, dass die Gewährung einer Ausleihung einem Unternehmen unter die Alienationserfordernisse gem. cc. 1291-1294 CIC (als veräußerungsähnliches Geschäft) fallen könnte, falls das Stammvermögen des kanonischen Vermögensträgers dadurch gefährdet würde, was bereits die Frage nach dem Schutz des Kirchenvermögens zwangsweise aufwirft. Des Weiteren ist zu bedenken, dass ein solcher Vorgang – nachdem die Laufzeit von Ausleihungen über fünf Jahre beträgt – eventuell eine unnötige und dauerhafte Vermögensbildung darstellen würde, die wiederum als unvereinbar mit dem c. 1267 § 3 CIC zu bewerten wäre, weil sie der Zweckbestimmung der Gaben der Gläubigen nicht entsprechen würde. Auch abgabenrechtlich liegt die Vermutung nahe, dass eine steuerlich begünstigte Körperschaft durch Gewährung einer langfristigen Ausleihung ihr Vermögen unnötig hortet und dadurch ihre Vermögensverwaltung zum Selbstzweck „aufwertet".[492] Im äußersten Fall kann sogar eine Nicht-Verfolgung der statutarischen Zwecke angenommen werden, die hinsichtlich der ausschließlichen Förderung der begünstigten Zwecke gem. § 39 BAO zum Verlust der abgabenrechtlichen Sonderstellung des kanonischen Vermögensträgers führen könnte. Diese Frage lässt sich hier nicht gänzlich und endgültig beantworten, da eine sowohl kirchenrechtliche als auch steuerrechtliche Beurteilung von den Gegebenheiten eines jeden Falls abhängt.

Auf der anderen Seite kann die Gewährung von solchen „Ausleihungen" unter den kanonischen Vermögensträgern selbst nicht pauschal ausgeschlossen werden. Sie wären in den meisten Fällen im Sinne des weit verstandenen Subsidiaritätsprinzips sogar geboten. Vor allem ist hier an solche Fälle zu

Tätigkeit bspw. in eine GmbH auslagert, an der er alleine beteiligt ist. Ein assoziiertes Unternehmen wäre wiederum anzunehmen, wenn z. B. zwei kanonische Vermögensträger eine GmbH gründen und deren jeweilige Beteiligung an ihr nicht den Kriterien eines verbundenen Unternehmens erfüllt (bspw. Beteiligung zu 30% ohne beherrschenden Einfluss). Als „Wertpapiere des Anlagevermögens" sind solche einzustufen, die etwa aus einer Verlassenschaft resultieren, die weder als „Anteile an verbundenen Unternehmen" noch als „Beteiligungen" klassifiziert werden können und die dazu bestimmt sind, dem kanonischen Vermögensträger dauernd (z. B. bis zu ihrer Endfälligkeit) zu dienen.

[492] Vgl. VereinsR, Rz 217.

denken, in denen ein kanonischer Vermögensträger ein Darlehen bspw. für Durchführung notwendiger Instandhaltungsmaßnahmen benötigt. Ein anderer kanonischer Vermögensträger verfügt gerade über solche Mittel, die z. B. aus dem Bereich der Vermögensverwaltung stammen und nicht zweckgebunden sind, und stellt sie für eine bestimmte Zeit als ein zinsfreies[493] Darlehen zur Verfügung. Auch wenn diese Finanzforderung langfristig (über fünf Jahre) wäre, könnte nicht von einer Ausleihung im unternehmensrechtlichen Sinne ausgegangen werden, da es an einem „Beteiligungsverhältnis" fehlt. Darüber hinaus kann sie nicht dem Anlagevermögen zugeordnet werden, weil die Bestimmung dieses Vermögensgegenstands, dem kanonischen Vermögensträger dauerhaft zu dienen, sich kaum argumentieren lässt. Sie wäre vielmehr als sonstige Forderung bzw. sonstige Verbindlichkeit in der Bilanz auszuweisen und unter Umständen – je nach ihrer Wesentlichkeit – als Unterposten darzustellen oder im Anhang zu erläutern.

Vor diesem Hintergrund empfiehlt es sich, die Posten des Finanzanlagevermögens betreffend Ausleihungen in das kirchenrechtliche Regelwerk auf Grund von fehlender Anwendbarkeit nicht mit einzubeziehen.

Die in UGB vor allem für Produktions- und Dienstleistungsunternehmen vorgesehene Gliederung der Vorräte hat kaum eine Anwendung für kanonische Vermögensträger, da sie weder über Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe, noch über Erzeugnisse und Waren verfügen. Aus diesem Grund ist dieses Schema zu vereinfachen und jene möglichen Vorräte zu berücksichtigen, die ein kanonischer Vermögensträger aufweisen kann. Zuerst sind hier Sachspenden zu erfassen, die als Zuwendungen an den kanonischen Vermögensträger für die Weiterverwendung gem. den statutarischen Zwecken bestimmt sind und die

[493] Die Gewährung eines verzinslichen Darlehens wäre bedenklich: Dem „gebenden" kanonischen Vermögensträger könnte einerseits eine Gewinnabsicht, die gegen § 39 Z 2 BAO verstößt, und andererseits die Abweichung seiner Tätigkeit von der Rechtsgrundlage gem. § 42 BAO unterstellt werden.

zum Bilanzstichtag diesem Zweck noch nicht zugeführt wurden.[494] Diese sind unter Anwendung des strengen Niederstwertprinzips zu bewerten und auch als Verpflichtung auf der Passivseite auszuweisen. Alle anderen im kanonischen Vermögensträger zum Bilanzstichtag vorhandenen Vorräte (bspw. Werbe- oder Büromaterial) können unter einem Sammelposten „sonstige Vorräte" erfasst werden. Dabei ist natürlich sowohl das Wesentlichkeitsprinzip (d. h. nur jene Vorräte sind zu zeigen, die für die Informationszwecke relevant und wesentlich sind) als auch das Prinzip der Bilanzübersichtlichkeit (je nach Bedarf ist dieser Auffangposten tiefer zu gliedern, falls es für die Verständlichkeit der Bilanz nützlich ist) zu wahren.[495]

Eine Inhalts- und Bezeichnungsmodifikation ist ebenfalls für den Unterposten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" erforderlich, da kirchliche Körperschaften weder Lieferungen noch sonstige Leistungen erbringen. Es empfiehlt sich, diese Position durch „Forderungen aus statutarischen Tätigkeiten" zu ersetzten. Damit sind jene Tätigkeiten des kanonischen Vermögensträgers gemeint, die auf den in den Statuten definierten „Mitteln zur Erreichung der Zwecke" beruhen (z. B. Geld- und Sachspenden, Subventionen, Erbschaften, Vermögensverwaltung[496]). Je nach Ausprägung der einzelnen

---

[494] Von dieser Art der Sachspenden sind jene zu unterscheiden, welche ein kanonischer Vermögensträger zu seiner eigenen Verwendung erhalten hat (bspw. EDV-Anlage für die Verwaltung). Je nach Natur dieser Sachspenden (Nutzungsdauer, Art) sind sie entweder entsprechend in der Bilanz zu aktivieren oder direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung ergebniswirksam zu erfassen.

[495] Aus diesen Gründen werden liturgische „Vorräte" (wie z. B. Messwein, Hostien oder Weihrauch), die zum Bilanzstichtag noch nicht verbraucht wurden, nur selten unter dem Posten „sonstige Vorräte" erfasst, da sich ihr materieller Wert lediglich in äußersten Fällen im Vergleich zu den anderen Bilanzposten als wesentlich erweisen wird. Deswegen kann angenommen werden, dass diese Art von Vorräten gänzlich als Aufwand (bspw. Verbrauchsmaterial) in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wird.

[496] In Bezug auf die Vermögensverwaltung ist zu bedenken, dass die Forderungen aus dem Kapitalvermögen je nach Zuordnung unter „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen", „Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht" oder „sonstige Forderungen" zu zeigen sind. Dies entspricht auch dem ergebniswirksamen Ausweis dieser Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung (Ergebnis der Vermögensverwaltung). Hingegen sind Forderung aus Vermietung und Verpachtung, die auch der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind, generell unter dem angesprochenen Posten zu erfassen.

Komponente dieses Postens beim jeweiligen kanonischen Vermögensträger kann es notwendig sein, ihn entsprechend im Sinne des Wesentlichkeitsprinzips weiter zu untergliedern, um einen aussagenkräftigeren Informationsgehalt zu erreichen.

Der Posten „Aktive latente Steuern" ist für kanonische Vermögensträger von keiner Relevanz[497], daher wird er im kirchenrechtlichen Bilanzschema ausgelassen.

Die in UGB vorgeschriebene Gliederung des Eigenkapitals entspricht nicht den Bedürfnissen von kanonischen Vermögensträgern, die mit den Kapitalgesellschaften nur ansatzweise verglichen werden können, und soll deswegen modifiziert werden[498].

In der ersten Linie ist festzuhalten, dass nach den kanonischen Bestimmungen zwischen dem Stammvermögen und dem zum Verbrauch bestimmten Vermögen unterschieden wird.[499] Damit diese Differenzierung auch in der Bilanz ihren Niederschlag findet und transparent ersichtlich ist, wird vorgeschlagen, den UGB-Posten „Nennkapital" als „Stammkapital" zu bezeichnen. Analog zum weltlichen Verständnis dieser Position (Ausweis des bei der Gründung der Gesellschaft gezeichneten Kapitals), sind hier aus der kirchlichen Sicht nicht nur das zu Beginn des kanonischen Vermögensträgers vorhandene Stammkapital, sondern auch eventuelle spätere Kapitaleinlagen (d. h. Stammkapitalerhöhungen) seitens der direkt übergeordneten kirchlichen

[497] Zum Begriff „latente Steuern" und ihrer Irrelevanz für kanonische Vermögensträger siehe Kap. III, 8.7.

[498] AFRAC vertritt ebenfalls die Ansicht, dass die Anpassung der einzelnen Bilanzposten bei Bilanzerstellung von „Nicht-Kapitalgesellschaften" erfolgen muss. Im Konkreten weist dieses Gremium eine von dem UGB-Gliederungsschema der Bilanz abweichende Darstellung des Eigenkapitals bei Privatstiftungen an. (vgl. AFRAC 25, Rz 14-17)

[499] Näheres zu den Begriffen „Stammvermögen" und „zum Verbrauch bestimmtes Vermögen" sowie den sich aus dieser Unterscheidung ergebenden Konsequenzen siehe Kap. III, 8.2.

Autorität[500] auszuweisen. Des Weiteren müssen auch allfällige Sonderbestimmungen der Statuten berücksichtigt werden, die bspw. vorsehen können, dass ein Teil des (positiven) Jahresergebnisses dem Stammkapital zugeführt werden soll.[501] Die Zusammenfassung all dieser Werte in eine einzige Größe ist insoweit nutzbringend, als dieser Teil des Vermögens des kanonischen Vermögensträgers, das den speziellen kanonischen Regelungen über Verträge und insbesondere die Veräußerung (vgl. cc. 1290-1298 CIC) unterliegt, auf den ersten Blick der Bilanz zu entnehmen wäre.

Da Kapitalrücklagen bei kanonischen Vermögensträgern gesetzlich nicht vorgesehen sind (gebundene Kapitalrücklagen) und weitere Zuzahlungen der direkt übergeordneten kirchlichen Autorität (nicht gebundene Kapitalrücklagen) bereits als Stammkapital berücksichtigt sind, kann der gesamte Posten „Kapitalrücklagen" für die kirchenrechtlichen Bilanzierungsbestimmungen entfallen.

Auch hinsichtlich der in UGB vorgesehenen „Gewinnrücklagen" ist festzustellen, dass auf diesen Bilanzposten verzichtet werden kann: Weder gesetzliche noch satzungsmäßige Gewinnrücklagen kommen bei der Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger in Frage. Lediglich ist die Bildung einer (in der unternehmensrechtlichen Begrifflichkeit) „freien Rücklage" aus dem laufenden Jahresüberschuss und nur aus den zweckfreien Mitteln bzw. Zufallsgewinnen möglich. Diese Mittel stellen jedoch aus kirchenrechtlicher Sicht generell frei verfügbares Kapital dar, das als solches unter dem Posten

[500] Aus der bilanztechnischen Sicht sind solche Einlagen der direkt übergeordneten kirchlichen Autorität als Zuzahlungen der „Gesellschafter" zu werten, die ergebnisneutral zu erfassen sind. Dagegen sind Einlagen in den kanonischen Vermögensträger, die seitens eines Dritten erfolgen, als „gewöhnliche" Einlagen zu betrachten, die sich gewinnerhöhend auf das Ergebnis des Geschäftsjahres auswirken. (Näheres dazu siehe Kap. IV, 2)

[501] Die Aufstockung des Stammvermögens darf selbstverständlich lediglich aus jenen Mitteln des kanonischen Vermögensträgers erfolgen, die nicht zweckgebunden sind. Eine zweckentfremdete Verwendung der zweckgebundenen Mittel wäre sowohl kirchenrechtlich, als auch abgabenrechtlich gesetzeswidrig. Außerdem ist es empfehlenswert, die Dotierung des Stammvermögens – wenn in der Rechtsgrundlage des kanonischen Vermögensträgers vorgesehen – präzise festzulegen, da eine übermäßige Bindung der Mittel als eine unnötige Vermögensanhäufung gedeutet werden und folglich abgabenrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen könnte.

„Eigenkapital“ ausgewiesen gehört. Sollten trotzdem die Statuten des kanonischen Vermögensträgers vorsehen, dass ein Teil des nicht gebundenen Jahresergebnisses einer (in diesem Fall) satzungsmäßigen Rücklage zugeführt wird, würde diese Regelung grundsätzlich wirkungslos bleiben, da diese Größe inhaltlich dem frei verfügbaren Kapital entspricht und unter dieser Position automatisch erfasst wird. Darüber hinaus ist es sinnvoll, diesen Posten nicht als „Gewinnrücklage“ zu bezeichnen, sondern allgemein als einen Teil des „Eigenkapitals“ darzustellen, um Missverständnisse bezüglich des durch die Rechtsgrundlage des kanonischen Vermögensträgers generell ausgeschlossenen Gewinnstrebens zu vermeiden.

Letztendlich ist der Ausweis des Bilanzgewinns bzw. -verlusts durch einen kanonischen Vermögensträger überflüssig, da dieser in jedem Geschäftsjahr einen Null-Wert aufweist: Das Gesamtergebnis eines Geschäftsjahres (Jahresüberschuss oder -fehlbetrag) ist zum Bilanzstichtag auf entsprechende Passivposten der Bilanz je nach der Widmung als Verpflichtung aus zweckgewidmeten Mitteln bzw. als frei verfügbares Kapital zu verteilen, so dass nach dieser Dotierung der unternehmensrechtliche Posten „Bilanzgewinn/-verlust“ ausgeglichen bleibt.[502]

Für den Bereich zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen wird vorgeschlagen, einen neuen Bilanzposten „Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen“ zu implementieren, unter dem jene Zuwendungen zum Ausweis gebracht werden, denen eine konkrete Zweckwidmung zugrunde liegt und die zum Bilanzstichtag noch nicht eingesetzt wurden.[503] Um die Aussagekraft dieser Position zu verstärken, empfiehlt es sich, je nach Beschaffenheit der Zuwendungen zwischen Verpflichtungen zu unterscheiden, die auf finanziellen Mitteln einerseits und auf Sachen andererseits gründen. Diese Betrachtungsweise ermöglicht – im Sinne

[502] Nähere Ausführungen dazu siehe Kap. V, 8.

[503] Zur Unterscheidung zwischen zweckgebundenen und zweckfreien Zuwendungen siehe Kap. IV, 9.

der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit – einen leicht verständlichen Vergleich der zum Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen aus den dem kanonischen Vermögensträger zur Erfüllung eines bestimmten Zwecks anvertrauten Mitteln mit den zu derer Deckung vorgesehenen Aktiva. Durch den besonderen Ausweis der zum Bilanzstichtag nicht eingesetzten Sachzuwendungen als passivseitige Verpflichtung wird die Einschätzung der Finanzlage des kanonischen Vermögensträgers gem. Generalnorm wesentlich erleichtert, weil die künftige nicht zahlungswirksame Erfüllung dieser Verpflichtungen in dieser Betrachtung entsprechend berücksichtigt werden kann.

Die Gliederung der Verbindlichkeiten eines kanonischen Vermögensträgers ist – auf Grund seiner Andersartigkeit im Vergleich mit weltlichen Unternehmen – ebenfalls dementsprechend zu ändern.

An erster Stelle ist die Verbindlichkeits-Unterposition „Anleihen, davon konvertibel“ in der Bilanz eines kanonischen Vermögensträgers überflüssig, da er kaum einen Kredit im Zuge einer Anleihe-Emission wird aufnehmen dürfen.

Dieser Posten ist durch „Verbindlichkeiten aus statutarischen Unterstützungsleistungen“ zu ersetzen, da diese vorrangig die Haupttätigkeit eines kanonischen Vermögensträgers umfassen, der im Regelfall gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der BAO verfolgt. Unter Anwendung der generellen Norm betreffend Verbindlichkeiten, sind unter dieser Position Verbindlichkeiten zum Ausweis zu bringen, die zum Bilanzstichtag ihrem Grund und ihrer Höhe nach gewiss sind und aus faktischen Gründen erfüllt werden müssen (bspw. auf Grund einer verbindlichen Zusage oder einer Projektvereinbarung).

Die bilanzielle Darstellung von Verbindlichkeiten aus erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen spielt in der Bilanz eines kanonischen Vermögensträgers, der ja weder Lieferungen noch sonstige Leistungen erbringt, keine Rolle und kann daher entfallen.

Die oben nicht angesprochenen Posten der UGB-Bilanzgliederung sind in ihrer originalen Form in die kirchenrechtlichen Bestimmungen zu übernehmen. Für eine für kanonische Vermögensträger geltende Norm über die Gliederung der Bilanz ergibt sich daher folgender Vorschlag:

§ 28. (1) In der Bilanz sind, unbeschadet einer weiteren Gliederung, die in den folgenden Absätzen angeführten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen.

(2) AKTIVSEITE

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und andere Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen;

2. geleistete Anzahlungen;

3. unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände;

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund;

2. Grundstücke, die gem. c. 1205 CIC heilige Orte sind;

3. Vermögensgegenstände, die heilige Geräte sind;

4. Geschäftsausstattung sowie andere Anlagen;

5. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau;

III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;

2. Beteiligungen;

3. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens;

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

1. Sachspenden;

2. sonstige Vorräte;

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände;

1. Forderungen aus statutarischen Tätigkeiten;

2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen;

3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;

4. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände;

III. Wertpapiere und Anteile:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;

2. sonstige Wertpapiere und Anteile;

IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten.

C. Rechnungsabgrenzungsposten.

(3) PASSIVSEITE

A. Eigenkapital:

1. Stammkapital;

2. frei verfügbares Kapital;

B. Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen:

1. aus Finanzzuwendungen;

2. aus Sachzuwendungen;

C. Rückstellungen:

1. *Rückstellungen für Abfertigungen;*
2. *Rückstellungen für Pensionen;*
3. *Steuerrückstellungen;*
4. *sonstige Rückstellungen;*

D. Verbindlichkeiten:

1. *Verbindlichkeiten aus statutarischen Unterstützungsleistungen;*
2. *Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;*
3. *Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;*
4. *Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;*
5. *Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;*
6. *Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;*
7. *sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.*

E. Rechnungsabgrenzungsposten

5. Normen zu den einzelnen Posten der Bilanz

Der Normierung des formellen Bilanzaufbaus des § 224 UGB schließt der Gesetzgeber Bestimmungen betreffend die einzelnen Posten der Bilanz an.

In § 225 Abs. 1 UGB wird der Umstand der buchmäßigen Überschuldung geregelt. Demzufolge ist der Bilanzposten „Eigenkapital“ in „negatives Eigenkapital“ umzubenennen, sobald das Nennkapital, die Kapital- und Gewinnrücklagen den unter „Bilanzverlust“ ausgewiesenen Negativsaldo (d. h.

die Summe der im Geschäftsjahr sowie in den Vorperioden entstandenen Verluste) nicht decken. Des Weiteren wird der Unternehmer verpflichtet, im Anhang zu erläutern, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt.

Aus dieser Gesetzesformulierung ist daher zu schließen, dass die buchmäßige Überschuldung nicht automatisch mit einer insolvenzrechtlichen Überschuldung gleichzusetzen ist. Vielmehr ist die das negative Eigenkapital aufweisende Gesellschaft darauf zu untersuchen, ob sie ausreichend über verwertbare Vermögensgegenstände verfügt, die im Falle eines Konkurses alle Schulden begleichen können. Die Bewertung dieser Vermögensgegenstände erfolgt grundsätzlich – unter Annahme der Auflösung der Gesellschaft – zu den Liquidationswerten, wodurch eventuelle stille Reserven aufgedeckt werden. Bei dieser Bewertung spielen besondere Umstände (wie bspw. Notwendigkeit der raschen Veräußerung bzw. derer Intensität, Zeitdruck) eine wichtige Rolle und können die zu ermittelnden Werte wesentlich beeinflussen. In einem weiteren Schritt ist für die betroffene Gesellschaft eine Fortbestehensprognose aufzustellen, in der einerseits die zukünftige Fähigkeit des Unternehmens nachgewiesen wird, seinen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen (sogenannte Primärprognose), sowie eine durch die geplanten Maßnahmen zu erwartende längerfristige positive Verbesserung der Ertragslage dargestellt wird (sogenannte Sekundärprognose). Somit wird bei der Fortbestehensprognose nicht nur auf die Abwendung der akuten Insolvenzgefahr, sondern auch auf die nachhaltigen Sanierungsmaßnahmen abgestellt.[504] In der betreffenden Anhangsangabe ist daher im Falle eines negativen Eigenkapitals zu erläutern und zu begründen, warum keine Überschuldung im oben genannten Sinne vorliegt.

Aus der kirchenrechtlichen Sicht ist das entstandene negative Eigenkapital (d. h. die Summe des Stammkapitals und des frei verfügbaren Kapitals) höchst problematisch, da diese Situation ein Indiz dafür sein kann, dass die in c. 1284 CIC festgelegte Sorgfaltspflicht des Verwalters bzw. die Aufsichtspflicht

[504] Vgl. Johannes Bauer, § 225, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 4-18.

der direkt übergeordneten zuständigen kirchlichen Autorität verletzt wurde, die letztendlich auf dem Grundsatz des Schutzes des Kirchenvermögens aufbauen. Nichtsdestoweniger scheint diese UGB-Norm auch für kanonische Vermögensträger erforderlich, damit die Aussagekraft des Jahresabschlusses nicht beeinträchtigt wird. Sie kann daher in der unternehmensrechtlichen Form für diesen Bereich übernommen werden.

Weitere Ausführungen zum Eigenkapital beinhaltet § 229 UGB, der auch auf die einzelnen Unterposten des Eigenkapitals – bis auf den Bilanzgewinn bzw. -verlust – detailliert eingeht. In diesem Zusammenhang wird zuerst der Ausweis des Nennkapitals inkl. eingeforderter und nicht eingeforderter Einlagen (auch unter Inanspruchnahme des Gründungsprivilegs gem. § 10b GmbHG[505]) sowie der erworbenen eigenen Anteile (vgl. § 229 Abs. 1-1b UGB) geregelt. Darüber hinaus legt der Gesetzgeber in § 229 Abs. 2-3 UGB fest, welche Beträge als Kapital- bzw. Gewinnrücklagen dargestellt werden dürfen bzw. müssen. Abschließend folgen die Bestimmungen über die Bildung und den Ansatz von gebundenen und gesetzlichen Rücklagen. (vgl. § 229 Abs. 4-7 UGB)

Nachdem bereits im Kap. V, 4 festgestellt wurde, dass die Struktur des Eigenkapitals bei Kapitalgesellschaften von jener der kanonischen Vermögensträger wesentlich abweicht, finden diese unternehmensrechtlichen Normen bei der Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger keine Anwendung. Demzufolge wird auf nähere Erläuterungen zu § 229 UGB sowie die Übernahme dieser Vorschrift in der vorliegenden Form als kirchenrechtliche Bestimmung verzichtet.

Berücksichtigt man jedoch die in der Gliederung der Bilanz für die kanonischen Vermögensträger vorgeschlagene Strukturierung des Eigenkapitals, ist es empfehlenswert, die beiden Begriffe: „Stammkapital“ und

[505] Das Gründungsprivileg ermöglicht den neu zu gründenden GmbHs, das Stammkapital von gesetzlich erforderlichen EUR 35.000 auf effektiv EUR 10.000 zu beschränken, wovon die eine Hälfte sofort und die andere Hälfte innerhalb von fünf Jahren eingezahlt werden muss. Das Gründungsprivileg besteht für maximal zehn Jahre ab Eintragung der Gesellschaft ins Firmenbuch.

„frei verfügbares Kapital“ in der kirchenrechtlichen Norm unmissverständlich zu definieren.

Für die Festlegung des Stammvermögens ist sowohl der materielle als auch formelle Aspekt der Vermögensgegenstände zu berücksichtigen. Dementsprechend zählen zum Stammvermögen zuerst jene Vermögenswerte, die dazu bestimmt sind, den kanonischen Vermögensträger um seiner „kanonisch anerkannten Zielsetzung wegen lebensfähig zu erhalten und vor böswilligen oder unbedachten Rechtsgeschäften zu bewahren.“[506] D. h. es sind jene Vermögensgegenstände des Kirchenvermögens, die dem kanonischen Vermögensträger ermöglichen sollen, seine statutarisch festgelegten Ziele dauerhaft zu verfolgen. Diese materielle Auffassung des Stammvermögens muss jedoch um die formelle Abgrenzung ergänzt werden, welche die Frage nach einem in Zahlen ausgedrücktem Wert des Stammvermögens beantwortet. Dabei empfiehlt es sich auf die weltliche Praxis der Stammkapitalbestimmung bei GmbHs zurückzugreifen, die unter Berücksichtigung des Gesellschaftsrechts grundsätzlich im Gesellschaftervertrag geregelt wird. In diesem Sinne wäre die Höhe des Stammkapitals eines kanonischen Vermögensträgers in den Statuten oder in der Gründungsurkunde durch die übergeordnete zuständige kirchliche Autorität zu deklarieren. Fehlen solche Aussagen bei den bereits existierenden kanonischen Vermögensträgern, wäre auch eine nachträgliche Festlegung bspw. durch einen Beschluss denkbar. Die Definition des Stammvermögens soll auf jeden Fall zusätzlich andere Möglichkeiten der Stammkapitalveränderung beachten: Sei es durch eine statutarische Bestimmung, die verlangt, dass ein Teil des Jahresergebnisses dem Stammvermögen zugeführt wird[507], sei es durch einen entsprechenden Beschluss der übergeordneten zuständigen kirchlichen Autorität. Daraus ergibt sich folgende Begriffsbestimmung:

- Das Stammvermögen stellen jene Vermögenswerte dar, die dazu bestimmt sind, die Existenz des kanonischen Vermögensträgers dauerhaft zu sichern und seine statutarisch definierten Zwecke nachhaltig zu verfolgen.

[506] Winfried Aymans, Klaus Mörsdorf, Ludger Müller, KanR IV, 72.

[507] Vgl. ebd.

Das Stammvermögen ist auf der Passivseite mit dem Betrag anzusetzen, der in der Rechtsgrundlage des kanonischen Vermögensträgers oder durch einen Beschluss der übergeordneten zuständigen kirchlichen Autorität als solcher festgelegt wurde.

- Das frei verfügbare Kapital wäre daher durch eine Negativabgrenzung zum Stammkapital als Eigenkapital zu definieren, welches nicht das Stammkapital ist. Um jedoch die durch die Statuten eingeschränkte Verbrauchsmöglichkeit des frei verfügbaren Kapitals zu verdeutlichen sowie es von den durch den Spenderwillen gebundenen Verpflichtungen abzugrenzen, kann das frei verfügbare Kapital als Vermögenswerte bezeichnet werden, die dem kanonischen Vermögensträger zur Erfüllung seiner statutarischen Zwecke zur Verfügung stehen und nicht zweckgebunden sind (bspw. Zufallsgewinne, zweckfreie Zuwendungen).

In weiterer Folge legt § 225 Abs. 2 UGB fest, was bereits im Bilanzgliederungsschema des § 224 UGB umgesetzt wurde, dass Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen sowie Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, in der Regel als solche auszuweisen sind. Die Eigenschaft, verbundenes Unternehmen bzw. Unternehmen, mit dem ein Beteiligungsverhältnis besteht, zu sein, richtet sich nach den Bestimmungen des § 189a Z 2 und 8 UGB. Der Gesetzgeber lässt zugleich die Möglichkeit zu, solche Forderungen bzw. Verbindlichkeiten auch unter anderen Posten zu erfassen, verlangt jedoch zugleich, dass sie mit entsprechenden Vermerken auf ihre „Herkunft" versehen werden (bspw. Ausweis einer Forderung aus Lieferung gegenüber einem verbundenen Unternehmen kann entweder unter „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" oder „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen" erfolgen; die Mitzugehörigkeit zu dem jeweils anderen Posten ist – auch im Sinne des § 223 Abs. 5 UGB – gesondert offenzulegen).[508]

[508] Vgl. IWP/RL 5, Rz 6-18.

Nachdem die Zielsetzung dieser Norm die Offenlegung der Beziehungen zwischen den verflochtenen Unternehmen ist, die eventuell einen Einfluss auf den Wert derartiger Forderungen bzw. Verbindlichkeiten haben können[509], ist sie ebenfalls für kanonische Vermögensträger von Bedeutung.[510]

§ 225 Abs. 3 UGB, der die Verpflichtung zu bestimmten Angaben betreffend die Forderungen normiert, kann als eine zusätzliche Informationsquelle über die Finanzlage des Unternehmen erachten. Im Sinne dieses Paragraphen ist bei jedem Forderungs-Posten der Bilanz – mittels einer „Davon"-Zeile – der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr zu vermerken. Weiters sind mittelgroße und große Gesellschaften verpflichtet, die wesentlichen antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten (v. a. Forderungen aus bereits erfolgswirksamen Leistungen, die zum Bilanzstichtag noch nicht fakturiert wurden, wie bspw. Mieterträge, Zinserträge) der Position „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände" im Anhang zu erläutern.

---

509 Vgl. Robert Hofians, Gernot Ressler, § 225, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 8.

510 Im kirchlichen Bereich sind solche Verflechtungen bspw. zwischen einem kanonischen Vermögensträger und einer Kapitalgesellschaft vorstellbar, in welche der kanonische Vermögensträger seine wirtschaftliche Betätigung „ausgelagert" hat (z. B. ein kanonischer Vermögensträger betreibt einen Devotionalienhandel, einen Verlag oder ein Hotel in Form von einer GmbH), die üblicherweise zum Verlust von steuerlichen Begünstigungen führt, falls sie im hoheitlichen Bereich des kanonischen Vermögensträgers ausgeübt würde. (dazu siehe Ausführungen im Kap. I, 7.1) In den meisten Fällen – bei einer hundertprozentigen Beteiligung bzw. bei Beherrschung dieser Kapitalgesellschaft – wird es sich hier um ein verbundenes Unternehmen handeln. Die Offenlegung der aus dieser Verbindung resultierten Forderungen und Verbindlichkeiten ist für die Jahresabschlussadressaten insoweit von hoher Relevanz, als diese Information auf den diesbezüglichen Geschäftsumfang und eventuelle Beeinflussung der Geschäftsleitung aufmerksam macht. Nicht selten nämlich wird die Leitung des kanonischen Vermögensträgers und der Kapitalgesellschaft in Personalunion geführt, d. h. der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers ist zugleich der Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft. Dieser Umstand schafft das Potenzial für eine fremdunübliche Gestaltung der gegenseitigen Geschäftsbeziehungen (bspw. unübliche Verrechnungspreise), was folglich nicht nur zu einer unzulässigen Vermögensminderung führt, sondern auch steuerrechtliche Konsequenzen nach sich zieht, die im äußersten Fall im Entzug der steuerlichen Begünstigungen für den kanonischen Vermögensträger und in einem Finanzstrafverfahren für die Kapitalgesellschaft bestehen können.

Auch kanonische Vermögensträger sind an einem besseren Bild ihrer Finanzlage interessiert, daher ist die Bestimmung als kirchenrechtliche Norm zu übernehmen. Zwecks besserer Übersicht wird der Verweis auf die Anhangangabe im Kap. VI, 4 geregelt.

In § 225 Abs. 4 UGB wird klargestellt, dass als Wechsel verbriefte Forderungen des Unternehmens (eigene Wechsel) nicht als Wechsel, sondern als Forderungen auszuweisen sind. Mittelgroße und große Gesellschaften haben in solchem Fall eine entsprechende Angabe auf die wechselmäßige Verbriefung im Anhang zu machen. Der Besitzwechsel ist jedoch unten den Wertpapieren als solcher zu erfassen, falls die der Ausstellung des Wechsels zugrunde liegende Forderung einem anderen Unternehmen zusteht (gezogene Wechsel).

Obwohl diese Art von Geschäftsvorfällen im kirchlichen Bereich kaum stattfindet[511], kann die unternehmensrechtliche Norm vollständigkeitshalber in das kirchenrechtliche Regelwerk aufgenommen werden.

§ 225 Abs. 5 UGB regelt den bilanziellen Ansatz von eigenen Anteilen. Eigene Anteile sind Gesellschaftsanteile (z. B. Aktien), die sich bereits im Verkehr befunden haben und durch einen Rückkauf durch die Gesellschaft zurückerworben wurden. Da solche Vorgänge für kanonische Vermögensträger auf Grund ihrer Wesensverschiedenheit (sie sind ja keine Kapitalgesellschaften, an denen man Kapitalanteile erwerben kann) nicht in Frage kommen, wird hier auf diese Bilanzierungsthematik nicht eingegangen.

[511] Obwohl der Wechsel als schuldrechtliches Wertpapier heutzutage im weltlichen Wirtschaftsverkehr immer mehr an Bedeutung verliert und immer seltener verwendet wird (ähnlich wie der Scheck), kann er als „Zahlungs- bzw. Kreditmittel“ seiner Art nicht gänzlich ignoriert werden. Somit könnte er gegebenenfalls auch bei kanonischen Vermögensträgern zum Einsatz kommen. Auch wenn sie keine Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen aufweisen, für die in der Regel (eigene) Wechsel ausgestellt werden, kommen hier „andere“ Forderungen in Frage (bspw. eine vertragliche Zusage einer Förderung als Forderung aus statutarischen Tätigkeiten oder ein Anspruch auf die Refundierung von Kosten durch die „eigene“ GmbH als Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen).

Auch bei Verbindlichkeiten werden vom Gesetzgeber Angaben betreffend derer Fristigkeiten verlangt (vgl. § 225 Abs. 6 UGB). Demzufolge sind unter jeder Position des Postens „Verbindlichkeiten" die Beträge der Verbindlichkeiten gesondert zu zeigen, derer Restlaufzeiten sowohl bis zu einem Jahr als auch über einem Jahr betragen. Diese Angaben sind auch für den Posten „Verbindlichkeiten" insgesamt zu machen. Dadurch wird zu einem vollständigeren Bild der Finanzlage (z. B. für die Berechnung des Working Capital) beigetragen. Bei der Zuordnung der Verbindlichkeiten zu dem entsprechenden Unterposten ist nicht vom beabsichtigten, sondern dem vertraglich festgelegten Erfüllungs- oder Zahlungstermin auszugehen.[512] Die Dauer der Restlaufzeit wird beginnend vom Bilanzstichtag berechnet.

Des Weiteren bestimmt das Gesetz, dass erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen sind, soweit sie nicht von einzelnen Posten der Vorräte offen abgesetzt werden. Damit wird eine gesetzliche Ausnahme von Saldierungsverbot (vgl. § 196 Abs. 2 UGB) gemacht. Der Anforderung des gesonderten Ausweises als Unterposition der „Verbindlichkeiten" wird bereits im Gliederungsschema des § 224 UGB entsprochen.

Zuletzt werden mittelgroße und große Gesellschaften angehalten, die wesentlichen passiven Antizipationen des Postens „sonstige Verbindlichkeiten" im Anhang zu erläutern. Bei passiven Antizipationen handelt es sich um abzugrenzende Aufwendungen, die bereits vor dem Bilanzstichtag erbracht, die jedoch erst danach bezahlt wurden. Hier spielt das Fakturierungsdatum auch eine Rolle: Während bspw. Aufwendungen aus Lieferungen und Leistungen, die vor dem Bilanzstichtag erbracht und fakturiert wurden, als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen auszuweisen sind, werden jene Aufwendungen, die vor dem Bilanzstichtag erbracht, aber erst danach fakturiert wurden, den sonstigen Verbindlichkeiten zugeordnet. In beiden Fällen existieren

[512] Vgl. Markus Stockinger, § 225, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 18.

zwar faktische Gründe für die Erfüllung der Verpflichtung (Erbringung einer Leistung), was eine Verbindlichkeit als solche bedingt, bei noch nicht erfolgter Fakturierung zum Bilanzstichtag fehlt jedoch der rechtliche Titel für den Ausweis als Verbindlichkeit aus Lieferung oder Leistung. Durch den Ansatz der Verbindlichkeit als eine „sonstige" wird man dem Realisationsprinzip und dem Prinzip der Periodenzuordnung gerecht.

Die Aufschlüsselung der Verbindlichkeitspositionen ist für die Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern von Bedeutung, zumal sie zu einem klareren und übersichtlicheren Bild der Finanzlage verhilft. Bis auf die Bestimmung über den Ausweis der erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen kann die gesamte Norm sinngemäß übernommen werden.[513]

In Bezug auf Grundstücke ordnet § 225 Abs. 7 UGB an, dass mittelgroße und große Gesellschaften den Grundwert dieser Grundstücke (d. h. Wert von Grund und Boden) entweder in der Bilanz anzumerken oder im Anhang anzugeben haben. Der im Gesetzestext angesprochene „Grundwert" wird in der Literatur als Buchwert und nicht etwa als beizulegender Zeitwert ausgelegt. In der Praxis bedeutet es, dass der Wert der bebauten Grundstücke entsprechend (z. B. gemäß dem Kaufvertrag oder im Verhältnis der Werte) zu splitten ist. Die bilanzielle Offenlegung erfolgt in Form eines „Davon"-Vermerks.[514]

Evident sind die hier geforderten Angaben für einen umfangreicheren Informationsgehalt der Bilanz eines kanonischen Vermögensträgers vorteilhaft, zumal der kirchliche Grundstücksbesitz weitreichend ist. Im Sinne der unternehmensrechtlichen Wesentlichkeit gem. § 189a Z 10 UGB sind daher solche Angaben sogar als unerlässlich zu betrachten. Um Unklarheiten zu vermeiden, wird in dem Vorschlag für diese Norm lediglich zusätzlich klargestellt, dass es sich dabei um den Buchwert handelt.

---

[513] Zum Vorschlag für eine kirchenrechtliche Verpflichtung zu Anhangangaben im Zusammenhang mit den passiven Antizipationen siehe Kap. VI, 4.

[514] Vgl. Johannes Bauer, § 225, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 86-88.

Auf Grund des zwingenden Vermerks des Grundwertes bei Grundstücken in der Bilanz wird für kanonische Vermögensträger auf die alternative Darstellung dieses Wertes im Anhang verzichtet.

Auch für den bilanziellen Ausweis der Ausleihungen findet man im UGB eine ergänzende Spezialvorschrift. Gem. § 227 UGB sind Forderungen mit einer Laufzeit von mindestens fünf Jahren als Ausleihungen zu bilanzieren. Mittelgroße und große Gesellschaften haben sie zusätzlich im Anhang anzugeben.

Wie bereits im Kap. V, 4 erörtert, ist der Besitz von Ausleihungen im Bereich der kanonischen Vermögensträger nicht möglich. Die unternehmensrechtliche Lehre definiert Ausleihungen als Forderungen aus Kapitalüberlassung, die für einen bestimmten Zeitraum einem Dritten zur Verfügung gestellt wird, und in Daueranlageabsicht dem Anlagevermögen – nach den allgemeinen Kriterien – zuzuordnen ist. Darüber hinaus muss diese Kapitalüberlassung einen nachhaltigen Zinsertrag oder eine längerfristige Verbindung zum Empfänger zum Zweck haben. Die Langfristigkeit einer (Kapital-)Forderung reicht alleine nicht, um sie als Ausleihung zu qualifizieren.[515] Demzufolge wären (auch längerfristige) Kapitalüberlassungen (z. B. in Form von Darlehen) unter den kanonischen Vermögensträgern, die ohne Zinskomponente und ohne Absicht vereinbart werden, einen anderen wirtschaftlichen Nutzen (bspw. Einflussnahme auf den kanonischen Vermögensträger) daraus zu ziehen, nicht als Ausleihungen in dem oben genannten Sinne einzustufen. Aus dieser Sicht bedarf es keiner diesbezüglichen Bilanzierungsnorm für kanonische Vermögensträger.

[515] Vgl. Eva Eberhartinger, Günther Neugschwandtner, § 227, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 1-6.

Die Analyse der unternehmensrechtlichen Normen zu den einzelnen Posten der Bilanz ergibt daher folgenden Vorschlag einer kirchenrechtlichen Bestimmung:

§ 29. (1) Das Stammvermögen stellen jene Vermögenswerte dar, die dazu bestimmt sind, die Existenz des kanonischen Vermögensträgers dauerhaft zu sichern und seine statutarisch definierten Zwecke nachhaltig zu verfolgen. Das Stammvermögen ist auf der Passivseite mit dem Betrag anzusetzen, der in der Rechtsgrundlage des kanonischen Vermögensträgers oder durch einen Beschluss der übergeordneten zuständigen kirchlichen Autorität festgelegt wurde.

(2) Stammkapitalveränderungen (Erhöhung, Herabsetzung) sind insoweit möglich, als sie auf einer statutarischen Bestimmung beruhen oder durch einen Beschluss der übergeordneten zuständigen kirchlichen Autorität erfolgen.

(3) Das frei verfügbare Kapital bilden Vermögenswerte, die dem kanonischen Vermögensträger zur Erfüllung seiner statutarischen Zwecke zur Verfügung stehen und nicht zweckgebunden sind. Als frei verfügbares Kapital dürfen nur jene Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr aus dem anteiligen Jahresüberschuss gebildet wurden, der aus zweckfreien Zuwendungen sowie sonstigen zweckfreien Erträgen resultiert.

(4) Ist das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht, so lautet dieser Posten „negatives Eigenkapital".

(5) Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sind in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen. Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so ist dies zu vermerken.

(6) Der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten in der Bilanz anzumerken.

(7) Wechsel dürfen als Wertpapiere nur ausgewiesen werden, wenn dem kanonischen Vermögensträger nicht die der Ausstellung zugrunde liegende Forderung zusteht.

(8) Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind bei den Posten D 1 bis 7 jeweils gesondert und für diese Posten insgesamt anzugeben.

(9) Kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, haben bei Grundstücken den Grundwert (Buchwert) in der Bilanz anzumerken.

6. Anlagenspiegel

Um dem Bilanzleser zusätzliche Informationen bezüglich des Anlagevermögens und dadurch einen besseren Einblick in die Vermögenslage des Unternehmens zu geben, verfügt § 226 Abs. 1 UGB, dass im Anhang die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens darzustellen ist.

Für die horizontale Gliederung des Anlagenspiegels sieht die Norm folgende Mindestpflichtangaben zu der jeweiligen Position vor (vgl. § 226 Abs. 1 UGB):

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Beginn und Ende des Geschäftsjahres

  Der Begriff der zwingend anzusetzenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten entspricht hier jenem des § 203 Abs. 2-3 UGB. Sie sind im Anlagenspiegel grundsätzlich bis zum tatsächlichen Ausscheiden des Vermögensgegenstands auszuweisen, auch wenn dieser bereits vollständig abgeschrieben wurde.[516]

- Zu- und Abgänge sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahrs

  Als Zugang gilt die mengenmäßige Erhöhung des Anlagevermögens[517], die in der Regel durch erfolgsneutrale Vermögensumschichtungen zustande kommt (bspw. Erhöhung des Anlagevermögens bei gleichzeitiger Minderung des Bankbestandes bzw. Erhöhung der Verbindlichkeiten).[518] Der Zeitpunkt des

[516] Vgl. Markus Stockinger, § 226, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 5.

[517] Die Ausnahme von dieser Regel bildet die Aktivierung der nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Auch wenn diese keine mengenmäßige, sondern wertmäßige Erhöhung des Anlagevermögens darstellen, werden sie als Zugänge – bspw. in einer gesonderten Spalte oder gesondert gekennzeichnet – im Anlagenspiegel ausgewiesen. (vgl. Robert Hofians, Gernot Ressler, § 226, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 10)

[518] Aus diesem Grund werden als Zugänge auch Vermögensumschichtungen vom Umlauf- in das Anlagevermögen dargestellt. (vgl. Vgl. Markus Stockinger, § 226, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 6)

Zugangs geht immer mit dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums einher. Deswegen sind in den Anlagenspiegel bereits jene Vermögensgegenstände aufzunehmen, die sich zwar im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens befinden, aber noch nicht in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wurden[519], was beim Sachanlagevermögen die Voraussetzung für die Vornahme der Abschreibung ist.

Im Umkehrschluss sind als Abgänge die mengenmäßigen Minderungen des Anlagevermögens[520] im Zuge von bspw. Veräußerung oder Untergang zu erfassen. Die Bewertung des Abgangs erfolgt ebenfalls zu den historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und ist sinngemäß zu jenem Zeitpunkt auszuweisen, zu dem die wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren wurde bzw. der Vermögensgegenstand nicht mehr dazu bestimmt ist, dem Unternehmen dauerhaft zu dienen.[521] Voll abgeschriebene Vermögensgegenstände dürfen daher nicht automatisch aus dem Anlagenspiegel ausgeschieden werden.[522]

In der Spalte Umbuchungen sind Umgliederungen innerhalb des Anlagevermögens zu zeigen. Es sind daher keine mengen- oder wertmäßigen Änderungen des Anlagevermögens, sondern reine Vermögensumschichtungen.

- kumulierte Abschreibungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres

Die kumulierten Abschreibungen enthalten alle in vorangegangenen Geschäftsjahren und im laufenden Geschäftsjahr vorgenommenen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen.

---

[519] Näheres zum Ansatz der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens siehe Kap. IV, 3.

[520] Auch die nachträglichen wertmäßigen Minderungen der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

[521] In diesem Fall wird eine Vermögensumschichtung vom Anlage- in das Umlaufvermögen vorzunehmen sein, vorausgesetzt, dass der Vermögensgegenstand generell nicht ausgeschieden wird. Diese Vermögensbewegung ist im Anlagenspiegel als Abgang zu zeigen.

[522] Vgl. Dieter Christian, Margret Ruprecht, Alexander Schiebel, § 226, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 24-26.

- Ab- und Zuschreibungen des Geschäftsjahres

Als Entwicklung innerhalb der kumulierten Abschreibungen sind die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen sowie Zuschreibungen darzustellen.

- Bewegungen in Abschreibungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres

Des Weiteren verlangt der Gesetzgeber, dass auch die Angaben zu Zugängen, Abgängen und Umbuchungen im Bereich der kumulierten Abschreibungen gezeigt wird.

- im Laufe des Geschäftsjahrs aktivierte Fremdkapitalzinsen gem. § 203 Abs. 4 UGB im Zusammenhang mit Herstellungsvorgängen im Bereich des Anlagevermögens

Wurden Zinsaufwendungen für das Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gem. § 203 Abs. 4 UGB bei der Berechnung der Herstellungskosten berücksichtigt und aktiviert, sind sie im Anlagenspiegel in einer gesonderten Spalte auszuweisen.

Ergänzend zu § 204 Abs. 1a UGB, der eine volle Abschreibung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von geringwertigen Vermögensgegenständen im Geschäftsjahr ihrer Anschaffung bzw. Herstellung zulässt, regelt § 226 Abs. 3 UGB, dass in einem solchen Fall die betreffenden Vermögensgegenstände als Abgang behandelt werden dürfen. Durch diese „Kann"-Bestimmung ermöglicht der Gesetzgeber, dass den geringwertigen Vermögensgegenständen im Geschäftsjahr ihres Zugangs zugleich die Fiktion ihres Abgangs unterstellt wird. Darüber hinaus sind die betreffenden Abschreibungen auf diese Vermögensgegenstände in der laufenden Abschreibung zu berücksichtigen und auszuweisen.

Wird dieses Wahlrecht nicht in Anspruch genommen, müssen die geringfügigen Vermögensgegenstände über ihre gesamte Nutzungsdauer im Unternehmen ausgewiesen werden. Im Geschäftsjahr der Anschaffung bzw.

Herstellung sind sie als Zugänge und gleichzeitig unter der laufenden sowie kumulierten Abschreibung zu erfassen. Der Ausweis als Abgang findet entweder nach Ablauf der geschätzten Nutzungsdauer bzw. beim faktischen Ausscheiden aus dem Anlagevermögen statt.[523]

Hinsichtlich der Norm über den Ausweis des Geschäfts(Firmen)werts des § 226 Abs. 4 UGB kann – unter Berücksichtigung der Ausführungen zu diesem Thema im Kap. V, 4 – auf eine Adaptierung dieser Norm für kirchenrechtliche Zwecke zur Gänze verzichtet werden.

Nachdem die in § 226 Abs. 1-3 UGB festgelegte Darstellung der Gegenstände des Anlagevermögens im Anlagenspiegel dazu erheblich beiträgt, dass auch die Vermögenslage von kanonischen Vermögensträgern dem Bilanzadressaten detaillierter und besser vermittelt werden kann, was die Überwachung des unter dem besonderen Schutz stehenden Stammvermögens des kanonischen Vermögensträgers erleichtert, empfiehlt es sich, diese Regelung ebenfalls als kirchenrechtliche Bestimmung weitgehend zu übernehmen. Um eine einheitliche horizontale Gliederung des Anlagenspiegels zu gewährleisten, wird jedoch vorgeschlagen, dessen einzelne Spalten der Reihe nach anzuführen und um die Angabe der Buchwerte, die aus der UGB-Norm nicht eindeutig hervorgeht, zu ergänzen. Des Weiteren wird in dem Vorschlag verfügt, dass sich die vertikale Gliederung des Anlagenspiegels nach der Reihenfolge der bilanziellen Aktivposten des Anlagevermögens zu richten hat, was der unternehmensrechtlichen Lehrmeinung entspricht.[524] Dadurch wird ein transparenter und nachvollziehbarer Zusammenhang zwischen der Bilanz und dem Anlagespiegel sichergestellt.

---

[523] Vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 438.

[524] Vgl. Dieter Christian, Margret Ruprecht, Alexander Schiebel, § 226, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 5; siehe auch Markus Stockinger, § 226, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 4.

Eine kirchenrechtliche Norm betreffend den Anlagespiegel kann daher wie folgt lauten:

§ 30. (1) Im Anhang ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens darzustellen. Dabei sind für die verschiedenen Posten des Anlagevermögens jeweils gesondert anzugeben:

1. *die Anschaffungs- oder Herstellungskosten:*
   - *Stand zum Beginn des Geschäftsjahrs,*
   - *Zugänge, Abgänge, Umbuchungen während des Geschäftsjahres,*
   - *Stand zum Ende des Geschäftsjahres;*
2. *die kumulierten Abschreibungen:*
   - *Stand zum Beginn des Geschäftsjahres,*
   - *Zugänge, Abgänge, Umbuchungen während des Geschäftsjahres,*
   - *Abschreibungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahres,*
   - *Stand zum Ende des Geschäftsjahres;*
3. *die Buchwerte:*
   - *Stand zum Beginn des Geschäftsjahres,*
   - *Stand zum Ende des Geschäftsjahres;*
4. *die im Laufe des Geschäftsjahres aktivierten Fremdzinsen gem. § 18 Abs. 4.*

(2) Werden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Hinblick auf ihre Geringwertigkeit im Jahre ihrer Anschaffung oder Herstellung vollständig abgeschrieben, dann dürfen diese Vermögensgegenstände als Abgang behandelt werden.

(3) Die Posten des Anlagevermögens sind entsprechend der Reihenfolge in der Bilanz vertikal aufzugliedern.

7. Ausweis von Wertberichtigungen des Umlaufvermögens

Im Bereich der Wertberichtigungen wird unterschieden zwischen Einzel- und Pauschalwertberichtigungen:

- Einzelwertberichtigung: Wenn der Buchwert eines Vermögensgegenstands bzw. einer Schuld auf Grund von konkreten und absehbaren Risiken

vermindert oder erhöht wird. Diese Art der Wertberichtigung gilt gem. § 201 Abs. 2 Z 3 UGB (Grundsatz der Einzelbewertung) generell als die einzige zulässige Form der Bewertung.[525]

- Pauschalwertberichtigung: Wenn Vermögensgegenstände oder Schulden nicht im Hinblick auf konkrete Risiken, sondern auf Grund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit abgewertet werden. Diese Art der Wertberichtigung stellt eine Ausnahme vom Prinzip der Einzelbewertung dar und darf ausschließlich angewendet werden, wenn die Einzelbewertung überhaupt nicht möglich ist bzw. mit unverhältnismäßigem Zeit- und Kostenaufwand verbunden ist.

§ 226 Abs. 5 UGB bestimmt in Bezug auf den Ausweis von Wertberichtigungen, dass die Einzelwertberichtigungen der Posten des Umlaufvermögens vom jeweiligen betreffenden Posten abzusetzen sind. Das gleiche gilt logischerweise für Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen, auch wenn dies im Gesetz nicht explizit genannt wird.[526] Darüber hinaus verfügt der Gesetzgeber, dass mittelgroße und große Gesellschaften ihre Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen im Anhang anzugeben haben.

Da den pauschalen Wertberichtigungen zu Forderungen keine konkreten und individuellen Sachverhalte zugrunde liegen und der konkrete Berichtigungsbetrag der Bilanz nicht entnommen werden kann, sorgt die Verpflichtung zur Anhangangabe für Zusatzinformationen, die für die Aussage des Jahresabschlusses nicht ohne Relevanz sind. Obwohl die Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen für kanonische Vermögensträger praktisch eine marginale Bedeutung haben (sie werden vor allem für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen angewendet, die im kirchlichen Bereich grundsätzlich fehlen), kann diese Ausweisregelung in das kirchenrechtliche Regelwerk aufgenommen werden. Die Verpflichtung einer entsprechenden Angabe im Anhang wird jedoch im Kap. VI, 4 festgelegt.

---

[525] Zum Grundsatz der Einzelbewertung siehe Kap. IV, 1.4.

[526] Vgl. Dieter Christian, Margret Ruprecht, Alexander Schiebel, § 226, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 59.

Eine Wertberichtigungen zum Umlaufvermögen betreffende kirchenrechtliche Norm kann daher lauten:

§ 31. Einzel- und Pauschalwertberichtigungen zum Umlaufvermögen sind vom entsprechenden Aktivposten abzusetzen.

8. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Nach der allgemeinen Norm des § 200 UGB über den Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung regelt § 231 UGB detailliert die Gliederung der darin darzustellenden Erträge und Aufwendungen, um dadurch gem. der Generalnorm ein möglichst getreues Bild der Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Aus dieser Funktion der Gewinn- und Verlustrechnung ergeben sich ihre konkrete Ziele: Zunächst soll die Aufstellung und Aufgliederung aller Erträge und Aufwendungen des Geschäftsjahres nach einem geregelten Schema die internen und externen Jahresabschlussadressaten über das Zustandekommen des Jahreserfolgs und die Herkunft des Ergebnisses aus den bestimmten Bereichen ausreichend und aussagekräftig informieren, um ihnen eine bessere Beurteilung des Unternehmenserfolgs zu ermöglichen. Darüber hinaus wird aus der Gegenüberstellung aller Erträge und Aufwendungen das Jahresergebnis (Überschuss oder Fehlbetrag) abgeleitet, das entweder auf das nächste Geschäftsjahr vorgetragen, den Rücklagen zugeführt oder ausgeschüttet wird.[527]

Um diese Aufgaben hinreichend erfüllen zu können, schreibt der Gesetzgeber vor, dass die Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform[528] darzustellen ist

[527] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 231, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 8-11.

[528] Bei der Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform werden Erträge und Aufwendungen in einer bestimmten Reihung angeordnet und fortlaufend mit Zwischensummen bzw. -ergebnissen ausgewiesen, so dass man von den Details über verschiedene Zwischenstufen bis zum Jahresergebnis gelangt. Hingegen wird bei der Kontoform die Gewinn- und Verlustrechnung als ein Gewinn- und Verlustabschlusskonto abgebildet, d. h. die Aufwendungen eines Geschäftsjahres stehen auf der Soll-Seite (links) und die Erträge auf der Haben-Seite (rechts). Der Saldo dieses Abschlusskontos zeigt das Jahresergebnis: Bei einem Soll-Saldo (die Aufwendungen sind höher als die Erträge) handelt es sich um einen Verlust und bei einem Haben-Saldo (die Erträge übersteigen die Aufwendungen) um einen Gewinn.

(vgl. § 231 Abs. 1 UGB). Im Vergleich zur Kontoform, deren Zulässigkeit aus dem § 200 UGB für Nicht-Kapitalgesellschaften abgeleitet werden kann, scheint die Gliederung in Staffelform vorteilhafter zu sein, weil sie bspw. durch Bildung der Zwischensummen oder Gruppierung der einzelnen Bereiche (z. B. Material-, Personalaufwand) den Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit gerechter wird. In diesem Sinne ist auch die einzuhaltende, im Gesetz vorgegebene Reihenfolge der jeweiligen Posten (vgl. § 231 Abs. 1 UGB) zu sehen, denen dadurch eindeutige und gleiche Inhalte gegeben werden sollen.

Die Gliederung des § 231 UGB, die als Mindestgliederung zu verstehen ist, muss außerdem – falls dadurch den Anforderungen der Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit besser entsprochen wird – an die Gegebenheiten und spezifischen Bedürfnisse des Unternehmens durch Änderung, Ergänzung oder Zusammenfassung der Posten im Sinne des § 223 UGB angepasst werden.

Für die Darstellung der Erträge und Aufwendungen des Geschäftsjahres in der Gewinn- und Verlustrechnung lässt der Gesetzgeber zwei verschiedene Verfahren zu: das Gesamtkostenverfahren und das Umsatzkostenverfahren. Obwohl sie zum gleichen Jahresergebnis führen, unterscheiden sie sich voneinander grundsätzlich durch den andersartigen Ausweis der Aufwendungen. Das Gesamtkostenverfahren teilt die Aufwendungen in bestimmte Aufwandsarten ein (Material-, Personalaufwand, sonstiger Aufwand usw.) und stellt sie den Umsatzerlösen der Periode gegenüber. Hingegen werden beim Umsatzkostenverfahren die Aufwendungen nach ihren Funktionsbereichen (Herstellung, Vertrieb, Verwaltung usw.) unterteilt und so mit den Umsatzerlösen verglichen.

Primär zeigt das Gesamtkostenverfahren alle im Geschäftsjahr im Zusammenhang mit der Leistungserstellung angefallenen Aufwendungen. Durch den Ansatz der Bestandsveränderungen bzw. aktivierten Eigenleistungen („ertragswirksame Korrekturposten“) werden die tatsächlichen Verkaufserlöse an die leistungsbedingten Aufwendungen des Geschäftsjahres angepasst und somit miteinander vergleichbar gemacht. Im Gegensatz dazu stellt das Umsatzkostenverfahren den durch den Absatz der Erzeugnisse erzielten Erlösen

die für die Erwirtschaftung dieses Umsatzes beanspruchten Aufwendungen gegenüber. Deswegen wird das Gesamtkostenverfahren als produktionsbezogen und das Umsatzkostenverfahren als absatzbezogen bezeichnet.[529]

Obwohl die beiden Ausweismethoden ihre Berechtigung sowie ihre Vor- und Nachteile (je nach Art des Unternehmens, betriebswirtschaftlichen Bedürfnissen, unternehmenspolitischen Faktoren) haben, wird für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung von kanonischen Vermögensträgern das Gesamtkostenverfahren bevorzugt. Zum einen ist dieses Verfahren bei weltlichen Unternehmen generell im deutschsprachigen Raum gebräuchlicher und weiter verbreitet, was darin liegen darf, dass die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung auf diese Art und Weise relativ mühelos ist. Die Ertrags- und Aufwandswerte können in der Regel direkt aus der Buchhaltung entnommen werden, während jene nach dem Umsatzkostenverfahren zusätzlicher Instrumente der Kostenrechnung (v. a. Schlüsselungen, Verrechnungen) bedürfen, die den für diese Ausweisart notwendigen Zusammenhang zwischen den durch den Umsatz verursachten Aufwendungen und den Umsatzerlösen selbst herstellen.[530] Im Hinblick auf kanonische Vermögensträger, die ja weder Produktions- noch Dienstleistungsbetriebe[531] sind, scheint das Umsatzkostenverfahren kaum

---

[529] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 231, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 44-47; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 232f.

[530] Vgl. Sebastian Bergmann, § 231, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 22-28.

[531] Hier kann der Einwand erhoben werden, dass kanonische Vermögensträger doch Dienstleistungsbetriebe sind, weil sie bestimmte – auch wenn besonderer Art – Leistungen erbringen. Zum Teil kann dem in gewissem Ausmaß zugestimmt werden: Die Einrichtungen der katholischen Kirche, die ihre partikularen Ziele an der generellen Aufgabe der Kirche orientieren, Werke der Frömmigkeit, des Apostolates und der Caritas zu vollziehen, erweisen in dieser Hinsicht bestimmte Dienste (z. B. Dienst am Wort Gottes durch die Verkündigung des Evangeliums – vgl. c. 756 § 1 CIC oder durch katechetische Unterweisung – vgl. c. 773 CIC sowie Heiligungsdienst durch die Spendung der Sakramente – vgl. c. 840 CIC) und erbringen verschiedene Leistungen (bspw. Unterbringung von Exerzitienteilnehmern oder Krankenseelsorge).

Dem ist jedoch entgegenzusetzen, dass diese Dienstleistungen nicht mit dem unternehmensrechtlichen Verständnis von bilanzierungsfähigen Dienstleistungen korrespondieren. Dabei geht die fachliche Lehrmeinung davon aus, dass eine erbrachte Leistung eine festgelegte Gegenleistung (d. h. ein Leistungsentgelt meistens in Form einer Zahlung) zur

anwendbar zu sein, da die Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke (quasi „Umsatzerlöse" des kanonischen Vermögensträgers) wenig – auch mit Hilfe einer eventuell vorhandenen Kostenrechnung – auf die angefallenen Aufwendungen des Geschäftsjahres bezogen werden können. Eine Wechselbeziehung oder Abhängigkeit zwischen den beiden Bezugsgrößen ist im Vergleich mit den produktbezogenen Umsatzerlösen und den angefallenen Aufwendungen bei weltlichen Unternehmen fast nicht identifizierbar.

Aus diesen Gründen wird auf Ausführungen zum Gliederungsschema nach dem Umsatzkostenverfahren, das in § 231 Abs. 3 UGB normiert wird, verzichtet und für kanonische Vermögensträger vorgeschlagen, ausschließlich das Gesamtkostenverfahren bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung anzuwenden.

Folge hat. Zwischen ihnen muss weiters ein inhaltlich und zeitlich bestimmter Zusammenhang bestehen, der sich darin äußert, dass sich die zu einem bestimmten Zeitpunkt erbrachte Leistung und Gegenleistung aus demselben zu Grunde liegenden, vertraglichen Sachverhalt ergeben. (vgl. Klaus Hirschler, Dieter Christian, Michaela Hohensinner, Gerd Konezny, Matthias Petutschnig, Alexander Schiebel, Martin Six, § 198, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 84) Darüber hinaus resultiert aus einer vollständig erbrachten und vom Vertragspartner „abgenommenen" Leistung ein rechtsgültiger Anspruch auf die Gegenleistung, der unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Gewinnrealisierung und somit den Ausweis als Ertrag bzw. Forderung determiniert.

Unter diesen Aspekten lassen sich kirchliche Dienstleistungen im Hoheitsbereich kaum als unternehmensrechtliche Leistungen behandeln. Ihnen fehlt v. a. an einer Gegenleistung, die in einem sachlichen und vertraglich definierten Zusammenhang zu der erbrachten Leistung steht. Daher kann hier weder von einem rechtsgültigen Anspruch auf ein Entgelt noch von einer Gewinnrealisierung die Rede sein. Werden im Zusammenhang mit bestimmten „kirchlichen" Dienstleistungen Zahlungen erbracht (wie bspw. ein Stipendium für eine Messe gem. c. 945 CIC oder Stolgaben anlässlich der Spendung von Sakramenten und Sakramentalien gem. c. 1264 § 2 CIC), sind sie entweder als Gebühren, d. h. als auferlegte Zahlungen für Inanspruchnahme von bestimmten Verwaltungsleistungen im Sinne von Kostenersatz, oder generell als Zuwendungen zu werten.

§ 231 Abs. 2 UGB schreibt folgende Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung unter Anwendung des Gesamtkostenverfahrens vor:

1. Umsatzerlöse
   Unter diesem Posten werden gem. § 189a Z 5 UGB Beträge ausgewiesen, „die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben."

2. Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen
   Die sogenannten Bestandsveränderungen beinhalten bilanzielle Buchwerte (als Differenz zwischen dem Anfangs- und Endbestand sowohl mengen- als auch wertmäßig) der fertigen und unfertigen Erzeugnissen (bei Produktionsbetrieben) bzw. der noch nicht abrechenbaren Leistungen (bei Dienstleistungsbetrieben). Durch den Ausweis dieser Veränderungen – als Korrektur der Umsatzerlöse – sollen Aufwendungen des Geschäftsjahres, die zur Herstellung von noch nicht abgesetzten Erzeugnissen bzw. Erbringung von noch nicht abrechenbaren Leistungen geführt haben, im Sinne des Prinzips des Gesamtkostenverfahrens neutralisiert werden.

3. andere aktivierte Eigenleistungen
   Dieser Posten dient dem Ausgleich der im Geschäftsjahr für Selbstherstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens angefallenen Aufwendungen. Es handelt sich dabei um solche Aufwendungen, die in anderen verschiedenen Aufwandsbereichen (bspw. Personal-, Materialaufwand, ggf. Finanzaufwand) enthalten sind, die jedoch gem. § 203 Abs. 3-4 UGB zu aktivieren sind.
   Für unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (vgl. § 197 Abs. 2 UGB) ist das Aktivierungsverbot[532] zu beachten.

[532] Zu den Bilanzierungsverboten siehe Kap. III, 7.

4. sonstige betriebliche Erträge, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge aufgliedern müssen:

   a. Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen

      Zu dieser Gruppe der Erträge gehören jene, die durch das Ausscheiden von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und des immateriellen Vermögens entstehen, wenn der Veräußerungserlös über dem Buchwert des ausgeschiedenen Vermögensgegenstands liegt (Veräußerungsgewinn). Darüber hinaus sind hier auch Wertaufholungen zum Anlagevermögen im Sinne des § 208 Abs. 1 UGB auszuweisen. Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Finanzanlagevermögen sind im Bereich des Finanzergebnisses zu zeigen.

   b. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen

      Die Auflösung einer in den Vorperioden gebildeten Rückstellung erfolgt in der Regel durch ihre Verwendung (Zahlungsmittelabfluss in den Folgeperioden). Wird eine Rückstellung nicht mehr benötigt (bspw. durch Wegfall des Grundes für deren Bildung) oder nicht vollständig verbraucht (z. B. die Rückstellung wurde zu hoch geschätzt), ist sie über diesen Posten erfolgswirksam aufzulösen. Es ist zu berücksichtigen, dass manche Rückstellungsarten direkt über die „betroffene" Aufwandsposition ausgebucht werden können (wie z. B. Rückstellungen für Steuern vom Einkommen und Ertrag, Abfertigungs- oder Pensionsrückstellungen).

   c. übrige

      Der Unterposten „übrige Erträge" ist als Sammelposten für jene Erträge zu verstehen, die unter keiner anderen Position des Gliederungsschemas (Z 1 bis 4) ausgewiesen werden können (z. B. Erträge aus Kursgewinnen, aus Schadenersatzansprüchen, aus Entschädigungen usw.).

      Kleine Gesellschaften dürfen die unten angeführten Erträge (lit. a bis c) zusammengefasst ausweisen.

5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen
   In diesem Posten werden jene Aufwendungen gezeigt, die mit dem Prozess der betrieblichen Leistungserstellung und daher mit den Umsatzerlösen im direkten Zusammenhang stehen. Sie sind zu unterteilen in:

   a. Materialaufwand

      Als Material sind vor allem alle Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu verstehen, die für die Herstellung eines Erzeugnisses bzw. Erbringung einer Dienstleistung unmittelbar verwendet werden (sogenannter Materialeinsatz). Darüber hinaus werden hier auch alle anderen mit dem Material zusammenhängenden Aufwendungen ausgewiesen (bspw. Inventurunterschiede, Wertveränderungen im Rahmen von Bewertung).

   b. Aufwendungen für bezogene Leistungen

      Andere Aufwendungen, die dem Bereich der Leistungserstellung zuzuordnen sind, keine Materialaufwendungen darstellen, sind unter diesem Posten zu erfassen.

6. Personalaufwand

   In den Bereich des Personalaufwands gehören alle Aufwendungen für das eigene Personal. Somit ist für die Zugehörigkeit der Aufwendungen zu dieser Position das Vorliegen von einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis ausschlaggebend. Der Personalaufwand ist wie folgt – je nach Größe des Unternehmens – zu gliedern:

   a. Löhne und Gehälter, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Löhne und Gehälter getrennt voneinander ausweisen müssen.

      Es handelt sich hier um Bruttoentgelte der Arbeiter (Löhne) sowie der Angestellten (Gehälter) sowie alle anderen Vergütungen, die aus dem Dienstverhältnis hervorgehen (bspw. Überstundenvergütung, Provisionen, Zulagen, Krankenentgelt, Urlaubsgeld und Weihnachtsremuneration). Die Form dieser Vergütung ist dabei unerheblich: Sie kann entweder als eine Geld- oder Sachleistung (d. h. Sachbezug, wie z. B. Nutzung des Dienstfahrzeugs für Privatfahrten, vergünstigter Bezug von Waren, kostenlos zur Verfügung gestellte

Dienstwohnung) erfolgen. Allein kommt es auf die Tatsache eines geldwerten Vorteils aus dem Dienstverhältnis an.

b. soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für Altersversorgung, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge zusätzlich gesondert ausweisen müssen.

   Neben den Bruttovergütungen an die Dienstnehmer werden im Bereich des Personalaufwands sowohl andere mit dem eigenen Personal im Zusammenhang stehenden Pflichtaufwendungen des Dienstgebers (Sozialabgaben des Dienstgebers an die Sozialversicherungsträger, andere Abgaben, Abfertigungs- und Pensionsrückstellungsbewegungen, Betriebspensionen), als auch freiwillige Sozialaufwendungen (bspw. Betriebsveranstaltungen, Weihnachtsgeschenke oder Heirats- und Geburtsbeihilfen) erfasst.

   Der Gesetzgeber schreibt vor, dass jene Aufwendungen, die der Altersversorgung der Dienstnehmer dienen, in einem „Davon"-Vermerk gesondert ausgewiesen werden. Diese Art von Aufwendungen bilden vor allem Zahlungen von betrieblichen (Zusatz-)Pensionen oder Betriebsrenten. Darüber hinaus werden hier die Veränderungen in der Pensionsrückstellung, aber auch ggf. Aufwendungen an externe Zukunftsversorgungseinrichtungen (falls diese Verpflichtungen ausgelagert wurden) erfasst, die für die Sicherung der Altersversorgung der eigenen Mitarbeiter angefallen sind.

   Des Weiteren ist – durch mittelgroße und große Gesellschaften – zusätzliche Untergliederung der Sozialaufwendungen vorzunehmen in:

   - Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen

     Diese Aufwendungen setzten sich aus erfolgten bzw. zu erfolgenden Zahlungen zusammen, denen eine gesetzliche (Abfertigung alt), kollektivvertragliche oder freiwillige Verpflichtung zugrunde liegt und die im Rahmen der Beendigung des Dienstverhältnisses an Mitarbeiter

zu leisten sind. Darüber hinaus werden hier die Veränderungen der Abfertigungsrückstellung ausgewiesen.

Auch die Beiträge an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen (Abfertigung neu) sind in diesen Posten aufzunehmen.

- Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge

  Diese Unterposition beinhaltet die gesetzlichen Pflichtabgaben im Zusammenhang mit dem eigenen Personal, die vom Unternehmen zu tragen sind. Dazu gehören vor allem der Dienstgeberanteil zur Sozialversicherung, Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (DB), der Zuschlag zu diesem Dienstgeberbeitrag (DZ) sowie die U-Bahn-Abgabe (in Wien).

7. Abschreibungen

   Der Ausweis der im Geschäftsjahr vorgenommenen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen ist in der Gewinn- und Verlustrechnung je nach Zugehörigkeit der Vermögensgegenstände zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen vorzunehmen.

   a. auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen

      Unter diesem Posten sind jene Abschreibungen, sowohl planmäßige als auch außerplanmäßige, auszuweisen, die das Anlagevermögen (mit Ausnahme des Finanzanlagevermögens) betreffen. Konsequenterweise hat der hier dargestellte Betrag mit dem entsprechenden Ausweis im Anlagespiegel übereinzustimmen.

   b. auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten.

      Betreffen die auf Grund vom strengen Niederstwertprinzip (vgl. § 207 UGB) vorgenommenen Abschreibungen die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (z. B. Roh-, Betriebs- und Hilfsstoffe, Waren, Forderungen), werden sie in der Regel in dem jeweiligen Aufwandsposten berücksichtigt, auf den sie sich beziehen. Für den Fall jedoch, dass die Höhe dieser Abschreibungen das für das

Unternehmen übliche Maß übersteigt, sieht das UGB einen Sonderposten für diese Aufwendungen vor.

Es ist nicht eindeutig, welche Kriterien für die Beurteilung der Unüblichkeit heranzuziehen sind. Teilweise wird in der Fachliteratur vorgeschlagen, die Höhe der Abschreibungen der Vorjahre (3 bis 5 Jahre) mit der Höhe der aktuellen Abschreibungen – unter Berücksichtigung der Bestandsveränderungen – zu vergleichen. Weichen sie voneinander wesentlich ab, wäre von unüblichen Abschreibungen auszugehen. Der Nachteil dieses Ansatzes ergibt sich jedoch aus der Tatsache, dass die zu bewertenden Bestände in der Regel großen Mengenschwankungen unterliegen und daher eine erhebliche wertmäßige Abweichung der Abschreibungsbeträge nicht unbedingt auf eine Unüblichkeit hindeuten muss. Für die Qualifizierung der Abschreibungen auf die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens scheint jedoch die Heranziehung der spezifischen unternehmensindividuellen bzw. branchenüblichen Verhältnisse aussagekräftiger. Demnach wären solche Abschreibungen als unüblich anzusehen, wenn aus der Sicht des Unternehmens ungewöhnliche oder seltene Abschreibungen vorgenommen werden bzw. wenn von den bisher angewendeten Abschreibungsmethoden abgewichen wird.[533]

8. sonstige betriebliche Aufwendungen, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Steuern, soweit sie nicht unter Z 18 fallen, gesondert ausweisen müssen. Diese Gruppe stellt einen Sammelposten für betriebliche Aufwendungen dar, die keiner der vorherigen Positionen zugeordnet werden können. Je nach Art und Tätigkeit des Unternehmens kann sie sehr umfangreich und uneinheitlich sein, so dass im Sinne der Klarheit und der Übersichtlichkeit und unter Berücksichtigung des Wesentlichkeitsprinzips deren weitere Untergliederung gem. § 223 Abs. 4 UGB notwendig ist, damit die Gewinn- und Verlustrechnung ein möglichst getreues Bild der Ertragslage

[533] Vgl. Klaus Hirschler, Gottfried Maria Sulz, Thomas Schaffer, § 231, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 160-163.

des Unternehmens vermitteln kann. In der negativen Abgrenzung zu den anderen Posten sind hier daher Aufwendungen auszuweisen, die weder in einem direkten Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung stehen (Materialaufwand und sonstige bezogene Leistungen), noch den Personal- noch Finanzaufwand darstellen. Bspw. fallen unter den Begriff der sonstigen Aufwendungen: Versicherungsprämien, Werbeaufwand, Mieten, Betriebskosten, Büromaterial, Transportkosten, Portogebühren, Provisionen oder Beratungskosten.

Als sonstiger betrieblicher Aufwand sind spiegelbildlich zu Z 4.a (Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens – Veräußerungsgewinne) Aufwendungen aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens (ohne Finanzanlagen), falls der Buchwert des ausgeschiedenen Vermögensgegenstands seinen Veräußerungserlös übersteigt (Veräußerungsverlust).

Mittelgroße und große Gesellschaften haben unter diesem Posten Steuern auszuweisen, die keine Steuern vom Einkommen oder vom Ertrag (vgl. Z 18), keine Steuern, die als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aktiviert werden müssen (bspw. Grunderwerbsteuer) sowie keine mit dem Personal zusammenhängenden Steuern (z. B. Kommunalsteuer, DB, DZ) sind. Der Begriff „Steuern“ ist hier im weiteren Sinne zu fassen und bedeutet grundsätzlich alle gesetzlich festgelegten Geldleistungsverpflichtungen, die an keine direkte Gegenleistung gebunden sind. Somit gehören dazu ebenfalls alle Abgaben, Beiträge und Gebühren, die dieser Begriffsbestimmung entsprechen. Demzufolge fallen unter diese Position vor allem Steuern vom Vermögen (z. B. Grundsteuer, Bodenwertabgabe), Verkehrsteuern (z. B. Gesellschaftsteuer), Gebühren nach dem Gebührengesetz (bspw. beim Abschluss von Miet- oder Kreditverträgen) und Verbrauchsteuern (wie z. B. Getränke-, Tabaksteuer).[534]

[534] Vgl. ebd., Rz 168-175.

9. Zwischensumme aus Z 1 bis 8

   Diese Zwischensumme wird durch Summierung aller unter den Ziffern 1 bis 8 ausgewiesenen Erträge und Aufwendungen gebildet und stellt das Betriebsergebnis des Unternehmens dar. Als betriebswirtschaftliche Kennzahl zeigt sie den Erfolg des Unternehmens in seinem Kerngeschäft innerhalb eines Geschäftsjahres.

10. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen;

    Den Bereich des Finanzergebnisses der Gewinn- und Verlustrechnung eröffnen die Erträge aus Beteiligungen. Es sind jene Erträge (in der Regel Gewinnausschüttungen, Dividenden, Gewinnanteile), die sich aus den Bilanzposten des Finanzanlagevermögens „Anteile an verbundenen Unternehmen" (A.III.1) sowie „Beteiligungen" (A.III.3) ergeben. Der Ausweis dieser Erträge erfolgt im Sinne des Saldierungsverbotes brutto, d. h. die ggf. einbehaltene Kapitalertragsteuer ist entsprechend unter „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" darzustellen.[535] Für die periodengerechte Zuordnung dieser Erträge gilt generell der Zeitpunkt der Entstehung des wirtschaftlichen Anspruchs: Bei Personengesellschaften ist es der Ablauf des Geschäftsjahres, bei Kapitalgesellschaften der entsprechende Ausschüttungsbeschluss.[536]

    Die Erträge aus verbundenen Unternehmen sind in einem „Davon"-Vermerk gesondert auszuweisen.

11. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen

    Unter diesem Posten werden die aus dem Finanzanlagevermögen resultierenden Erträge erfasst, die nicht unter der Ziffer 10 ihren Eingang gefunden haben. Die Art der Erträge, der Zeitpunkt ihrer Realisierung sowie

[535] Für den Fall, dass die KESt nachträglich zurückerstattet wird, ist dafür eine entsprechende (sonstige) Forderung zu bilden.

[536] Darüber hinaus kommt bei Kapitalgesellschaften noch eine sogenannte phasenkongruente Gewinnausschüttung zur Anwendung, der zufolge unter bestimmten Voraussetzungen der Gewinn des Tochterunternehmens in der Gewinn- und Verlustrechnung des Mutterunternehmens in demselben Geschäftsjahr zu erfassen ist. (vgl. AFRAC 4)

die Brutto-Ausweismethode entsprechen der Regelung für die Erträge aus Beteiligungen.

Die Erträge aus verbundenen Unternehmen sind ebenfalls in einem „Davon"-Vermerk gesondert auszuweisen.

12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
Diese Position hat den Charakter eines Sammelpostens für Zinsen und ähnliche Erträge, die dem Umlaufvermögen entstammen. Dazu gehören bspw. Zinsen für Guthaben bei Kreditinstituten, Zinsen und Dividenden aus Wertpapieren des Umlaufvermögens oder Zinsen aus Kundenforderungen (sonstige Zinsen) sowie Erträge aus Agios, Disagios, Kreditprovisionen oder Kreditgarantien (ähnliche Erträge).

13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens

Erträge aus dem Abgang von Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens entstehen durch deren Veräußerung (in der Regel durch Verkauf oder Tilgung), insofern der Veräußerungserlös den aktuellen Buchwert des Vermögensgegenstands übersteigt. Um solche Erträge unter diesem Posten zu erfassen, muss es sich daher um einen Veräußerungsgewinn handeln.

Erträge aus der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens ergeben sich im Zuge der „(Teil-)Rückgängigmachung" einer in den Vorjahren vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 204 Abs. 2 UGB. Bei der Zuschreibung ist die Obergrenze der ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu beachten.

14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, davon haben Gesellschaften, die nicht klein sind, gesondert auszuweisen:

    a. Abschreibungen,

    b. Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen

    Unter diesem Posten sind generell Aufwendungen zu erfassen, die mit den Finanzanlagen (A.III) bzw. den Wertpapieren des Umlaufvermögens

(B.III) im Zusammenhang stehen. Dazu sind bspw. folgende Aufwendungen zu zählen: außerplanmäßige Abschreibung bei dauerhafter (obligatorisch) bzw. vorübergehender (fakultativ) Wertminderung, Pauschalwertberichtigungen von Ausleihungen, Verlustübernahmen (beim bestehenden Beteiligungsverhältnis). Darüber hinaus werden hier Aufwendungen aus dem Abgang von Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens erfasst, insofern deren Buchwert den Veräußerungserlös übersteigt (Veräußerungsverlust).

Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften haben Abschreibungen sowie Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen separat darzustellen.

15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen

    Zu dieser Position der Gewinn- und Verlustrechnung gehören jene Aufwendungen, die für das aufgenommene Fremdkapital anfallen. Insbesondere sind hier zu erfassen: zu entrichtende Zinsen (bspw. für Kredite, Darlehen, Anleihen), Verzugszinsen (z. B. für verspätete Zahlungen), (Neben-)Kosten der Kredit- oder Darlehensaufnahme, Abschreibungen auf aktiviertes Agio oder Disagio.

    Werden diese Aufwendungen an verbundene Unternehmen geleistet, sind sie mit einem „Davon"-Vermerk gesondert auszuweisen.

16. Zwischensumme aus Z 10 bis 15

    Die Zwischensumme aus den Ziffern 10 bis 15 bildet das sogenannte Finanzergebnis des Unternehmens, das den unternehmerischen Erfolg im Finanzbereich darstellt.

17. Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z 9 und Z 16)

    Die Summe des Betriebsergebnisses (Z 9) und des Finanzergebnisses (Z 16) zeigt den Erfolg der „eigentlichen" Geschäftstätigkeit des Unternehmens sowohl in ihrem Kern- als auch Finanzbereich. Im Sinne der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Ertragslage ist es eine relevante

Kennzahl, die Auskunft darüber gibt, wie erfolgreich das Unternehmen im betreffenden Geschäftsjahr agiert hat und wie rentabel es dadurch war. Dabei werden jedoch externe Einflussfaktoren (bspw. Steuern oder Rücklagenbewegungen) nicht berücksichtigt.

18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
    Unter Steuern vom Einkommen und vom Ertrag fallen jene Beiträge, „die das Unternehmen als Steuerschuldner vom Einkommen und vom Ertrag zu entrichten hat." (§ 234 UGB) Bei Kapitalgesellschaften ist hier vor allem an die Körperschaftsteuer, aber auch die Kapitalertragsteuer (falls nicht abzugsfähig) sowie an andere vergleichbare ausländische Steuern zu denken.

19. Ergebnis nach Steuern
    Das Ergebnis nach Steuern zeigt jene Leistung des Unternehmens, die um die abgeführten bzw. abzuführenden Steuern auf das eigentliche Ergebnis (Z 17) bereinigt wurde.

20. sonstige Steuern, soweit nicht unter den Posten 1 bis 19 enthalten
    Nachdem die Steuern, die durch die betriebliche Tätigkeit bedingt sind, bereits unter Z 8 als sonstiger betrieblicher Aufwand bzw. unter Z 18 als Steuern vom Einkommen und vom Ertrag zum Ausweis gelangen, wäre unter diesem Posten Steueraufwand zu erfassen, der nichtbetrieblicher Herkunft ist.[537] Hingegen sprechen sich Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni und Klaus Hirschler dafür aus, dass zu diesem Posten „all jene Steuern

[537] Vgl. Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz, das Privatstiftungsgesetz, das SE-Gesetz, das Vereinsgesetz und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden (Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014), Zu § 231 Abs. 2 Z 17 bis 19. Aus diesem Grunde dürfte dieser Posten aus der Gewinn- und Verlustrechnung regelmäßig entfallen. (vgl. Sebastian Bergmann, § 231, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 102/2; siehe auch Hannes Hofbauer, Natascha Jarolim, § 231, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 37)

[zählen], die als Betriebssteuer nicht unter Z 8 ausgewiesen werden, wie insb[esondere] Grundsteuer, Gesellschaftsteuer und Verbrauchsteuern."[538]

21. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

    Die letzte Position der Gewinn- und Verlustrechnung, welche die Entstehung des Unternehmensergebnisses im Geschäftsjahr darstellt, wird aus der Saldierung aller vorangegangenen Posten (Erträge und Aufwendungen) gebildet. Ist dieses Ergebnis positiv, hat das Unternehmen im betreffenden Geschäftsjahr einen Jahresüberschuss erwirtschaftet. Anderenfalls handelt es sich um einen Jahresfehlbetrag.

    Das Jahresergebnis (Überschuss bzw. Fehlbetrag) ist eine wesentliche Kennzahl, weil sie nicht nur Aussage über einen Netto-Erfolg (oder Misserfolg) des Geschäftsjahres trifft, sondern auch die Bildung bzw. Auflösung von Rücklagen beeinflusst.

22. Auflösung von Kapitalrücklagen

    Während die Zuweisung zu Kapitalrücklagen (Außenfinanzierung) generell über Bestandskonten erfolgt, ist ihre Auflösung (z. B. zur Verlustabdeckung oder Ausschüttung an die Gesellschafter – bei einer nicht gebundenen Kapitalrücklage) erfolgswirksam vorzunehmen.

23. Auflösung von Gewinnrücklagen

    Die Auflösung von den aus dem Bilanzgewinn (Innenfinanzierung) gebildeten Rücklagen, nachdem sie üblicherweise zur Deckung der Verluste verwendet werden, darf ausschließlich gewinnerhöhend zustande kommen.

24. Zuweisung zu Gewinnrücklagen

    Unter dieser Position werden Beträge gezeigt, die dem laufenden Jahresüberschuss bzw. dem Gewinnvortrag entstammen und als Gewinnrücklagen verwendet werden. Durch die aufwandswirksame Erfassung der Zuweisung zu Gewinnrücklagen wird das aktuelle Bilanzergebnis gewinnmindernd beeinflusst.

---

[538] Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 293.

25. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr

    Als Gewinnvortrag ist ein Teil des Bilanzgewinnes des Vorjahres aufzufassen, der weder an die Gesellschafter ausgeschüttet, noch einer Gewinnrücklage zugeführt wurde.

    Hingegen ist der Verlustvortrag mit dem Bilanzverlust des Vorjahres deckungsgleich.

26. Bilanzgewinn (Bilanzverlust)

    Den letzten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung stellt – falls er positiv ist – der Bilanzgewinn dar, der auf das neue Geschäftsjahr als Gewinnvortrag vorgetragen, zur Bildung von Gewinnrücklagen verwendet oder für die Ausschüttung an die Gesellschafter bestimmt werden kann.

    Ist diese Größe negativ (Bilanzverlust), wird sie als Verlustvortrag in der Gewinn- und Verlustrechnung des folgenden Geschäftsjahres ausgewiesen.

    Sowohl der Bilanzgewinn als auch -verlust haben dem entsprechenden Passivposten der Bilanz (A.IV) zu entsprechen.

Zum Zweck der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern sind Anpassungen und Korrekturen des Gliederungsschemas der Gewinn- und Verlustrechnung erforderlich, um einerseits deren Spezifika und zum anderen den allgemeinen Anforderungen an die Gewinn- und Verlustrechnung gerecht zu werden.

Hinsichtlich der unternehmensrechtlichen Umsatzerlöse wird vorgeschlagen, diesen Posten in „Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke“ umzubenennen.

Die Umsatzerlöse, die im ersten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden, stellen das zahlenmäßig ausgedrückte Ergebnis der Haupttätigkeit des Unternehmens dar, die im Sinne des § 189a Z 5 UGB als Verkauf von Produkten und Erbringung von Dienstleistungen definiert wird. Die Haupttätigkeit eines kanonischen Vermögensträgers ist hingegen auf die in seinen Statuten festgelegten Ziele hingerichtet, die im Namen der Kirche und im Hinblick auf das öffentliche Wohl umgesetzt werden sollen. (vgl. c. 116 § 1 CIC)

Diese Aufgaben, die abgabenrechtlich als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich bezeichnet werden, bedürfen zu ihrer Erfüllung finanzieller Mittel, derer Aufbringung ebenfalls in den Statuten entsprechend umschrieben wird. Der Ausweis dieser finanziellen Mittel an der ersten Stelle der Gewinn- und Verlustrechnung scheint daher mit dem Prinzip des unternehmensrechtlichen Gliederungsschemas zu korrespondieren. Darüber hinaus erfüllt diese Darstellung eine wichtige dokumentarische Funktion: Vorausgesetzt, dass im Rechnungswesen dem Wahrheitsprinzip nachgekommen wird, zeigt dieser Posten im Hinblick auf die zulässigen Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung des kanonischen Vermögensträgers mit seiner Rechtsgrundlage. Nämlich dürfen nur jene finanziellen Mittel durch den kanonischen Vermögensträger eingesetzt werden, die für die Erreichung der statutarischen Zwecke als solche in den Statuten verankert sind. Es ist insofern von großer Relevanz, als ein Verstoß gegen diese Voraussetzung den Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen bewirkt.[539]

Des Weiteren ist es unerlässlich, diesen Posten einer tieferen Gliederung zu unterziehen, damit er den Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit besser entspricht. Unter Beachtung der im CIC geforderten Erfüllung des Spenderwillens (vgl. c. 1267 § 3 CIC), auf die im kanonischen Vermögensrecht grundsätzlich ein großer Wert gelegt wird, ist daher im kirchenrechtlichen Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung zwischen den zweckgebunden und zweckfreien finanziellen Mitteln zu unterscheiden. Diese Differenzierung kann – unter Beachtung des Passivpostens der Bilanz „Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen“ sowie des Postens „Aufwendungen zur Erreichung der statutarischen Zwecke“ – dazu beitragen, dass die Verwendung dieser einem kanonischen Vermögensträger anvertrauten Mittel besonderer Art hinreichend dokumentiert sowie vom Verwalter, aber auch durch das zuständige Aufsichtsorgan, gebührend überwacht wird.

[539] Vgl. VereinsR, Rz 128.

Je nach Typ der finanziellen Mittel, die ein kanonischer Vermögensträger zur Erreichung seiner Ziele aufbringt, können naturgemäß weitere Untergliederungen dieses Postens notwendig und sinnvoll sein, wie etwa Unterscheidung in Sach- und Geldzuwendungen, Verlassenschaften, Erträge aus unentbehrlichen Hilfsbetrieben gem. § 45 Abs. 2 BAO[540]. Dabei ist zum einen das Wesentlichkeitsprinzip[541] und zum anderen der Grundsatz der Stetigkeit[542] zu beachten, damit die Gewinn- und Verlustrechnung ein möglichst getreues Bild der Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers vermittelt.

In Bezug auf die Erträge aus der Vermögensverwaltung eines kanonischen Vermögensträgers (vornehmlich Erträge aus Kapitalvermögen sowie aus der Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens[543]), die ebenfalls für die Erreichung der statutarischen Zwecke eingesetzt werden und in der Rechtsgrundlage verankert sein müssen, empfiehlt es sich, diese in einem dafür gesondert vorgesehenen Bereich im Anschluss an das Ergebnis der statutarischen Tätigkeit auszuweisen. Dieser Überlegung liegt der abgabenrechtliche Charakter der Vermögensverwaltung zugrunde. Sie ist zwar zulässig und grundsätzlich nicht begünstigungsschädlich[544], kann jedoch bei Überschreitung jenes Ausmaßes, das nach Art und Umfang üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist[545], einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auslösen, der unter Umständen zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen führen kann. (vgl. § 32 BAO) Dies wäre anzunehmen, wenn der kanonische Vermögensträger Vermögenswerte unverhältnismäßig hortet oder vermehrt.[546] Darüber hinaus kann von einer

---

[540] Nachdem sich diese Arbeit ausschließlich mit kanonischen Vermögensträgern und ihren Hoheitsbereichen auseinandersetzt, wird auf den Aspekt der wirtschaftlichen Betätigung nicht eingegangen. Es sei lediglich angemerkt, dass sich in diesem Fall die Rechnungslegungspflicht direkt aus der BAO bzw. dem UGB zwingend ergeben kann. Näheres zur wirtschaftlichen Betätigung siehe Kap. I, 5.1 und Kap. II, 1.1.

[541] Zum Wesentlichkeitsprinzip siehe Kap. III, 5.

[542] Zum Prinzip der Stetigkeit siehe Kap. IV, 1.2 sowie Kap. V, 3.

[543] Vgl. VereinsR, Rz 136 und 218.

[544] Vgl. ebd., Rz 215.

[545] Vgl. VwGH 17.12.1998, 97/15/0060.

[546] Vgl. VereinsR, Rz 217.

betrieblichen Tätigkeit ausgegangen werden, „wenn die Gesamtheit der Aktivitäten objektiv erkennbar auf Wiederholung gerichtet ist, die planmäßige Ausnutzung des Vermögens durch Umschichtung, Veräußerung, Wiederbeschaffung und Wiederveräußerung hauptsächlich im Vordergrund steht und daher im Vermögen Umlaufwerte sieht."[547] Vor diesem Hintergrund scheint ein separater Ausweis der Erträge aus der Vermögensverwaltung im Sinne der Prinzipien der Klarheit und Übersichtlichkeit zweckdienlich, um die Betätigung des kanonischen Vermögensträgers in diesem Bereich zielsicherer überwachen zu können.

Auf den Posten „Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen" kann im Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet werden, nachdem kanonische Vermögensträger keine Produktions- bzw. Dienstleistungsbetriebe sind.[548] Aus diesem Grund wird auch die Position „andere aktivierte Eigenleistungen" in „aktivierte Eigenleistungen" umbenannt.

Um Missverständnisse betreffend eine eventuelle betriebliche Betätigung der kanonischen Vermögensträger zu vermeiden, wird hinsichtlich der Z 4 vorgeschlagen, diesen Posten mit lediglich „sonstige Erträge" zu bezeichnen. Des Weiteren wird in der lit. a der Ausweis der Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen, das dem Bereich der Vermögensverwaltung zugeordnet wird, ausgenommen. Diese Erträge werden in dem dafür vorgesehenen Bereich nach dem Ergebnis der statutarischen Tätigkeit erfasst.

Da in der Z 5 (Materialaufwand und sonstige bezogene Leistungen) der unternehmensrechtlichen Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

[547] EStR, Rz 5423.

[548] Siehe Ausführungen zu den Warenvorräten im Kap. V, 4 (B.I).

Aufwendungen erfasst werden, die direkt mit dem Prozess der betrieblichen Leistungserstellung (Kerngeschäft) zusammenhängen, muss der Inhalt dieses Postens für kanonische Vermögensträger entsprechend ihrem Charakter adaptiert werden. Die Haupttätigkeit eines kanonischen Vermögensträgers ist es, die in seinen Statuten festgelegten Ziele zu verfolgen. Diese Zwecke, die abgabenrechtlich generell als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich bezeichnet werden (vgl. §§ 35-38 BAO), sind durch die Körperschaft ausschließlich[549] und unmittelbar[550] zu fördern. Unter diesem Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sind daher alle Aufwendungen zum Ausweis zu bringen, die in einem direkten Zusammenhang mit der Verwirklichung der statutarischen Zwecke des kanonischen Vermögensträgers stehen (wie bspw. Unterstützung von Hilfsprojekten, Beratungsstellen, Menschen in besonderen Notlagen, Finanzierung der Krankenpflege, Telefonseelsorge, Priesterausbildung, Bildung, Aufwendungen im Zusammenhang mit Gottesdiensten, der allgemeinen Seelsorge oder dem Religionsunterricht).[551] Es empfiehlt sich, diesen Posten als „Aufwendungen zur Verwirklichung der statutarischen Zwecke“ zu bezeichnen. Dieser Ausweis korrespondiert einerseits inhaltlich mit dem betreffenden UGB-Posten (Fokussierung auf die Kerntätigkeit des Unternehmens) und lässt andererseits das Besondere der kanonischen Vermögensträger deutlich werden. Darüber hinaus erfüllt er eine wichtige Funktion der zahlenmäßigen Dokumentierung dessen Tätigkeiten sowohl im Hinblick auf die vom CIC geforderte Wahrung des Spenderwillens (vgl. c. 1267 § 3 CIC), als auch auf die abgabenrechtlichen Voraussetzungen. Aus diesem Grund ist es zweckmäßig, diese Position tiefer in Aufwendungen aus zweckgebundenen und zweckfreien

[549] Gem. § 39 BAO ist die Voraussetzung der Ausschließlichkeit gegeben, wenn der begünstigte Rechtsträger ausschließlich begünstigte Zwecke verfolgt (abgesehen von untergeordneten Nebenzwecken), jegliches Gewinnstreben unterbindet, eine Erfolgs- bzw. Vermögensbeteiligung seiner Mitglieder ausschließt, sein Vermögen sparsam verwaltet und das Restvermögen für begünstigte Zwecke bindet.

[550] Das Vorliegen der unmittelbaren Förderung der begünstigten Zwecke wird dadurch nicht beeinträchtigt, dass eine Körperschaft Mittel vergleichbaren begünstigen Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3-6 und § 4b EStG zur unmittelbaren Förderung derselben Zwecke zuwendet (d. h. Weiterleitung der Mittel) oder Leistungen entgeltlich (aber ohne Gewinnabsicht) gegenüber anderen Körperschaften erbringt, welche dieselben Zwecke fördern. (vgl. § 40a BAO)

[551] Eine ausführliche Auflistung der begünstigten Zwecke bieten VereinsR, Rz 40-104.

Mitteln zu untergliedern. Die Unterscheidung ist selbstverständlich als Mindestvoraussetzung zu verstehen und gegebenenfalls je nach Notwendigkeit bzw. Art der Tätigkeit – gem. den Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit sowie im Sinne des Wesentlichkeitsprinzips – auszubauen. Beispielsweise wären hier folgende weitere Unterpositionen vorstellbar: Aufwendungen gem. § 40a BAO, Sachleistungen, Aufwendungen für religiöse Bildungspublikationen, Kirchenzeitungen usw.

Über diese Position ist ebenfalls die Bewertung der erhaltenen Sachspenden ertrags- bzw. aufwandswirksam vorzunehmen.[552]

Folgt man dem Gedanken über den separaten Ausweis der Erträge und Aufwendungen aus dem Bereich der Vermögensverwaltung, sind konsequenterweise die betreffenden Beträge aus dem Posten „Abschreibungen" auszuscheiden. In lit. a dieser Position wird auf den Ausschluss der Vermögensgegenstände der Vermögensverwaltung hingewiesen.

Die Bezeichnung des UGB-Postens „sonstige betriebliche Aufwendungen" wird durch „sonstige Aufwendungen" ersetzt, um dem nicht betrieblichen Charakter der Tätigkeiten von kanonischen Vermögensträgern Rechnung zu tragen.

Die im UGB-Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung folgende Position „Zwischensumme aus Z 1 bis 8", die im kirchenrechtlichen Vorschlag der Zwischensumme aus den Ziffern 1 bis 7 entspricht, wird als „Ergebnis der statutarischen Tätigkeit bezeichnet", nachdem sie den zahlenmäßigen Erfolg des kanonischen Vermögensträgers in der Erfüllung seiner statutarischen Aufgaben darstellt.

[552] Näheres zur Bewertung von Sachspenden siehe Kap. IV, 9 sowie Kap. V, 4.

Die Vermögensverwaltung stellt zwar eine in den Statuten vorgesehene Betätigung eines kanonischen Vermögensträgers dar, doch sie kann als dessen spezifischer Bereich bezeichnet werden.

Unter Vermögensverwaltung ist „die Nutzung eigenen Vermögens durch Fruchtziehung - bei unbeweglichem Vermögen durch Vermietung und Verpachtung - zu verstehen. Wenn eine solche Fruchtziehung aus dem Vermögen im Vordergrund steht, schließen einzelne Zukäufe und Verkäufe von Liegenschaften die Annahme einer Vermögensverwaltung noch nicht aus. Wenn allerdings die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt, und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, liegt eine Vermögensverwaltung nicht mehr vor. Die Grundstücksgeschäfte begründen dann einen Gewerbebetrieb – einen Grundstückshandel –, sofern auch sonst der Tatbestand des § 28 BAO erfüllt ist.“[553]

Die Vermögensverwaltung ist an sich kein begünstigter (gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich) Zweck im Sinne der BAO, sie ist jedoch für den Vermögen verwaltenden kanonischen Vermögensträger nicht begünstigungsschädlich. Die Verwendung der aus der Vermögensverwaltung resultierenden Erträge (nach Abzug der für deren Erwirtschaftung benötigten Aufwendungen) hat nichtsdestoweniger nach den allgemeinen Prinzipien zu erfolgen: Die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung sind den in den Statuten festgelegten begünstigten Zwecken zuzuführen.

In der Regel sind Erträge aus der Vermögensverwaltung steuerlich relevant. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 EStG (bspw. Zinsen, Dividenden, Gewinnausschüttungen usw.) unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer und die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG können unter Umständen – je nach Art des vermieteten oder verpachteten Vermögensgegenstands bzw. je nach Höhe dieser Umsätze (im Sinne der Kleinunternehmerregelung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG) – die Umsatzsteuerpflicht auslösen.

[553] VwGH 13.5.1986, 84/14/0077.

Vor diesem Hintergrund scheint der separate Ausweis der Erträge und Aufwendungen aus der Vermögensverwaltung in der Gewinn- und Verlustrechnung zweckdienlich. Zum einen werden diese spezifischen Beträge im Sinne der Übersichtlichkeit getrennt von den „typischen" Erträgen und Aufwendungen des kanonischen Vermögensträgers ausgewiesen. Diese Aufspaltung ermöglicht weiters eine bessere Überprüfung der Voraussetzungen für das Vorliegen einer Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO, was für einen abgabenbegünstigten Rechtsträger von größter Relevanz ist. Letztendlich ist diese Ausweisart sinnvoll auch aus der steuerlichen Sicht: Sie erleichtert die Kontrolle bzw. die Verprobung[554] der einbehaltenen (KESt), der abgeführten bzw. abzuführenden (USt) sowie der geltend gemachten bzw. zu machenden (VSt) Steuern. Aus diesem Grund wird ebenfalls vorgeschlagen, den Ausweis der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, die bei kanonischen Vermögensträgern in der Regel nur die Vermögensverwaltung betrifft, in diesen Bereich umzugliedern.

Nachdem man die Vermögensverwaltung generell in drei Bereiche unterteilen kann: Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte gem. § 29 EStG[555], ist es empfehlenswert, diese Kategorien auch im Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung abzubilden. Demzufolge sind die bereits im UGB-Gliederungsschema vorhandenen Posten, die den Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen umfassen, um Erträge oder Aufwendungen aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus sonstigen Einkünften gem. § 29 EStG sowie die entsprechenden Unterpositionen zu ergänzen.[556]

---

[554] Im Allgemeinen ist unter der Verprobung der Steuern die Gegenüberstellung der tatsächlich an das Finanzamt abgeführten Steuerbeträge (Ist-Betrag) dem auf der Basis der aus der Buchhaltung abgeleiteten Bemessungsgrundlage errechneten Soll-Betrag. Dadurch kann die Plausibilität und die Ordnungsmäßigkeit sowohl der geführten Aufzeichnungen als auch der getätigten Geldleistungen überprüft werden.

[555] Vgl. VereinsR, 218-221.

[556] Einem ähnlichen Gedankenzug folgt das AFRAC in seiner Stellungnahme zur Rechnungslegung bei Privatstiftungen und schlägt ein Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung vor, das den spezifischen Tätigkeitsbereichen der Privatstiftungen und deren Zielen entsprechend aufgebaut ist. (vgl. AFRAC 25, Erläuterung zu Rz 13)

Auf Grund des gesonderten Ausweises der Erträge und Aufwendungen aus der Vermögensverwaltung entfallen folgende Posten des unternehmensrechtlichen Gliederungsschemas: Ergebnis vor Steuern, Steuern vom Einkommen und vom Ertrag (enthalten im Aufwandsbereich der Vermögensverwaltung), Ergebnis nach Steuern sowie sonstige Steuern.

Da die Darstellung des Eigenkapitals für kanonische Vermögensträger keine Rücklagen im Sinne des UGB vorsieht[557], ist der Bereich der Rücklagenbewegungen in der Gewinn- und Verlustrechnung dementsprechend zu gestalten.

Hinsichtlich des Stammkapitals (Passivposten der Bilanz A.1) sind sowohl seine Erhöhungen (seitens der übergeordneten kirchlichen Autorität[558] bzw. aus dem Jahresergebnis[559] gem. den statutarischen Bestimmungen), als auch Herabsetzungen (bspw. durch Beschluss der übergeordneten kirchlichen Autorität oder im Rahmen von Veräußerungsgeschäften bzw. veräußerungsähnlichen Geschäften von dem Stammkapital zugeordneten Vermögensgegenständen) zu berücksichtigen. Bis auf die Stammkapitalerhöhung, die als erfolgsneutrale Einlage zu werten ist[560] und daher direkt auf den entsprechenden Bestandskonten erfasst wird, sind Stammkapitalherabsetzungen erfolgswirksam unter dem dafür vorgesehenen Posten darzustellen.

Die Bewegungen innerhalb des frei verfügbaren Kapitals (Passivposten der Bilanz A.2), durch welche diese Position entweder erhöht (bspw. Verwendung des zweckfreien Jahresüberschusses) oder vermindert (z. B. Auflösung zur

[557] Näheres dazu siehe Kap. V, 4.

[558] Die Erhöhung des Stammkapitals durch die zuständige kirchliche Autorität ist mit der unternehmensrechtlichen Zuzahlung der Gesellschafter zu vergleichen.

[559] Analog zu der unternehmensrechtlichen Praxis ist eine Stammkapitalerhöhung aus dem laufenden Jahresergebnis gedanklich in zwei Schritte zu aufzuspalten: zunächst erfolgt eine Zuführung des Jahresergebnisses zum frei verfügbaren Kapital und in weiterer Folge eine „Umschichtung" des entsprechenden Betrages aus dem Bereich des frei verfügbaren Kapitals in das Stammvermögen.

[560] Zur Bewertung von Einlagen siehe Kap. IV, 2.

Deckung des Jahresfehlbetrages oder Umwidmung in eine zweckgebundene Verpflichtung) wird, sind ausnahmslos – in Analogie zu den unternehmensrechtlichen Gewinnrücklagen – erfolgswirksam zu erfassen.

Abschließend werden im Bereich der Jahresergebnisverwendung die Bewegungen innerhalb der Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen dargestellt. Diese ergeben sich sowohl aus Erfüllung der diesbezüglichen Verpflichtungen aus dem vorangegangenen Geschäftsjahr oder den vorausgegangenen Geschäftsjahren, als auch aus der Bildung neuer Verpflichtungen aus jenen Mitteln, die im betreffenden Geschäftsjahr zwar vereinnahmt, aber ihrer jeweiligen Bestimmung noch nicht zugeführt wurden.

Generell ist bei allen Posten der Jahresergebnisverwendung das Saldierungsverbot[561] zu beachten. Dies dient nicht nur dem klaren und übersichtlichen Darstellungsbild (ungekürzte Information über die Verwendung des Jahresergebnisses), sondern auch den Dokumentationszwecken im abgabenrechtlichen Sinn (als Nachweis über eine zeitnahe Verwendung der Körperschaftsmittel[562]). Vor diesem Hintergrund – als Dokumentation des zeitnahen Verbrauchs – ist weiters in Bezug auf Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen der Einsatz des First-In-First-Out-Verfahrens[563] zu empfehlen, d. h. die für einen bestimmten (konkreten oder generellen) Zweck zuerst vereinnahmten Mittel werden auch zuerst für die Erfüllung der Verpflichtung verbraucht.

Je nach Vorkommen und eventuell Wesentlichkeit der Arten von Zuwendungen kann es im Sinne der Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit sinnvoll sein, die Positionen der Jahresergebnisverwendung tiefer zu untergliedern (bspw. in Unterscheidung zwischen Sach- und Finanzzuwendungen).

---

561 Zum Saldierungsverbot siehe Kap. III, 6.

562 Vgl. VereinsR, Rz 129.

563 Zu den Bewertungsvereinfachungsverfahren siehe Kap. IV, 8.

Nachdem das Gesamtjahresergebnis (Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag) auf die entsprechenden Passivposten der Bilanz (Eigenkapital bzw. Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen) je nach Widmung verteilt wird, kann dadurch kein Gewinn- oder Verlustvortrag entstehen. Demzufolge wird auf diesen Posten im Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet. Konsequenterweise wird die letzte Position der Gliederung „Bilanzgewinn (Bilanzverlust)" immer einen Null-Wert aufweisen. Um diese „Ausgeglichenheit" der Gewinn- und Verlustrechnung zu dokumentieren, wird dieser abschließende Posten für das kirchenrechtliche Gliederungsschema beibehalten und als „Bilanzergebnis" bezeichnet.

Nach dem analogen Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung gem. Umsatzkostenverfahren (Abs. 3) wird in § 231 Abs. 4 UGB bestimmt, dass die Bildung von Zwischensummen (mit Ausnahme der Zwischensumme „Ergebnis nach Steuern") bei kleinen Gesellschaften unterbleiben darf. Die Übernahme dieser Regelung als kirchenrechtliche Norm wird nicht empfohlen, weil diese Zwischensummen (im vorgeschlagen Gliederungsschema: Ergebnis der statutarischen Tätigkeit und Ergebnis der Vermögensverwaltung) eine wesentliche Aussagekraft besitzen.

Auch die gem. § 231 Abs. 5 UGB zulässige „Auslagerung" der Rücklagenbewegungen in den Anhang (in diesem Fall endet die Gewinn- und Verlustrechnung mit dem Posten „Jahresüberschuss/-fehlbetrag") wird für kanonische Vermögensträger nicht empfohlen, da dadurch eine wesentliche Information dem Jahresabschlussleser an dieser Stelle entgeht.

Das Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung ist daher unter Berücksichtigung der spezifischen Eigenschaften der kanonischen Vermögensträger wie folgt zu gestalten:

§ 32. Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren aufzustellen. In ihr sind unbeschadet einer weiteren Gliederung

die nachstehend bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen, sofern nicht eine abweichende Gliederung vorgeschrieben ist:

1. *Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke;*
   a. *zweckgebunden;*
   b. *zweckfrei;*
2. *aktivierte Eigenleistungen;*
3. *sonstige Erträge, wobei kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, folgende Beträge aufgliedern müssen:*
   a. *Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der dem Vermögensverwaltungsbereich zugewiesenen Vermögensgegenstände;*
   b. *Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen;*
   c. *übrige;*
4. *Aufwendungen zur Verwirklichung der statutarischen Zwecke:*
   a. *aus zweckgebundenen Mitteln;*
   b. *aus zweckfreien Mitteln;*
5. *Personalaufwand:*
   a. *Löhne und Gehälter, wobei kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, Löhne und Gehälter getrennt voneinander ausweisen müssen;*
   b. *soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für Altersversorgung, wobei kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, folgende Beträge zusätzlich gesondert ausweisen müssen:*
      - *Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen;*
      - *Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge;*

6. *Abschreibungen:*

   a. *auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen mit Ausnahme der dem Vermögensverwaltungsbereich zugewiesenen Vermögensgegenstände;*

   b. *auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die im kanonischen Vermögensträger üblichen Abschreibungen überschreiten;*

7. *sonstige Aufwendungen, wobei kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, Steuern, soweit sie nicht unter Z 12 fallen, gesondert ausweisen müssen;*

8. *Ergebnis der statutarischen Tätigkeit (Zwischensumme aus Z 1 bis 7);*

9. *Erträge aus Kapitalvermögen:*

   a. *Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen;*

   b. *Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen;*

   c. *sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen;*

   d. *Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens;*

10. *Erträge aus Vermietung und Verpachtung:*

    a. *Umsätze aus Vermietung und Verpachtung;*

    b. *Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zum Anlagevermögen, das dem Bereich der Vermietung und Verpachtung zugeordnet ist;*

11. *Sonstige Erträge aus Vermögensverwaltung;*

12. *Steuern vom Einkommen und vom Ertrag;*

13. *Aufwendungen aus Kapitalvermögen:*

    a. *Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, davon haben kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, gesondert auszuweisen:*

       - *Abschreibungen;*

- *Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen;*

b. *Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen;*

14. *Aufwendungen aus Vermietung und Verpachtung:*

a. *Aufwendungen aus dem Abgang vom Anlagevermögen, das dem Bereich der Vermietung und Verpachtung zugeordnet ist;*

b. *sonstige Aufwendungen;*

15. *Aufwendungen im Zusammenhang mit den sonstigen Erträgen aus Vermögensverwaltung;*

16. *Ergebnis der Vermögensverwaltung (Zwischensumme aus Z 9 bis 15)*

17. *Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag;*

18. *Herabsetzung des Stammkapitals;*

19. *Zuweisung zum frei verfügbaren Kapital;*

20. *Auflösung vom frei verfügbaren Kapital;*

21. *Zuweisung zu den Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen;*

22. *Auflösung von den Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen;*

23. *Bilanzergebnis.*

9. Normen zu den einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung

In den §§ 232-235 UGB regelt der Gesetzgeber folgende, die Gewinn- und Verlustrechnung betreffende Sachverhalte:

- Berücksichtigung der mengen- und wertmäßigen Änderungen bei Bestandsveränderungen (vgl. § 232 Abs. 2 UGB),
- Darstellung der Ergebnisverrechnungen zwischen den Gesellschaften (vgl. § 232 Abs. 3 UGB),
- Ausweis der außerplanmäßigen Abschreibung (vgl. § 232 Abs. 5 UGB),

- Inhalt des Postens „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ (vgl. § 234 UGB),
- Beschränkungen im Zusammenhang mit der Höhe des Ausschüttungsbetrages (vgl. § 235 UGB).

Im Hinblick auf die Gewinn- und Verlustrechnung der kanonischen Vermögensträger sind lediglich die Normen betreffend den Ausweis der außerplanmäßigen Abschreibung sowie der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag von Relevanz. Die übrigen Regelungen dieses Bereichs brauchen nicht einbezogen zu werden, da sie aus der Sicht der kanonischen Vermögensträger zur Gänze nicht anwendbar sind.

§ 232 Abs. 5 UGB verlangt vom bilanzierenden Unternehmen einen gesonderten Ausweis der außerplanmäßigen Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gem. § 204 Abs. 2 UGB. Diese Darstellung der Abschreibungsbeträge kann entweder mit einem „Davon“-Vermerk oder in einem Unterposten erfolgen.

Die Norm scheint auch für kanonische Vermögensträger nutzbringend zu sein und kann daher sinngemäß übernommen werden, weil deren Anwendung dem Bilanzleser wesentliche Informationen über die außerordentliche Wertminderung der Vermögensgegenstände vermittelt, welche dem kanonischen Vermögensträger dauerhaft dienen sollen.

In Bezug auf die kirchenrechtliche Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung kann diese Bestimmung auf die Posten „Abschreibung auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen mit Ausnahme der dem Vermögensverwaltungsbereich zugewiesenen Vermögensgegenstände“ (Z 6.a), „Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ (Z 13.a), „sonstige Aufwendungen aus Vermietung und Verpachtung“ (Z 14.a) sowie „Aufwendungen im Zusammenhang mit den sonstigen Erträgen aus Vermögensverwaltung“ (Z 15) Auswirkung haben.

§ 234 UGB setzt sich mit dem Inhalt des Postens „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auseinander. Dementsprechend sind hier jene Steuerbeträge auszuweisen, die das Unternehmen selbst zu tragen hat. Im Grunde genommen kommen für diesen Posten die (österreichische) Körperschaftsteuer, ausländische Steuern, die ihrem Gehalt nach der Körperschaftsteuer ähnlich sind (bspw. die deutsche Gewerbesteuer) sowie die nicht abzugsfähige Kapitalertragsteuer in Frage.[564]

Darüber hinaus lässt sich dieser Gesetzesnorm entnehmen, dass nicht nur der Steueraufwand, sondern auch der diesbezügliche Steuerertrag (aus Gutschriften bzw. Auflösung von Steuerrückstellungen) hierher gehört: Mittelgroße und Große Gesellschaften haben nämlich bestimmte Steuererträge, soweit sie wesentlich sind, gesondert darzustellen. (vgl. § 234 UGB)

Eine weitere Schlussfolgerung aus dieser Bestimmung ist das zulässige Durchbrechen des generellen Saldierungsverbotes des § 196 Abs. 2 UGB. Kleine Gesellschaften brauchen in diesem Posten zwischen dem Steueraufwand und -ertrag nicht zu unterscheiden.

Generell kann die Regelung betreffend den Steuerausweis, auch wenn sie bei kanonischen Vermögensträgern eher von untergeordneter Bedeutung sein dürfte (KESt auf Finanzanlagen), in das kirchenrechtliche Regelwerk übernommen werden.

Auf Grund der im Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung für kanonische Vermögensträger vorgeschlagenen Ergänzungen ist es erforderlich, die betreffenden Posten näher zu spezifizieren.

In Bezug auf die Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke (Z 1) kann unmittelbar auf die entsprechenden Regelungen der Rechtsgrundlage des kanonischen Vermögensträgers abgestellt werden, in der die Aufbringung der erforderlichen finanziellen Mittel zur Verwirklichung der festgelegten Zwecke definiert ist. Diese Vorgehensweise stellt dadurch einen weiteren

[564] Vgl. Dieter Christian, Norbert Lüdenbach, § 234, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 2.

Zusammenhang zwischen dem Rechnungswesen des kanonischen Vermögensträgers und dessen Statuten her sowie dokumentiert die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Rechtsgrundlage hinsichtlich der Mittelherkunft. (vgl. § 42 BAO) Nachdem die Statuten (Rechtsgrundlage) einer öffentlichen juristischen Person vor ihrer Errichtung durch die zuständige kirchliche Autorität approbiert werden müssen (vgl. c. 117 CIC), erstreckt sich diese Korrelation auch auf den kirchenrechtlichen Bereich.

Die Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke sind daher als Beträge zu definieren, die auf die in der Rechtsgrundlage festgelegte Handlungsweise – mit Ausnahme der Erträge aus Vermögensverwaltung – zur Verwirklichung der Zwecke des kanonischen Vermögensträgers aufgebracht wurden.

Unter demselben Aspekt (Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Rechtsgrundlage des kanonischen Vermögensträgers) können die Aufwendungen zur Verwirklichung der statutarischen Zwecke (Z 4) gesehen werden. Demzufolge gehören in diesen Posten alle Beträge, die direkt zur Förderung der statutarischen Zwecke aufgewendet wurden. Der Bezug auf die Unmittelbarkeit der Aufwendungen scheint hier relevant zu sein, weil andere Aufwendungen, die ein kanonischer Vermögensträger zum Erhalt seiner Funktionalität notwendigerweise tätigt (bspw. Personal, Verwaltung, Abschreibung, Vermögensverwaltung usw.) und die keine direkte Förderung der begünstigten Zwecke darstellen, unter weiteren Posten der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden. Diese Negativabgrenzung lässt daher jene Beträge als Aufwendungen zur Verwirklichung der statutarischen Zwecke bezeichnen, welche der kanonische Vermögensträger unmittelbar aufwendet, um seine abgabenbegünstigten, statutarischen Zwecke in die Tat umzusetzen.

Folglich sind andere Aufwendungen, die weder der direkten Förderung der begünstigten Zwecke, noch Personalaufwendungen, noch Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung sind, dem Bereich „sonstige Aufwendungen“ zuzuordnen.

Hinsichtlich des Bereichs der Vermögensverwaltung sind die hierher gehörigen Erträge und Aufwendungen in Anlehnung an das diesen Sachverhalt betreffende Urteil des Verwaltungsgerichtshofs zu definieren. Demnach sind Beträge, die aus der Nutzung eigener Vermögensgegenstände durch Fruchtziehung resultieren[565], sowie jene, die im Zusammenhang mit dieser Nutzung (v. a. Erhaltung) stehen, dem vermögensverwaltenden Bereich der Gewinn- und Verlustrechnung in seiner jeweiligen Kategorie (Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, Sonstiges) zuzuordnen.

Abschließend soll für die Bewegungen im Rahmen der Jahresergebnisverwendung (Z 18 bis 23) klargestellt werden, dass der Ausweis dieser Posten im Sinne des Saldierungsverbotes brutto zu erfolgen hat.

Die Normen über die einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung der kanonischen Vermögensträger sind auf Grund der vorher dargestellten Überlegungen wie folgt zusammenzufassen:

§ 33. (1) Als Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke sind jene Beträge auszuweisen, die auf die in der Rechtsgrundlage festgelegte Handlungsweise – mit Ausnahme der Erträge aus Vermögensverwaltung – zur Verwirklichung der Zwecke des kanonischen Vermögensträgers aufgebracht wurden.

(2) Unter „Aufwendungen zur Verwirklichung der statutarischen Zwecke" sind Beträge zu erfassen, die unmittelbar zur Förderung der statutarischen Zwecke des kanonischen Vermögensträgers aufgewendet wurden.

(3) Außerplanmäßige Abschreibungen gemäß § 19 Abs. 3 sind gesondert auszuweisen.

(4) Aufwendungen, die weder für Verwirklichung der statutarischen Zwecke, noch für das Personal, noch für Vermögensverwaltung getätigt wurden, sind unter dem Posten „sonstige Aufwendungen" zu erfassen.

[565] Vgl. VwGH 13.5.1986, 84/14/0077.

(5) Jene Erträge, die aus der Nutzung eigener Vermögensgegenstände durch Fruchtziehung resultieren, sowie jene Aufwendungen, die mit dieser Nutzung im Zusammenhang stehen, sind – je nach Kategorie dieser Nutzung – als Vermögensverwaltung (Z 9 bis 15) darzustellen.

(6) Im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" sind die Beträge auszuweisen, die der kanonische Vermögensträger als Steuerschuldner vom Einkommen und Ertrag zu entrichten hat. Kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, haben Erträge aus Steuergutschriften und aus der Auflösung von nicht bestimmungsgemäß verwendeten Steuerrückstellungen gesondert auszuweisen, soweit sie wesentlich sind.

(7) Die Erträge und Aufwendungen, die unter Z 18 bis 23 (Jahresergebnisverwendung) zum Ausweis kommen, dürfen nicht saldiert werden.

VI. ANHANG UND LAGEBERICHT

Der zu einem bestimmten Stichtag festgehaltene Vermögens- und Schuldenstand eines Unternehmens (Bilanz) sowie das für ein Geschäftsjahr ermittelte Ergebnis seiner Wirtschaftstätigkeit (Gewinn- und Verlustrechnung) stellen zwei wesentliche Bestandteile des Jahresabschlusses dar, die zur Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens essentiell beitragen. Da bestimmte Sachverhalte, die dieses Unternehmensbild wesentlich beeinflussen können, in Zahlen nicht ausgedrückt werden können und daher verbaler Erläuterungen bedürfen, fordert der Gesetzgeber von Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellten kapitalistischen Personengesellschaften die Aufstellung des Anhangs als eines dritten, obligatorischen Bestandteils des Jahresabschlusses (vgl. § 222 Abs. 1 UGB). Dieser vervollständigt das in der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung erfasste Zahlenwerk des Unternehmens und trägt dadurch zur Erfüllung der Generalnorm bei.

1. Funktion und Form des Anhangs

Als integraler Bestandteil des Jahresabschlusses und daher als Informationsquelle über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens erfüllt der Anhang folgende vier Leitfunktionen:

- Erläuterung der Sachverhalte, welche der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zugrunde liegen (bspw. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und gegebenenfalls deren Änderung),

- Korrektur der Sachverhalte, die durch besondere Umstände ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens nicht zu vermitteln vermögen (vgl. § 222 Abs. 2 UGB), wie bspw. Betriebsumstellung oder -einstellung,
- Entlastung der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung durch Verlagerung der Informationen in den Anhang (z. B. Mitzugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes zu verschiedenen Posten der Bilanz gem. § 223 Abs. 5 UGB oder Angabe des Grundwertes bei Grundstücken gem. § 225 Abs. 7 UGB),
- Ergänzung der in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Informationen um Angaben, die für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens relevant sind, die aber als solche weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung dargelegt werden können (bspw. Angabe über Organe des Unternehmens und Arbeitnehmer gem. § 239 UGB). [566]

Nachdem der Anhang ein Teil des Jahresabschlusses ist, unterliegt er ebenfalls allen für die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung geltenden (kodifizierten und nicht kodifizierten) Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Demzufolge ist er u. a. in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen (vgl. § 193 Abs. 4 UGB), hat die Vorjahresbeträge zumindest in vollen 1.000 Euro zu enthalten (vgl. § 223 Abs. 2 UGB) und muss den Grundsätzen der Wahrheit, Klarheit, Übersichtlichkeit, Vollständigkeit und Wesentlichkeit entsprechen.[567]

Darüber hinaus werden bei der Erstellung des Anhangs verschiedene gesetzliche Begriffe verwendet, welche die Art und Weise der Informationsgestaltung festlegen:

- Angeben – bloße Nennung von Zahlen bzw. quantitative Beschreibung von Sachverhalten (ohne weitere Kommentierung),

[566] Vgl. Nikolaus Müller, § 236, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 5-9; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 246; Christian Nowotny, Vor § 236, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 4-6.

[567] Vgl. Gerhard Hochreiter, Regina Auer, § 236, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 5.

- Erläutern – verbale Kommentierung von Sachverhalten,
- Darstellen – Angabe mit einer zusätzlichen Erläuterung bzw. Aufgliederung,
- Begründen – Rechtfertigung für ein bestimmtes Vorgehen, die über die verbale Kommentierung hinausgeht, damit die angewendete Verfahrensweise für Dritte nachvollziehbar wird.[568]

Das Gesetz schreibt die formelle Gestaltung bzw. Gliederung des Anhangs nicht vor. In § 236 wird lediglich gefordert, dass die Anhangangaben „in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen" sind. In der Bilanzierungspraxis hat sich folgende Unterteilung – im Sinne des Grundsatzes der Übersichtlichkeit – herauskristallisiert und bewährt:

- allgemeine Angaben: bspw. Erläuterungen zu den Abweichungen vom Gliederungsschema der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. zum Ausweis von zusammengefassten Posten,
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- erläuternde Angaben zur Bilanz,
- erläuternde Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung,
- sonstige Angaben: z. B. über Organe der Gesellschaft, über die Arbeitnehmerzahl, über Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen oder über Konzernverhältnisse; hierher gehören ebenfalls alle anderen Angaben, die für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens relevant sind.[569]

[568] Vgl. Romuald Bertl, Eva Deutsch-Goldoni, Klaus Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 296f; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 246; Christian Nowotny, Vor § 236, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 16-20.

[569] Vgl. Gerhard Hochreiter, Regina Auer, § 236, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 5.

Um eine einheitliche Gliederung des Anhangs in den Jahresabschlüssen der kanonischen Vermögensträger zu gewährleisten, empfiehlt es sich, die oben dargestellte Struktur in einer kirchlichen Bilanzierungsnorm zu verankern.[570]

2. Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

§ 236 UGB schreibt vor, dass im Anhang „die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern [sind], dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird." Durch diese grundsätzliche Normierung der Inhalte, die der Anhang zu enthalten hat, kann diese Vorschrift i. V. m. § 222 Abs. 2 UGB als deren Erweiterung gesehen werden. In diesem Sinne sind im Anhang nicht nur jene Sachverhalte zu erläutern, die durch verschiedene UGB-Bestimmungen explizit als erläuterungspflichtig genannt werden[571], sondern generell solche, deren Darstellung für die Vermittlung der Unternehmenslage gem. dem Wesentlichkeitsprinzip erforderlich ist.[572]

Des Weiteren sind im Anhang die angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden darzustellen. Durch die „Offenlegung" der Wertansatz- und Wertermittlungsmethoden soll der Jahresabschluss im Sinne der Generalnorm noch aussagekräftiger und seine Vergleichbarkeit mit den Jahresabschlüssen anderer Unternehmen leichter werden.

Obwohl der Begriff der Bilanzierungsmethode im Gesetz als solcher nicht definiert wird, ist als diese nach herrschender Meinung „das planmäßige Vorgehen anzusehen, um einen Posten in der Bilanz anzusetzen."[573] Dementsprechend werden im Anhang jene Bilanzierungsmethoden erläutert, die

[570] Der Vorschlag dieser Norm wird in der allgemeinen Regelung über den Inhalt des Anhangs inkludiert. Dazu siehe Kap. VI, 2.

[571] Siehe weitere Ausführungen in diesem Kapitel.

[572] Vgl. Christian Nowotny, § 236, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 8.

[573] Helmut Ellrott, § 284, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 86.

sich auf Vermögensgegenstände oder Schulden beziehen, die zwar bilanzierungsfähig sind, deren Bilanzansatz aber durch eine gesetzliche Bestimmung einem Wahlrecht unterliegt (bspw. Aufwandsrückstellungen gem. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB).

Unter einer Bewertungsmethode ist hingegen „jedes Verfahren der Ermittlung von Wertansätzen zu verstehen, das einem bestimmten (festgelegten) Ablauf folgt und bestimmte (festgelegte) Bewertungselemente verwendet."[574] Das UGB kennt u. a. folgende Bewertungswahlrechte, die folglich auf Grund des § 236 UGB im Anhang anzugeben sind: Berücksichtigung der Sozialkosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten gem. § 203 Abs. 3 UGB, Abschreibung der Vermögensgegenstände des Finanzanlagevermögens auch bei nicht dauerhafter Wertminderung gem. § 204 Abs. 2 UGB oder Vollabschreibung der geringwertigen Vermögensgegenstände gem. § 204 Abs. 1a UGB. Darüber hinaus spricht die unternehmensrechtliche Lehre in diesem Zusammenhang von sogenannten unechten Wahlrechten, die – bei ihrer Anwendung – ebenfalls erläuterungspflichtig sind. Dazu gehören bspw.: Abschreibungsmethoden und Nutzungsdauern im immateriellen und Sachanlagevermögen[575], Bilanzierung von Subventionen und Zuschüssen[576] oder Bewertung von Rückstellungen nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung.[577]

Außerdem bestimmt § 236 UGB, dass kleine Gesellschaften keine weiteren als die im UGB vorgesehenen Anhangangaben zu machen brauchen, es sei denn, es handelt sich um Anhangangaben, die für Unternehmen spezifischer Rechtsformen (z. B. Kreditunternehmen, Versicherungen) gelten und durch eine Rechtsvorschrift der Europäischen Union gefordert werden. Es wäre hier zu hinterfragen, ob dadurch die Verpflichtung der kleinen Gesellschaften zur Erläuterung der oben genannten unechten Wahlrechte im Anhang entfällt, weil sie im UGB nicht explizit genannt werden. Dem Grundgedanken der

[574] IWP/RL 1, Rz 10.

[575] Näheres dazu siehe Kap. IV, 4.

[576] Näheres zur Bilanzierung von Subventionen und Zuschüssen siehe Kap. III, 6.

[577] Vgl. Nikolaus Müller, § 236, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 44.

Generalnorm des § 222 Abs. 2 UGB i. V. m. § 236 UGB folgend, nach dem der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln soll, ist jedoch diese Frage zu verneinen, weil ein Unterlassen von wesentlichen Informationen im Jahresabschluss, dessen Bestandteil auch der Anhang ist, irreführend wäre und das Bild der Unternehmenslage erheblich verzerren würde. Eine solche enge Auslegung dieser Erleichterung für kleine Gesellschaften widerspräche daher dem Hauptzweck des Jahresabschlusses und kann aus diesem Grund nicht die Intention des Gesetzgebers gewesen sein.

Die Norm des § 236 UGB ist als Erweiterung der Generalnorm des § 222 Abs. 2 UGB auch für kanonische Vermögensträger von großer Bedeutung, weil sie die Aussagekraft des Anhangs in seinen wesentlichsten Zügen definiert, die für den Jahresabschluss als Informationsquelle über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers unentbehrlich sind. Sie kann daher in ihrem Wortlaut als kirchenrechtliche Norm übernommen werden. Gegenstandslos hingegen ist die in § 236 UGB enthaltene Klarstellung, dass kleine Gesellschaften keine über die Anforderungen im UGB hinausgehenden Anhangangaben zu machen brauchen, „soweit auf sie keine Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmer bestimmter Rechtsformen anwendbar sind, die auf Rechtsakten der Europäischen Union beruhen“ (§ 236 UGB), weil es *a priori* keine kirchlichen Rechtspersönlichkeiten geben kann, die auf Rechtsakten der Europäischen Union gründen.

Eine diesbezügliche kirchenrechtliche Bestimmung kann daher lauten:

§ 34. (1) Im Anhang sind die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers vermittelt wird.

(2) Der Anhang ist zu gliedern in:

- *Allgemeine Angaben,*
- *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,*
- *Erläuterungen zur Bilanz,*
- *Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung,*
- *Sonstige Angaben.*

(3) Die Anhangangaben sind in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen.

3. Anhangangaben für alle Gesellschaften

Durch das RÄG 2014 erfuhren die Vorschriften über die Anhangangaben eine grundsätzliche Konzeptänderung. Während vor diesem Zeitpunkt das UGB die Anhanginhalte generell für alle Gesellschaften – ausgehend von großen Gesellschaften – definiert und in weiterer Folge mittelgroßen und kleinen Gesellschaften bestimmte Erleichterungen gewährt hat (sogenanntes Top-Down-Konzept), schreibt das Gesetz aktuell die Anhangangaben für alle Gesellschaften vor und nimmt diese als Ausgangspunkt für zusätzliche Angaben, die für mittelgroße und große Gesellschaften (bzw. Aktiengesellschaften unabhängig von ihrer Größe) verpflichtend sind (sogenanntes Bottom-Up-Konzept).[578]

Demzufolge fasst § 237 UGB jene Anhangangaben zusammen, die für alle Gesellschaften – unabhängig von ihrer Größe gem. § 221 UGB – obligatorisch vorzunehmen sind.

1. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (vgl. § 237 Abs. 1 Z 1 UGB)
   Die Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die bereits in § 236 UGB als wesentlicher Bestandteil des Anhangs angesprochen wurden, werden in dieser Norm konkretisiert. Demnach muss im Anhang insbesondere angegeben werden, welche Bewertungsgrundlagen für die

[578] Vgl. Helga Csokay, Aleksandar Jankovic, § 237, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 1.

verschiedenen Jahresabschlussposten angewendet wurden und dass diese Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit dem Prinzip der Unternehmensfortführung[579] im Einklang stehen.

Des Weiteren verlangt der Gesetzgeber, dass wesentliche Änderungen dieser Methoden im Anhang dargelegt werden.

Die Abweichung von einer Bewertungsmethode ergibt sich in der Regel aus dem Durchbrechen eines in § 201 Abs. 2 UGB kodifizierten Bewertungsgrundsatzes[580], was gem. § 201 Abs. 3 UGB nur „bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der in § 195 [UGB] dritter Satz beschriebenen Zielsetzung" möglich ist. Wird auf Grund dessen ein echtes oder unechtes Bewertungswahlrecht anders als im Vorjahresabschluss ausgeübt, löst dies eine entsprechende Angabepflicht aus, welche diese Änderung möglichst detailliert zu begründen und deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens durch Zahlenangaben[581] zu erläutern hat.

Weiters ist auch eine Abweichung von einer bislang angewendeten Bilanzierungsmethode, die durch die geänderte Ausübung eines gesetzlichen oder nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bestehenden Ansatzwahlrechtes zustande kommt, im Anhang anzugeben. Eine Begründung bzw. zahlenmäßige Darstellung der Auswirkungen dieser Abweichung ist – im Gegensatz zur Änderung einer Bewertungsmethode – nicht erforderlich.[582]

Ergänzend präzisiert § 237 Abs. 1 Z 1 UGB, dass die Anhangangaben auch die Grundlagen für die Umrechnung in Euro für jene Posten des Jahresabschlusses enthalten müssen, denen Fremdwährungsbeträge auf jegliche Art und Weise zugrunde liegen.

---

[579] Zum Prinzip der Unternehmensfortführung siehe Kap. IV, 1.3.

[580] In der Praxis begegnet man der Abweichung von einer Bewertungsmethode am häufigsten im Falle von Durchbrechen des Stetigkeitsprinzips; siehe auch Kap. IV, 1.2 und Kap. V, 3.

[581] Vgl. IWP/RL1, Rz 43.

[582] Vgl. ebd., Rz 41.

Die Vorschrift des § 237 Abs. 1 Z 1 UGB hat in erster Linie die Vergleichbarkeit aufeinanderfolgender Jahresabschlüsse zum Ziel.[583] Die hier festgelegten Berichterstattungsmaßnahmen sollen darüber hinaus zum einen dem Jahresabschlussadressaten helfen zu beurteilen, ob die im Jahresabschluss vorgenommenen Abweichungen sachgerecht und willkürfrei waren, und zum anderen einen zusätzlichen Hinderungsgrund für beliebige und unbegründete Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden darstellen. Daraus ergibt sich die Zweckmäßigkeit der Anwendung dieser Norm bei der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern.

2. Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen (vgl. § 237 Abs. 1 Z 2 UGB)

   Anstelle des Vermerks unter der Bilanz lässt § 237 Abs. 1 Z 2 UGB zu, den Gesamtbetrag der zum Bilanzstichtag bestehenden Haftungsverhältnisse (vgl. § 199 UGB) im Anhang anzugeben. Nachdem auf diese Materie bereits in Kap. III, 8.8 sowohl aus unternehmensrechtlicher Sicht als auch in Bezug auf die Bilanzierung kanonischer Vermögensträger näher eingegangen wurde, wird hier lediglich konsequenterweise die Ersetzung des Begriffs „Haftungsverhältnisse“ durch „veräußerungsähnliche Rechtsgeschäfte“ empfohlen.[584]

   Darüber hinaus verpflichtet diese Norm, neben den Haftungsverhältnissen Angaben über sonstige wesentliche finanzielle Verpflichtungen des Unternehmens (Gesamtbetrag) zu machen, die nicht auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen werden dürfen. Darunter sind alle künftigen, nicht bilanzierten und zum Bilanzstichtag nicht bilanzierungsfähigen Zahlungsansprüche Dritter gegenüber dem Unternehmen zu subsummieren, denen es sich *de facto* nicht entziehen kann.[585] Es sind jedoch lediglich jene Verpflichtungen zu berücksichtigen, die – lt. Gesetzestext – finanziellen Charakter haben. Daher bleiben jene Verpflichtungen, die als

[583] Vgl. ebd., Rz 4.

[584] Ausführlich dazu siehe Kap. III, 8.8.

[585] Vgl. Helmut Ellrott, § 285, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck’scher Bilanz-Kommentar, Rz 42.

Sach- bzw. Dienstleistung zu erbringen sind, außer Ansatz. Ebenfalls werden Verpflichtungen, die unwesentlich (vgl. § 189a Z 10 UGB) sind, für die Darstellung des Gesamtbetrages nicht miteinbezogen. Solche finanzielle Verpflichtungen können sich bspw. aus Dauerschuldverhältnissen (Miete, Pacht, Leasing), bereits in Auftrag gegebenen Investitionsvorhaben (nur jener Teil, der zum Bilanzstichtag noch nicht geliefert wurde), Großreparaturen oder Verlustübernahmepflichten ergeben.[586]

Die Angaben zu den Haftungsverhältnissen sowie sonstigen außerbilanziellen wesentlichen finanziellen Verpflichtungen sind auch dann vorzunehmen, „wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen." (vgl. § 237 Abs. 1 Z 2 UGB)

Werden im Zusammenhang mit den Haftungsverhältnissen bzw. sonstigen wesentlichen finanziellen Verpflichtungen dingliche Sicherheiten gewährt, sind sie – unter Angabe ihrer Art und Form – im Anhang ebenfalls anzugeben.

Haftungen und sonstige Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen müssen gem. § 237 Abs. 1 Z 2 UGB gesondert vermerkt werden (z. B. durch eine „Davon"-Zeile).[587] Auch wenn das Eingehen von Haftungen zugunsten dieser Art von Unternehmen im kirchlichen Bereich kaum denkbar ist, soll diese Regelung in das kirchenrechtliche Regelwerk übernommen werden, zumal sie nicht gänzlich ausgeschlossen werden können. Viel häufiger wird man hingegen den sonstigen finanziellen Verpflichtungen begegnen, die im oben dargestellten Verständnis durchaus möglich sind (z. B. Mietvertrag mit einer „eigenen" GmbH oder Vertrag über Nutzung immaterieller Vermögensgegenstände).

Ziel der Norm des § 237 Abs. 1 Z 2 UGB ist generell die Verbesserung der Einsicht in die Finanzlage des Unternehmens, indem dem Jahresabschlussadressaten auch jene Sachverhalte dargelegt werden, welche der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung nicht entnommen werden

[586] Vgl. Nikolaus Müller, § 237, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 55.

[587] Zu den Begriffen „verbundenes Unternehmen" sowie „Unternehmen, mit dem ein Beteiligungsverhältnis besteht" (assoziiertes Unternehmen), siehe Kap. V, 4 (A.III).

können und die eine wesentliche Belastung der Liquidität des Unternehmens darstellen. Dies verhindert zum einen, dass ein zu positives Bild der Finanzlage präsentiert wird, und hilft zum anderen den zuständigen Unternehmensorganen bei der Entscheidungsfindung.

In diesem Sinne ist es notwendig, diese Norm – mit den erwähnten Anmerkungen – bei der Bilanzierung von kanonischen Vermögensträgern anzuwenden.

3. Vorschüsse und Kredite an die Leitungsorgane (vgl. § 237 Abs. 1 Z 3 UGB)

   Im Anhang sind anzugeben die Gesamtbeträge „der den Mitgliedern des Vorstands und des Aufsichtsrats gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinsen, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls zurückgezahlten oder erlassenen Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse. Diese Angaben sind zusammengefasst für jede dieser Personengruppen zu machen." (§ 237 Abs. 1 Z 3 UGB)

   Die Darlegung der Geschäftsbeziehungen zwischen dem Unternehmen und dessen Leitungsorganen soll in erster Linie den Jahresabschlussadressaten ermöglichen, die gewährten Vorschüsse und Kredite auf ihre Marktüblichkeit zu überprüfen und dadurch die Angemessenheit ihrer Bedingungen (Verzinsung, Laufzeit, Tilgungsmodalität, Besicherung) zu beurteilen. Durch diese Angaben sowie jene über die eingegangenen Haftungen zugunsten der Leitungsgremienmitglieder werden ebenfalls mögliche Verflechtungen und gegebenenfalls Interessenskonflikte erkennbar gemacht.[588] Um diese Information im Sinne des Grundsatzes der Übersichtlichkeit vermitteln zu können, wird hinsichtlich der gewährten Vorschüsse und Kredite in der Literatur folgende – neben einer verbalen Erläuterung – zahlenmäßige Darstellungsform bevorzugt: Anfangsbestand, Neugewährungen und Tilgungen sowie Endbestand.[589]

[588] Vgl. Susanne Geirhofer, § 239, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 6f.

[589] Vgl. Markus Heidinger, § 239 Abs. 1 Z 2, in: Herbert Kofler u.a. (Hrsg.), Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Rz 29.

Als Kontrollinstrument ist diese Norm auch für kanonische Vermögensträger gut geeignet, um solche „Innengeschäfte“ angemessen beurteilen und überwachen zu können. Um den Betroffenenkreis entsprechend festzulegen, wird aber empfohlen, den Ausdruck „Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats“ mit „Mitglieder der Leitungsorgane“ zu beschreiben. Dadurch wären – je nach rechtlicher Struktur des kanonischen Vermögensträgers – jene Geschäfte (d. h. Vorschüsse und Kredite) offenzulegen, die der kanonische Vermögensträger nicht nur mit seinem eigenen Verwalter, sondern auch mit anderen Personen eingegangen ist, die einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftstätigkeit des kanonischen Vermögensträgers ausüben können (wie bspw. leitende Angestellte, Verwaltungsrat, Kirchenvorstand, Pfarrgemeinderat usw.).

4. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen (vgl. § 237 Abs. 1 Z 4 UGB)

   Im Anhang müssen „der Betrag und die Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung“ (§ 237 Abs. 1 Z 4 UGB) angegeben werden.

   Das Gesetz selbst definiert das Kriterium der Außerordentlichkeit nicht, es scheint jedoch zwischen der quantitativen (außergewöhnliche Größe) und qualitativen (außerordentliche Bedeutung) Außerordentlichkeit zu unterscheiden.

   Hinsichtlich der außerordentlichen Bedeutung kann auf die Rechtslage vor RÄG 2014 zurückgegriffen werden, die vom Unternehmen einen Ausweis der außerordentlichen Erträge bzw. Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung verlangt hat.[590] Demnach wurden die außerordentlichen Erträge oder Aufwendungen als jene – durch Negativabgrenzung – beschrieben, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens angefallen sind. Diese enge Definition des Außerordentlichen ist jedoch in der Fachliteratur auf Kritik gestoßen, weil sie dazu führt, dass

[590] Diese Norm (§ 233 UGB) wurde durch das RÄG 2014 im Rahmen der Anpassung des nationalen Unternehmensrechts an die EU-Richtlinie 2013/34/EU betreffend die Jahresabschlussgestaltung abgeschafft.

das unternehmensrechtliche Ergebnis für bilanzanalytische Zwecke (vor allem in Bezug auf den Erfolg und das Erfolgspotenzial des Unternehmens sowie die Nachhaltigkeit unterschiedlicher Erfolgskomponente und Aufstellung von Zukunftsprognosen) nur bedingt eingesetzt werden kann.[591] Vielmehr ist bei der Beurteilung der Außerordentlichkeit eine breitere Palette der Faktoren zu berücksichtigen. Zum einen ist in dem Zusammenhang das Prinzip der Unternehmensfortführung von großer Relevanz: Die Außerordentlichkeit ergibt sich vor allem aus der Änderung des Unternehmensfortführungsprinzips (bspw. Betriebsstillegung oder -aufnahme, Standortverlegung, Umstrukturierung, Sanierung, weitreichende behördliche Eingriffe, Naturkatastrophe, Umgründungen). Zum anderen bestimmt das Unternehmenstypische, was ordentlich bzw. außerordentlich ist: Dabei sind alle Geschäftsvorfälle, die mit der Vorbereitung, Aufrechterhaltung und Realisierung der vom Unternehmen tatsächlich beabsichtigten Unternehmensleistung (eigentliche Unternehmenstätigkeit) im Zusammenhang stehen, als ordentlich zu qualifizieren. Auch die Seltenheit bzw. betragsmäßige Wesentlichkeit der Geschäftsvorfälle oder Ereignisse kann – muss aber nicht – ein Indiz für die Außerordentlichkeit sein.[592] Demzufolge können solche Beträge, die im Sinne des § 237 Abs. 1 Z 4 UGB von außerordentlicher Bedeutung sind, als „qualitativ unternehmensuntypisch [bezeichnet werden], was anhand der konkreten Unternehmensgestionierung hinsichtlich sämtlicher Haupt- und Nebentätigkeiten zu beurteilen ist. Betragsmäßige Wesentlichkeit sowie Seltenheit haben jeweils nur eine Indizfunktion und sind konkret daran zu messen, ob es sich nicht dennoch um einen Vorgang im Rahmen des Going-concern (d. h. ohne qualitativ bedeutende Änderung der Geschäftstätigkeit bzw. der Geschäftsgrundlagen) handelt."[593]

Darüber hinaus stellt der Gesetzgeber in § 237 Abs. 1 Z 4 UGB – nach dem RÄG 2014 – bezüglich der Außerordentlichkeit zusätzlich auf die

[591] Vgl. Nikolaus Müller, Klaus Wiedermann, § 233, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 2.

[592] Vgl. ebd., Rz 4-16.

[593] Ebd., Rz 17.

betragsmäßige Größe des jeweiligen Sachverhalts ab. Nachdem es jedoch nicht konkretisiert wird, wäre bei diesem quantitativen Merkmal vom Verhältnis des jeweiligen Ertrags oder der Aufwendung zum betreffenden Gewinn- und Verlustposten sowie zum Jahresergebnis im Sinne des Wesentlichkeitsprinzips auszugehen. Auch die korrespondierenden Erträge bzw. Aufwendungen aus dem Vorjahresabschluss könnten hier als Orientierungsmaßstab herangezogen werden. Dementsprechend sind jene Ertrags- und Aufwandsposten von außerordentlichen Größenordnung, die im Vergleich betragsmäßig wesentlich „herausragen".

Oft kommt es zu Überschneidungen zwischen Beträgen von außerordentlicher Größenordnung und Bedeutung. Dies kann jedoch als unkritisch betrachtet werden, da dem Gesetz nicht zu entnehmen ist, dass die Beträge dem Charakter ihrer Außerordentlichkeit nach auseinander gehalten werden müssen.

Der Zweck dieser Anhangangabe ist in der Verbesserung des Einblicks in die Ertragslage des Unternehmens zu sehen. Durch die Darlegung der außerordentlichen Ertrags- und Aufwandsposten, die als nicht nachhaltig einzustufen sind, kann die Beständigkeit der Erträge und somit des gesamten Unternehmens besser beurteilt werden. Aus diesem Grund empfiehlt es sich, diese Norm als eine kirchenrechtliche zu übernehmen.

5. Langfristige Verbindlichkeiten (vgl. § 237 Abs. 1 Z 5 UGB)

   Gem. § 237 Abs. 1 Z 5 UGB sind im Anhang anzugeben „der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, für die dingliche Sicherheiten bestellt sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheit."

   Die Restlaufzeit der hier zu berücksichtigenden langfristigen Verbindlichkeiten richtet sich an der ihnen zugrunde liegenden Vereinbarung und wird vom betreffenden Bilanzstichtag bis zur Fälligkeit

gerechnet. Die ursprüngliche Laufzeit der Verbindlichkeit ist daher unerheblich.[594]

Hinsichtlich der besicherten Verbindlichkeiten sind im Zusammenhang mit den dinglichen Sicherheiten sowohl ihre Art (bspw. Pfandrecht, Sicherungseigentum usw.) als auch ihre Form (Art der Verbriefung) darzulegen. Die Höhe des Betrages wird einerseits durch die Verbindlichkeit selbst begrenzt, falls der Wert der Sicherheit höher ist, bzw. entspricht dem Buchwert der Sicherheit, falls der Wert der Verbindlichkeit jenen der Sicherheit übersteigt.[595]

Diese Anhangangabe dient der Verbesserung des Einblicks in die Finanzlage des Unternehmens, indem die längerfristigen Zahlungsverpflichtungen und somit der Umfang des gebundenen Vermögens dargestellt wird. Außerdem gibt die Angabe der dinglichen Sicherheiten Auskunft darüber, in welchem Umfang Vermögensgegenstände des Unternehmens dem Zugriff von Gläubigern entzogen sind.[596] Aus diesem Grund soll diese Norm ebenfalls für kanonische Vermögensträger verpflichtend gelten.

6. Durchschnittliche Arbeitnehmerzahl (vgl. § 237 Abs. 1 Z 6 UGB)

   Im Sinne dieser Bestimmung ist im Anhang die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl während des Geschäftsjahres anzugeben. Dazu gehören alle mit dem Unternehmen in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis stehenden Personen, unabhängig davon, ob sie vollzeit- oder teilzeitbeschäftigt[597] sind.

   Da das Kriterium für die Berücksichtigung als Arbeitnehmer das Entstehen vom Personalaufwand ist, sind bspw. freie Dienstnehmer oder von einem Dritten überlassene Arbeitskräfte nicht mit einzubeziehen.[598]

---

[594] Vgl. Helga Csokay, Aleksandar Jankovic, § 237, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 13.

[595] Vgl. Christian Nowotny, § 237, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 7.Vgl. Rz 11.

[596] Vgl. Nikolaus Müller, § 237, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 1 und 8.

[597] Für die Berechnung der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl sind die Teilzeitbeschäftigungen entsprechend zu aliquotieren.

[598] Vgl. Susanne Geirhofer, § 239, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 4.

Die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl ergibt sich aus der Summe der Arbeitnehmer an den jeweiligen Monatsletzten geteilt durch die Anzahl der Monate des Geschäftsjahres (zwölf Monate, wenn kein Rumpfgeschäftsjahr vorliegt).[599]

Die Information über die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl spielt eine wesentliche Rolle vor allem bei der Ermittlung diverser Kennzahlen (bspw. Personalaufwand pro Mitarbeiter[600]) sowie bei jahresübergreifenden Vergleichen des Arbeitnehmerstands. Diese Bestimmung kann daher in der vorliegenden Form als kirchenrechtliche Norm übernommen werden.

7. Name und Sitz des Mutterunternehmens (vgl. § 237 Abs. 1 Z 7 UGB)

   Das Tochterunternehmen, d. h. jenes Unternehmen, „das von einem Mutterunternehmen im Sinn des § 244 unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird“ (§ 189a Z 7 UGB), hat im Anhang den Namen und den Sitz des Mutterunternehmens anzugeben, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt.

   Die von dieser Norm geforderte Angabe soll dem Jahresabschlussadressaten erleichtern, die Gesamtlage des Unternehmens zu beurteilen.
   Die Verbundenheit der Unternehmen und, was damit einhergeht, die engen wirtschaftlichen Verflechtungen haben einen wesentlichen Einfluss auf die Situation der betreffenden Gesellschaft. Daher kann sie nicht isoliert betrachtet werden.

   Nachdem kanonische Vermögensträger keine Tochterunternehmen im Sinne des UGB sind und auch nicht werden können, wäre die Norm des

---

[599] Vgl. Christian Nowotny, § 239, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 7.

[600] Analog zu den Ausführungen betreffend die kirchenrechtliche Norm über die Einstufung von kanonischen Vermögensträgern in eine bestimmte Größenklasse, die u. a. von der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl abhängig ist (siehe dazu Kap. V, 1), wird auch an dieser Stelle vorgeschlagen, diese Anhangangabe ausschließlich auf die arbeitsrechtlichen Verhältnisse zu beziehen, ohne zwischen Laien und Klerus bzw. zwischen inkardinierten und nicht inkardinierten Klerikern zu unterscheiden. Sollte eine solche Unterscheidung aus der Sicht des bilanzierenden kanonischen Vermögensträgers im Anhang notwendig sein, um seinen Informationsgehalt zu erhöhen und dadurch der Generalnorm besser zu entsprechen (z. B. im Falle einer Diözese oder eines Ordensinstitutes), kann die durch § 237 Abs. 1 Z 6 UGB geforderte Angabe entsprechend erweitert werden.

§ 237 Abs. 1 Z 7 UGB für den kirchenrechtlichen Bereich grundsätzlich obsolet. Es wird jedoch eine Verpflichtung zur Angabe des Namens und des Sitzes der direkt übergeordneten kirchlichen Autorität empfohlen, um rechtliche Beziehungen offenzulegen, welche eventuell die wirtschaftliche Lage des kanonischen Vermögensträgers beeinflussen können.

In § 237 Abs. 2 UGB verpflichtet der Gesetzgeber kleine Aktiengesellschaften zur Angabe über die Art und die finanziellen Auswirkungen wesentlicher Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sind. Diese Informationspflicht, die in § 238 Abs. 1 Z 11 UGB generell nur für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften vorgesehen ist, erhöht die Aktualität der Berichterstattung und soll den Jahresabschlussadressaten eine korrekte Beurteilung der Lage des Unternehmens sowie seiner künftigen Entwicklung ermöglichen, falls nach dem Bilanzstichtag relevante Veränderungen eingetreten sind.[601]

Die hier angesprochene Angabe hat alle wesentlichen Ereignisse sowohl wirtschaftlicher als auch politischer Natur zu enthalten, die eine Veränderung der Lage des Unternehmens verursachen, und bezieht sich ausschließlich auf wertbeeinflussende Gegebenheiten[602], weil werterhellende Faktoren ohnehin zwangsläufig im Sinne des Vorsichtsprinzips gem. § 201 Abs. 2 Z 4 UGB in der Bilanz bzw. in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden müssen.

Nachdem die Angabe über wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag den Informationsgehalt des Jahresabschlusses erheblich erhöht, wird im Sinne des Schutzes des Kirchenvermögens und dadurch der Existenzsicherung der kanonischen Vermögensträger und ihrer Aufgabeerfüllung vorgeschlagen, diese Norm nicht nur für mittelgroße und große, sondern auch für kleine kanonische Vermögensträger kirchenrechtlich als verpflichtend zu gestalten.

---

[601] Vgl. Daniela Maresch, § 243, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 28.

[602] Zur Abgrenzung der werterhellenden von den wertbeeinflussenden Tatsachen siehe Ausführungen im Kap. IV, 1.5.

Anschließend an die in § 237 UGB für den Anhang kodifizierten Regelungen sind in eine kirchenrechtliche Norm über die für alle kanonischen Vermögensträger geltenden Anhangangaben jene Tatbestände aufzunehmen, die im UGB an anderen Stellen geregelt sind, die jedoch bislang in das kirchenrechtliche Regelwerk nicht einbezogen wurden. Zum Zweck einer besseren Übersicht scheint es zweckdienlicher, alle diesbezüglichen Bestimmungen in einer Norm und an einer Gesetzesstelle zusammenzufassen:

1. Abweichung von den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen (vgl. § 201 Abs. 3 UGB)
   Wird bei der Erstellung des Jahresabschlusses von den allgemeinen kodifizierten Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen abgewichen[603], um der Generalnorm, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln, besser entsprechen zu können, ist diese Tatsache im Anhang anzugeben, zu begründen und ihr Einfluss auf die wirtschaftliche Lage des kanonischen Vermögensträgers darzulegen.
2. Aktivierung der Fremdkapitalzinsen (vgl. § 203 Abs. 4 UGB)
   Falls Zinsen für Fremdkapital gem. § 18 Abs. 4 aktiviert wurden, das zur Finanzierung der Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens eingesetzt wurden[604], ist die Anwendung dieses Wahlrechts im Anhang anzugeben.
3. Abweichung von der formellen Bilanzstetigkeit (vgl. § 223 Abs. 1 UGB)
   Bei der Abweichung von der Darstellungsstetigkeit des Jahresabschlusses (formelle Bilanzstetigkeit) im Sinne des § 27 Abs. 1[605], muss diese Tatsache im Anhang angegeben und begründet werden.

[603] Zum Abweichen von den Bewertungsgrundsätzen siehe Kap. IV, 1.9.

[604] Zur Ermittlung der Herstellungskosten siehe Kap. IV, 3.

[605] Dazu siehe Ausführungen im Kap. V, 3.

4. Unvergleichbarkeit der Vorjahresbeträge (vgl. § 223 Abs. 2 UGB)
   In Fällen, in denen die Vorjahreszahlen mit den aktuellen Beträgen nicht vergleichbar sind (z. B. auf Grund von Änderungen des Postenausweises)[606], so sind die betreffenden Posten im Anhang anzugeben und zu erläutern.

5. Mitzugehörigkeit zu mehreren Posten der Bilanz (vgl. § 223 Abs. 5 UGB)
   Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Verbindlichkeit unter mehrere Posten der Bilanz[607], muss dies entweder bei dem Bilanzposten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, vermerkt oder im Anhang angegeben werden, um den Grundsätzen der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit gerecht zu werden.

6. Zusammenfassung der Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. § 223 Abs. 6 UGB)
   Werden unter bestimmten Voraussetzungen die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und die mit Buchstaben gekennzeichneten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefasst[608], so sind sie im Anhang auszuweisen, wenn es sich dabei um wesentliche Beträge handelt. Hingegen bedarf die Zusammenfassung von Posten, die nicht wesentliche Beträge enthalten, keiner Anhangangabe.

7. negatives Eigenkapital (vgl. § 225 Abs. 1 UGB)
   Für den Fall, dass in der Bilanz das Eigenkapital als ein negativer Betrag ausgewiesen wird (negatives Eigenkapital)[609], ist im Anhang zu erläutern, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt.

8. aktivierte unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände[610]
   Wenn unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände unter Einhaltung der in § 13 Abs. 2 genannten Voraussetzungen aktiviert wurden,

---

606 Dazu siehe Ausführungen im Kap. V, 3.

607 Zum Ausweis der Mitzugehörigkeit siehe Kap. V, 3.

608 Zur Zusammenfassung der Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung siehe Kap. V, 3.

609 Zum negativen Eigenkapital siehe Kap. V, 5.

610 Zur Aktivierung von unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen, die im UGB ausdrücklich einem Aktivierungsverbot unterliegen, siehe Kap. III. 7.

muss auf diese Tatsache im Anhang hingewiesen werden. Dabei sind diese Vermögensgegenstände anzugeben und ihr künftiger Nutzen für den kanonischen Vermögensträger zu erläutern. Darüber hinaus, um den Jahresabschlussadressaten im Sinne der Generalnorm alle in diesem Zusammenhang notwendige Informationen zur Verfügung zu stellen, ist die Ermittlung des jeweiligen beizulegenden Zeitwerts darzulegen.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich folgender Vorschlag für eine kirchenrechtliche Norm:

§ 35. Jeder kanonische Vermögensträger hat im Anhang folgende Angaben zu machen:

1. *die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese umfassen insbesondere die Bewertungsgrundlagen für die verschiedenen Posten, eine Angabe zur Übereinstimmung dieser Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit dem Konzept der Fortführung des kanonischen Vermögensträgers und wesentliche Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese Angaben enthalten auch die Grundlagen für die Umrechnung in Euro, soweit den Posten Beträge zugrunde liegen, die auf eine andere Währung lauten oder ursprünglich gelautet haben;*
2. *an Stelle des Vermerks unter der Bilanz der Gesamtbetrag der veräußerungsähnlichen Rechtsgeschäfte (§ 14 Abs. 8) sowie sonstiger wesentlicher finanzieller Verpflichtungen, die nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen, sowie Art und Form jeder gewährten dinglichen Sicherheit; etwaige Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen sind gesondert zu vermerken;*
3. *die Beträge der den Mitgliedern der Leitungsorgane des kanonischen Vermögensträgers gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinsen, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls zurückgezahlten oder erlassenen Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse. Diese Angaben sind zusammengefasst für jede dieser Personengruppen zu machen;*

4. *der Betrag und die Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung;*
5. *der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, für die dingliche Sicherheiten bestellt sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheit;*
6. *die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer während des Geschäftsjahrs;*
7. *Name und Sitz der direkt übergeordneten kirchlichen Autorität;*
8. *Art und finanzielle Auswirkungen wesentlicher Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind;*
9. *die Abweichung von den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen gem. § 16. Diese ist zusätzlich zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers darzulegen;*
10. *die Anwendung des Wahlrechts zur Aktivierung der Zinsen für das Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Vermögensgegenständen verwendet wurde gem. § 18 Abs. 4;*
11. *die Abweichung vom Grundsatz der Darstellungsstetigkeit gem. § 27 Abs. 1. Diese ist zusätzlich zu begründen;*
12. *die mit den Vorjahresbeträgen unvergleichbaren Posten des Jahresabschlusses (§ 27 Abs. 2). Diese Posten sind zu erläutern. Wird der Vorjahresbetrag angepasst, so ist auch dies im Anhang anzugeben und zu erläutern;*
13. *die Mitzugehörigkeit der Posten zu anderen Posten der Bilanz im Sinne des § 27 Abs. 6. Diese Anhangangabe ist insofern vorzunehmen, als die Zugehörigkeit zu anderen Bilanzposten nicht bei dem Posten vermerkt wurde, unter dem der Ausweis erfolgt ist;*
14. *die wesentlichen, mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und die wesentlichen, mit Buchstaben gekennzeichneten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, die gem. § 27 Abs. 4 zusammengefasst wurden;*

15. *das negative Eigenkapital im Sinne des § 29 Abs. 4. Dabei ist zu erläutern, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt;*

16. *die aktivierten unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände (§ 14 Abs. 2). Darüber hinaus ist der künftige Nutzen aus diesen Vermögensgegenständen für den kanonischen Vermögensträger zu erläutern und die Ermittlung des jeweiligen ihnen beizulegenden Zeitwertes darzustellen.*

4. Anhangangaben für mittelgroße und große Gesellschaften

Über die in § 237 UGB normierten Anhangangaben hinaus, die für alle Kapitalgesellschaften verpflichtend sind, zählt § 238 UGB jene Angaben auf, die der Anhang einer mittelgroßen oder großen Kapitalgesellschaft zusätzlich zu enthalten hat.

1. Derivative Finanzinstrumente (vgl. § 238 Abs. 1 Z 1 UGB)
   Gem. § 238 Abs. 1 Z 1 UGB sind im Anhang für jede Kategorie derivativer Finanzinstrumente ihre Art und ihr Umfang sowie der beizulegende Zeitwert[611] anzugeben, „soweit sich dieser gemäß § 189a Z 4 [UGB] verlässlich ermitteln lässt, unter Angabe der angewandten Bewertungsmethode sowie eines gegebenenfalls vorhandenen Buchwertes und des Bilanzpostens, in welchem der Buchwert erfasst ist."
   Der Begriff „Finanzinstrument" ist dem Gesetzestext nicht zu entnehmen, so dass man sich in dieser Hinsicht an den internationalen Rechnungslegungsstandards orientieren muss.[612] So definiert IAS 32 ein Finanzinstrument als einen Vertrag, „der gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen

[611] Zum Begriff „Zeitwert" im Sinne des § 189a Z 4 UGB siehe Kap. IV, 6.

[612] Vgl. AFRAC 9, Rz 66.

Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit[613] oder einem Eigenkapitalinstrument[614] führt." (IAS 32.11)

Von diesen originären Finanzinstrumenten sind des Weiteren derivative Finanzinstrumente zu unterscheiden, auf die sich die Bestimmung des § 238 Abs. 1 Z 1 UGB bezieht. Diese werden in IAS 39.9 als Finanzinstrumente definiert, deren Wertentwicklung an einen bestimmten Faktor (bspw. Zinsindex, Wechselkursentwicklung, Kreditindex oder generell eine Variable) gekoppelt ist, die in der Regel keine Anfangsauszahlungen erfordern und zu einem späteren Zeitpunkt beglichen werden. (vgl. IAS 39.9) Dazu gehören bspw. Forwards[615], Futures[616] oder Optionen[617]. Das UGB nennt in diesem Zusammenhang ausdrücklich noch jene Verträge, die den Erwerb oder die Veräußerung von Waren zum Gegenstand haben[618], bei denen jede der Vertragsparteien zur Abgeltung in bar oder durch ein anderes Finanzinstrument berechtigt ist. (vgl. § 238 Abs. 2 UGB)

Die Angaben zu den derivativen Finanzinstrumenten (ihre Art und ihr Umfang sowie der beizulegende Zeitwert und die Bewertungsmethode) sind

---

[613] Im Allgemeinen gehören zu den finanziellen Vermögenswerten bspw. flüssige Mittel, gehaltene Anteile an einem anderen Unternehmen (d. h. ein Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens), sonstige Wertpapiere oder Forderungen. Finanzielle Verbindlichkeiten umfassen z. B. Verbindlichkeiten gegenüber anderen Unternehmen und Kreditinstituten. Ausführlich zu diesen Begriffsbestimmungen siehe IAS 32.11.

[614] „Ein Eigenkapitalinstrument ist ein Vertrag, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens nach Abzug aller dazugehörigen Schulden begründet" (IAS 32.11), d. h. es ist jede Art von Anteilen am Eigenkapital aus der Sicht des Emittenten.

[615] Unter Forwards sind individuelle Kauf- oder Verkaufsverträge zu verstehen, die zu einem im Vorhinein festgelegten Preis und zu einem festgelegten Zeitpunkt in der Zukunft erfüllt werden sollen. Diese Erfüllung bei Fälligkeit kann wahlweise durch tatsächliche Lieferung der im Vertrag festgelegten Posten oder durch Nettobarausgleich erfolgen.

[616] Futures stellen Verträge dar, die inhaltlich mit den Forwards grundsätzlich vergleichbar sind. Die Futures werden jedoch über die Börse gehandelt (die Forwards hingegen werden individuell gestaltet).

[617] Optionen sind Verträge, die dem Käufer das Recht (ohne Verpflichtung) zum Kauf oder Verkauf (daher die Unterscheidung zwischen Kauf- und Verkaufsoption) von bestimmten Vermögenswerten zu einem festgelegten Preis während eines festgelegten Zeitraums oder zu einem festgelegten Zeitpunkt geben.

[618] Davon werden jedoch solche Geschäfte ausgeschlossen, die dazu bestimmt sind, den eigenen erwarteten Bedarf abzusichern. (vgl. § 238 Abs. 2 UGB)

in die Kategorien aufzugliedern. In der Lehrmeinung herrscht diesbezüglich eine gewisse Unklarheit darüber, was unter dem Begriff „Kategorie“ zu verstehen ist. An erster Stelle ist man versucht, sich hier nach der Klassifizierung der Finanzinstrumente gem. IAS 39.9 zu richten, wonach sie in vier Kategorien unterteilt werden:

- finanzielle Vermögenswerte, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (v. a. zu Handelszwecken gehaltene finanzielle Vermögenswerte);
- bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen (Vermögenswerte mit bestimmten Zahlungen und einer festen Laufzeit, die das Unternehmen bis zur Endfälligkeit halten will);
- Kredite und Forderungen;
- zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte. (vgl. IAS 39.45)

Nachdem jedoch bereits in diesem Standard bestimmt wird, dass unter diesen Kategorien – bis auf die erste – ausschließlich nicht derivative Finanzinstrumente erfasst werden können, geht diese Unterscheidung für die Zwecke der Anhangangaben ins Leere. Daher wird generell für derivative Finanzinstrumente vorgeschlagen, sie nach den ihnen zugrunde liegenden Risiken zu differenzieren:

- zinsbezogene Geschäfte,
- währungsbezogene Geschäfte,
- aktien- bzw. indexbezogene Geschäfte und
- sonstige Geschäfte.[619]

Die derivativen Finanzinstrumente sind im kirchlichen Bereich nur von bedingter Relevanz, zumal sie Geschäfte mit verhältnismäßig hohem Risiko darstellen, die unter Umständen dem Gedanken des Schutzes des Kirchenvermögens sowie der Erfüllung des Spenderwillens entgegenstehen können. Trotzdem können sie nicht gänzlich ausgeschlossen werden (bspw. Optionen). Sollten sie durch kanonische Vermögensträger betrieben werden,

[619] Vgl. Dieter Christian, Alexander Schiebel, § 237a, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 25f; siehe auch Barbara Neuhold, Sabine Wisser, § 238, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB, Rz 5.

ist es auf jeden Fall notwendig, diesbezügliche Angaben im Anhang zu machen, um den Jahresabschlussadressaten auf allfällige Risiken aufmerksam zu machen. Aus diesem Grund wird die unternehmensrechtliche Norm in den Vorschlag einer kirchenrechtlichen Bestimmung übernommen.

2. Finanzinstrumente des Finanzanlagevermögens (vgl. § 238 Abs. 1 Z 2 UGB)
   In Bezug auf die Finanzinstrumente verlangt das UGB weiterhin eine Anhangangabe zu jenen, die in der Bilanz als Finanzanlagevermögen erfasst, die jedoch über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen wurden, wenn eine außerplanmäßige Abschreibung[620] unterblieben ist. Dabei sind der Buchwert und der beizulegende Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände bzw. deren Gruppen, falls sie nach bestimmten Kriterien zusammengefasst wurden, sowie die Gründe für das Unterlassen einer außerplanmäßigen Abschreibung und jene Anhaltspunkte offenzulegen, die darauf schließen lassen, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist. (vgl. § 238 Abs. 1 Z 2 UGB)
   Diese Anhangangabe zielt darauf, den Jahresabschlussadressaten darüber zu informieren, wie das bilanzierende Unternehmen die ihm zustehenden Handlungsspielräume im Zusammenhang mit der Auslegung des Begriffs „Dauerhaftigkeit" ausübt.[621] Im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip ist diese Angabe insofern notwendig, als das Unternehmen durch Unterlassen der außerplanmäßigen Abschreibung bilanztechnisch zum Bilanzstichtag besser dargestellt wird, als es in Wirklichkeit ist. In diesem Sinne ist diese Bestimmung in gleichartiger Form auf kanonische Vermögensträger anzuwenden, damit deren Verwalter und vor allem die übergeordneten kirchlichen Autoritäten auf den genannten Sachverhalt hingewiesen werden und – je nach Bedarf – entsprechend reagieren können.

---

[620] Dies wäre der Fall, wenn die Wertminderung einer Finanzanlage zum Bilanzstichtag voraussichtlich nicht von Dauer ist und aus dem Wahlrecht des § 204 Abs. 2 UGB kein Gebrauch gemacht wurde. Zur außerplanmäßigen Abschreibung des Finanzanlagevermögens siehe Kap. IV, 4.

[621] Vgl. Dieter Christian, Alexander Schiebel, § 237a, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 36.

3. Erläuterung zu den latenten Steuern (vgl. § 238 Abs. 1 Z 3 UGB)
   Gemäß dieser Norm sind im Anhang nähere Information zur Entstehung der latenten Steuern anzugeben, d. h. welche Faktoren dazu geführt haben, dass das unternehmensrechtlich einerseits und das steuerrechtlich ermittelte Ergebnis andererseits voneinander abweichen, was wiederum unterschiedliche Steuerbelastung bewirkt. Im Konkreten verlangt der Gesetzgeber eine Darstellung, „auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist; weiters sind die im Lauf des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen der latenten Steuersalden anzugeben." (§ 238 Abs. 1 Z 3 UGB)
   Nachdem die Materie der latenten Steuern den Bereich der kanonischen Vermögensträger bezüglich ihrer Hoheitsbereiche auf keine Art und Weise tangiert[622], entfällt diese Bestimmung für das kirchenrechtliche Bilanzierungsregelwerk.

4. Verzeichnis der Beteiligungen (vgl. § 238 Abs. 1 Z 4 UGB)
   Unter diesem Anhangposten sind wesentliche Auskünfte über die von der Körperschaft (unmittelbar oder mittelbar im Rahmen einer Treuhand) gehaltenen Beteiligungen an anderen Unternehmen zu geben.
   Unter Beteiligungen sind gem. § 189a Z 2 UGB Anteile an einem anderen Unternehmen zu verstehen, „die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen; dabei ist es gleichgültig, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht; es wird eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen vermutet, wenn der Anteil am Kapital 20% beträgt oder darüber liegt; […] die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung." Bei der Ermittlung der Anteilshöhe sind die Bestimmungen des § 244 Abs. 4 und 5 UGB zu beachten. Aus dieser UGB-Definition kann darauf geschlossen werden, dass in den sogenannten „Beteiligungsspiegel"

[622] Zu den latenten Steuern siehe Ausführungen im Kap. III, 8.7.

jene Beteiligungen Eingang finden, die dem Finanzanlagevermögen zugeordnet und daher dazu bestimmt sind, dem Unternehmen dauerhaft zu dienen. Im Umkehrschluss sind die im Umlaufvermögen gehaltenen Beteiligungen nicht angabepflichtig.

Diese auf den Bilanzstichtag der bilanzierenden Kapitalgesellschaft bezogene[623] Angabe hat folgende Daten zu enthalten:

- Name und Sitz des Unternehmens,
- die Höhe des Anteils am Kapital (d. h. Beteiligungsquote),
- das Eigenkapital (falls es sich um ein Unternehmen mit Sitz außerhalb der Eurozone handelt, ist das Eigenkapital in Euro mit dem Wechselkurs zum Bilanzstichtag umzurechnen),
- das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt.

Die Angabe über die gehaltenen Beteiligungen ist auch für kanonische Vermögensträger von großer Relevanz, da sie im Sinne der Generalnorm ein detaillierteres Bild über die Vermögenslage des kanonischen Vermögensträgers und, was damit einhergeht, über dessen aktuelle und künftige Ertrags- und Finanzlage vermittelt. Daher ist sie in der unternehmensrechtlichen Form als eine kirchenrechtliche Bestimmung zu übernehmen.

5. Verbriefte eigene Wertpapiere (vgl. § 238 Abs. 1 Z 5 UGB)

   Die Bestimmung des § 238 Abs. 1 Z 5 UGB zur Angabe von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen und ihnen vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten richtet sich v. a. an Kapitalgesellschaften und ist für kanonische Vermögensträger irrelevant, da sie von ihrem Wesen her keine Kapitalgesellschaften sind, die Anteile an ihrem Kapital verbriefen. Daher ist diese Norm für kanonische Vermögensträger überflüssig.

[623] Vgl. Klaus Hirschler, Matthias Petutschnig, § 238, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 15.

6. Beteiligungen an kapitalistischen Personengesellschaften (vgl. § 238 Abs. 1 Z 6 UGB)

   Zusätzlich zum Verzeichnis der Beteiligungen, welche die bilanzierende Gesellschaft hält (vgl. § 238 Abs. 1 Z 4 UGB), verlangt der Gesetzgeber eine gesonderte Angabe über jene Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die bilanzierende Gesellschaft ist. Dabei sind der Name, der Sitz und die Rechtsform des betreffenden Unternehmens darzulegen.

   Die Zweckmäßigkeit dieser Bestimmung ist schwerlich nachvollziehbar, zumal diese Beteiligungen bereits im Beteiligungsspiegel gem. § 238 Abs. 1 Z 4 UGB offengelegt werden müssen, was der Beteiligungsdefinition des § 189a Z 2 UGB zu entnehmen ist.

   Eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen als unbeschränkt haftender Gesellschafter ist aus der kirchenrechtlichen Sicht als Veräußerungsgeschäft bzw. veräußerungsähnliches Rechtsgeschäft im Sinne der cc. 1291-1295 CIC zu werten, weil sie das Risiko in sich birgt, dass „die Vermögenslage einer juristischen Person verschlechtert werden könnte“ (c. 1295 CIC), und somit die Gefährdung des Stammvermögens des kanonischen Vermögensträgers darstellt[624], dem eine solche Beteiligung generell zuzuordnen ist.[625] Aus diesem Grund ist solche Art von Beteiligungen eines kanonischen Vermögensträgers nur bedingt vorstellbar, doch nicht zur Gänze auszuschließen.

   Die Information über Beteiligungen eines kanonischen Vermögensträgers an einem anderen Unternehmen als unbeschränkt haftender Gesellschafter ist für die Jahresabschlussadressaten nicht bedeutungslos. Um jedoch Verdoppelungen zu vermeiden, wird vorgeschlagen, die Norm über die Beteiligungsangaben (Pkt. 4) entsprechend zu erweitern: Ist der kanonische Vermögensträger an einem Unternehmen als unbeschränkt haftender

[624] Vgl. Hans Heimerl, Helmuth Pree, HdbVermR, Rz 4/51.

[625] § 189a Z 2 UGB spricht im Zusammenhang mit den Beteiligungen von „einer dauernden Verbindung“ zum Unternehmen. Daraus ist zu schließen, dass Beteiligungen in der Regel dem Anlagevermögen, also jenem Vermögensbereich zuzuweisen sind, der dazu bestimmt ist, dem Unternehmen dauerhaft zu dienen. Daraus ergäbe sich die Eigenschaft als Stammvermögen des kanonischen Vermögensträgers, das besonderen Schutzbestimmungen des CIC unterliegt.

Gesellschafter beteiligt, muss es – unter Angabe der Rechtsform, wie es in § 238 Abs. 1 Z 6 UGB vorgeschrieben wird – bei der betreffenden Beteiligung entsprechend vermerkt werden.

7. Konzernabschluss für den größten Kreis (§ 238 Abs. 1 Z 7 UGB)

   § 238 Abs. 1 Z 7 UGB schreibt die Anhangangabe über das Mutterunternehmen der Gesellschaft vor, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt. Hier sind der Name und der Sitz des Mutterunternehmens darzulegen.

   Nachdem kanonische Vermögensträger keine Tochterunternehmen im Sinne des UGB sind, ist diese Norm für den kirchenrechtlichen Bereich grundsätzlich unzutreffend. Darüber hinaus, bedenkt man die Formulierung „für den größten Kreis", ginge diese Norm ins Leere, weil *sensu stricto* alle kanonischen Vermögensträger nur ein – in unternehmensrechtlicher Begrifflichkeit ausgedrückt – Mutterunternehmen haben und das ist die Gesamtkirche vertreten durch den Papst, dem mittelbar gem. c. 1273 CIC „die oberste Verwaltung und Verfügung über alle Kirchengüter" obliegt.

   Trotzdem empfiehlt es sich an dieser Stelle, dem Jahresabschlussadressaten die Information über die in Österreich an der obersten Stelle befindliche juristische Person (die zuständige oberste kirchliche Autorität in Österreich) zur Verfügung zu stellen, welche den bilanzierenden kanonischen Vermögensträger in den für einen bestimmten Kreis der ihr direkt und indirekt untergeordneten öffentlichen juristischen Personen aufgestellten gemeinsamen Jahresabschluss mit einbezieht. Betreffend diese „obersten österreichischen Stellen" ist z. B. an die Diözesen und ihre öffentlichen juristischen Personen wie Pfarren oder Einrichtungen bzw. an Ordensgemeinschaften und die ihnen unterstellten öffentlichen juristischen Personen zu denken.

   Um den Bezug zur Wirtschaft sowie die Konnotationen mit Unternehmen zu vermeiden, die dafür den Begriff eines Konzernabschlusses verwenden, wäre es zweckdienlich, diesen durch die Konsolidierung der jeweiligen Einzelabschlüsse aufgestellten Abschluss als Gruppenabschluss zu bezeichnen.

Die Angabe über die oberste zuständige kirchliche Autorität in Österreich, welche den bilanzierenden kanonischen Vermögensträger in ihren Gruppenabschluss einbezieht, scheint grundlegend zu sein, weil sie zum einen eine gewisse Transparenz der hierarchischen Ordnung schafft und zum anderen die Beziehungen zu einer bestimmten höheren kirchlichen „Einheit" offenlegt. Daher wird hinsichtlich einer diesbezüglichen kirchenrechtlichen Rechtsnorm vorgeschlagen, den Namen und den Sitz dieser obersten Autorität im Anhang anzugeben.

8. Ort der Offenlegung der Konzernabschlüsse (vgl. § 238 Abs. 1 Z 8 UGB)
   Wird von der Muttergesellschaft ein Konzernabschluss im Sinne des § 238 Abs. 1 Z 7 UGB und § 237 Z 7 UGB aufgestellt, in den die bilanzierende Gesellschaft mit einbezogen wurde, und in weiterer Folge offengelegt, muss im Anhang angegeben werden, wo diese Abschlüsse erhältlich sind (vgl. § 238 Abs. 1 Z 8 UGB).
   Den Zweck dieser Norm kann generell im Grundgedanken des Schutzes aktueller und potenzieller Geschäftspartner – in erster Linie der Gläubiger – des Unternehmens gesehen werden.[626] Den am Konzernabschluss interessierten Personen soll in diesem Sinne die Information über die gesamten Konzernbeziehungen nicht vorenthalten werden.
   Nachdem diese Anhangangabe mit dem Bereich der Offenlegung und Veröffentlichung von Jahresabschlüssen im Zusammenhang steht, der nicht Gegenstand dieser Ausführungen ist[627], weil er die Bilanzierung im weiteren Sinne[628] darstellt, wird an dieser Stelle vorgeschlagen, auf eine

[626] Vgl. Eugen Strimitzer, § 277, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 9.

[627] Die Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung sowie Prüfung der Jahresabschlüsse durch das Firmenbuchgericht normiert der Zweite Titel des Vierten Abschnitts des UGB in §§ 277-281 UGB.

[628] Die Ausführungen dieser Arbeit haben die Bilanzierung im engeren Sinne, d. h. die Erstellung des Einzeljahresabschlusses zum Gegenstand und setzten sich daher ausschließlich mit diesen Normen des UGB auseinander. Die Erstellung des Jahresabschlusses wird im Allgemeinen mit der Erstellung des Lageberichts abgeschlossen. In diesem Sinne gehören die Normen über die Abschlussprüfung (§§ 268-276 UGB) sowie die oben erwähnten Normen über die Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung sowie Prüfung durch das Firmenbuchgericht (§§ 277-281 UGB) nicht zum Thema der vorliegenden Überlegungen.

korrespondierende kirchenrechtliche Norm zu verzichten, zumal auf kanonische Vermögensträger diese einschlägigen Normen des UGB nicht anwendbar sind.

Inwiefern die Jahresabschlüsse kanonischer Vermögensträger offengelegt und veröffentlicht werden müssen, ist gesonderten Überlegungen zu unterziehen.

9. Ergebnisverwendung (vgl. § 238 Abs. 1 Z 9 UGB)

   Mittelgroße und große Gesellschaften werden weiters verpflichtet, im Anhang die Information über den Vorschlag zur Verwendung des Jahresergebnisses bzw. über die Verwendung des Jahresergebnisses zu vermerken (vgl. § 238 Abs. 1 Z 9 UGB).

   Grundsätzlich muss zwischen dem Ergebnisverwendungsbeschluss[629] und dem Feststellungsbeschluss unterschieden werden.
   Dem Ergebnisverwendungsbeschluss geht der Feststellungsbeschluss voran, durch den der Jahresabschluss durch das zuständige Gremium (z. B. Gesellschafter oder Vorstand) genehmigt (d. h. festgestellt) wird. Erst nach der Feststellung kann über die Verwendung des im Jahresabschluss ausgewiesenen Ergebnisses entschieden werden. Ob und wie der Ergebnisverwendungsbeschluss dem Feststellungsbeschluss folgen muss sowie wer diesen zu beschließen hat (bspw. Gesellschafter, Aufsichtsrat, Vorstand oder ein besonderer Gesellschafterausschuss), wird gesetzlich bzw. im Gesellschaftsvertrag geregelt.

   Gegenstand der Ergebnisverwendung ist der Jahresüberschuss unter Berücksichtigung eines eventuellen Gewinn- oder Verlustvortrags und des Bilanzgewinns[630]. Der Inhalt des Ergebnisverwendungsbeschlusses kann verschiedene – je nach der Entscheidung des zuständigen Organs – Verwendungen des Ergebnisses festlegen: bspw. Einstellung in die

[629] Der Ergebnisverwendungsbeschluss wird in der Regel als Gewinnverwendungsbeschluss bezeichnet, weil er sich im Falle eines Fehlbetrags bzw. Verlustes erübrigt.

[630] Näheres zu den Begriffen „Jahresüberschuss“, „Gewinn- oder Verlustvortrag“, „Bilanzgewinn“ siehe Kap. V, 8 (Z 21, 25 und 26).

Gewinnrücklage, Zuweisung zum Gewinnvortrag oder Ausschüttung an die Gesellschafter bzw. Aktionäre.

§ 238 Abs. 1 Z 9 UGB spricht im Zusammenhang mit der Angabe über die Ergebnisverwendung von einem Vorschlag bzw. einem formellen Beschluss. Dies resultiert aus der bereits erwähnten Tatsache, dass ein Ergebnisverwendungsbeschluss auf dem bereits festgestellten Jahresabschluss basiert. Handelt es sich um prüfungspflichtige Unternehmen, wird der Jahresabschluss erst nach der erfolgten Prüfung formell festgestellt werden können. Damit der Anhang, der integraler Bestandteil des Jahresabschlusses und daher der Abschlussprüfung ist, in solchen Fällen dieser Information nicht entbehrt[631], verpflichtet der Gesetzgeber zur Angabe nicht nur über die bereits beschlossene Ergebnisverwendung, sondern auch über seine geplante bzw. vorgeschlagene Verwendung.[632]

In Bezug auf kanonische Vermögensträger ist im Sinne der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit zweckdienlich, diese Norm als kirchenrechtliche Regelung zu übernehmen.

Wie bereits in den Ausführungen zur Darstellung der Bewegungen im Bereich der Jahresergebnisverwendung[633] gezeigt, kann das Jahresergebnis – im Unterschied zum unternehmensrechtlichen Konzept – je nach der Mittelherkunft entweder dem frei verfügbaren Kapital oder den Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen zugeordnet werden. Nachdem die Unterscheidung des Jahresergebnisses in den zweckgebundenen und zweckfreien Teil aus dem Gewinn- und

631 Würde sich die Norm des § 238 Abs. 1 Z 9 UGB lediglich auf den Ergebnisverwendungsbeschluss beziehen, müssten prüfungspflichtige Unternehmen keine Angaben über die Ergebnisverwendung im Anhang machen, da sie zum Zeitpunkt der Anhangerstellung – auf Grund der fehlenden Feststellungsbeschlusses – noch nicht beschlossen werden kann.

632 Die für die Beschlussfassung zuständigen Organe sind offensichtlich nicht verpflichtet, dem Vorschlag zur Ergebnisverwendung zuzustimmen. Daher kann die im Anhang angegebene Information über die vorgeschlagene Ergebnisverwendung vom tatsächlichen Ergebnisverwendungsbeschluss abweichen.

633 Siehe diesbezügliche Ausführungen im Kap. V, 8.

Verlustrechnungsposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ (Z 17 der Gewinn- und Verlustrechnung) nicht ersichtlich ist, empfiehlt es sich, diese im Ergebnisverwendungsbeschluss vorzunehmen und durch die gegenständliche kirchenrechtliche Norm im Anhang darzulegen. Diese Unterteilung muss nämlich nicht zwangsläufig mit den Zuweisungen zum frei verfügbaren Kapital bzw. zu den Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen ident sein. In diesem Zusammenhang wären drei Möglichkeiten denkbar:

- Der zweckgebundene Teil des Jahresergebnisses wird den Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen zugewiesen (Z 21). Diese Verpflichtung resultiert aus dem c. 1267 § 3 CIC, der normiert, dass die für einen bestimmten Zweck erhaltenen Gaben nur zu diesem Zweck verwendet werden dürfen;
- der zweckfreie Teil des Jahresergebnisses wird dem frei verfügbaren Kapital zugewiesen (Z 19);
- der zweckfreie Teil des Jahresergebnisses wird den Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen zugewiesen, falls ein entsprechender Beschluss vorliegt.[634]

Zusammenfassend empfiehlt es sich, aus der Sicht der Bilanzierung und dadurch der Transparenz der Jahresabschlussangaben diese Anhangangabe so zu gestalten, dass den Jahresabschlussadressaten wenigstens folgende Informationen zur Verfügung stehen: Unterteilung des Jahresergebnisses in zweckgebundene und zweckfreie Mittel, der Anteil der zweckfreien Mittel, die den Verpflichtungen zu aus zweckgebundenen Zuwendungen zugewiesen wurden.

Es scheint weiterhin erforderlich, die formelle Gestaltung des Ergebnisverwendungsbeschlusses sowie die Zuständigkeiten für dessen

[634] Je nach den statutarischen Bestimmungen des kanonischen Vermögensträgers könnte dieser Beschluss entweder von dessen Verwalter oder durch die zuständige kirchliche Autorität gefasst werden. Aus praktischen Gründen empfiehlt es sich, eine betragsmäßige Obergrenze in den Statuten festzulegen, bis zu deren Höhe der Verwalter eine solche Entscheidung treffen darf.

Fassung in einer separaten Norm[635] zu regeln. Ebenfalls muss kirchenrechtlich bestimmt werden, ob der Ergebnisverwendungsbeschluss – ähnlich der unternehmensrechtlichen Regelung – auf dem Feststellungsbeschluss[636] gründet und mit ihm „gekoppelt" ist.

10. Außerbilanzielle Geschäfte (vgl. § 238 Abs. 1 Z 10 UGB)

    In § 238 Abs. 1 Z 10 UGB werden Unternehmen verpflichtet, im Anhang bestimmte Informationen (Art, Zweck und finanzielle Auswirkung) zu den nicht in der Bilanz enthaltenen und auch nicht gem. § 237 Abs. 1 Z 2 UGB (Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen) anzugebenden Geschäften, „sofern die Risiken und Vorteile, die aus solchen Geschäften entstehen, wesentlich sind und die Offenlegung derartiger Risiken und Vorteile für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig ist."

    Nachdem das UGB keine legale Definition solcher Geschäfte bereitstellt, sind darunter im Allgemeinen jene Transaktionen und Vereinbarungen zu verstehen, die schriftlich oder durch konkludentes Handeln zustande gekommen sind, zwischen Gesellschaften und anderen Unternehmen oder Personen abgewickelt werden und nicht in der Bilanz enthalten sind.[637] Als Beispiel für solche außerbilanzielle Geschäfte führt AFRAC an: weiche

[635] Nachdem es sich hier um keine Bilanzierungsnorm im engeren Sinne handelt, wird auf einen diesbezüglichen Vorschlag verzichtet.

[636] Siehe Ausführungen über den Vorschlag eines kirchlichen Genehmigungsprozesses im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss im Kap. V, 2.

[637] Vgl. AFRAC 7, Rz 6.

Patronatserklärung[638], Exklusivverträge[639] oder derivative Finanzinstrumente mit positivem Marktwert[640].

Der Zweck dieser Norm besteht in der Verbesserung der Einsicht in die Finanzlage des Unternehmens. Dies geschieht, indem wesentliche Risiken und Vorteile aus außerbilanziellen Geschäften im Anhang dargelegt werden. Darüber hinaus soll mit dieser Angabe vermieden werden, dass durch die Auslagerung von gewissen Geschäften[641] das wahre Bild der Finanzlage verzerrt wird.[642]

Generell ist jede Angabe, die zu einem besseren Bild der Finanzlage des kanonischen Vermögensträgers beiträgt, sinnvoll und notwendig. In diesem Fall kann jedoch davon ausgegangen werden, dass die oben dargestellten außerbilanziellen Geschäfte bei kanonischen Vermögensträgern nicht anzutreffen sein werden, zumal sie von ihrem Wesen her der kirchlichen Vermögensverwaltungspraxis nicht entsprechen. Es ist auch fraglich, inwiefern sie mit den Zielen des Kirchenvermögens konsistent sind. Aus diesem Grund wird vorgeschlagen, diese UGB-Norm als kirchenrechtliche Bilanzierungsbestimmung nicht zu übernehmen.

---

[638] Unter Patronatserklärung ist eine schuldrechtliche Erklärung im Gesellschaftsrecht zu verstehen, gemäß der ein Patron (ein Unternehmen) dafür eintritt, dass ein kreditnehmendes Unternehmen (z. B. Tochtergesellschaft) seinen Verpflichtungen erfüllt.

Eine weiche Patronatserklärung hat für den Patron generell keine Rechtsfolgen und versteht sich eher als eine Auskunftserklärung über die bspw. im Konzern herrschende Geschäftspolitik. (vgl. ebd., Rz 21)

[639] Mit dem Begriff „Exklusivverträge" sind jene vorteilhaften Vertragsabschlüsse zu bezeichnen, „deren Erfüllung einen maßgeblichen Beitrag zum Umsatz und Zahlungsfluss der kommenden Jahre leisten wird." (Ebd., Rz 27)

[640] Grundsätzlich wird der Ausweis von Finanzinstrumenten in § 238 Abs. 1 Z 1 und 2 UGB normiert. Werden sie jedoch nicht in der Bilanz ausgewiesen (in der Regel bei positivem Marktwert), sind sie als außerbilanzielle Geschäfte gem. § 238 Abs. 1 Z 10 UGB offenlegungspflichtig.

[641] Es ist anzunehmen, dass die Auslagerung von Geschäften u. a. der Erreichung bestimmter wirtschaftlicher, steuerlicher oder rechtlicher Ziele dienen soll (bspw. Minimierung des steuerlichen und Maximierung des unternehmensrechtlichen Gewinns).

[642] Vgl. Nikolaus Müller, § 237, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 65.

11. Ereignisse von besonderer Bedeutung nach dem Bilanzstichtag (vgl. § 238 Abs. 1 Z 11 UGB)

    Die Regelung betreffend Ereignisse von besonderer Bedeutung, die sich nach dem Bilanzstichtag ereignet haben, wurde bereits im Rahmen der für alle Gesellschaften zwingenden Anhangangaben angesprochen und im diesbezüglichen Vorschlag einer kirchenrechtlichen Norm mit berücksichtigt[643]. Daher erübrigt sich deren Darstellung an dieser Stelle.

12. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen (vgl. § 238 Abs. 1 Z 12 UGB)

    Um dem Jahresabschlussadressaten eine tiefere Einsicht in die Finanzlage des Unternehmens zu verschaffen, verlangt § 238 Abs. 1 Z 12 UGB, im Anhang Geschäfte mit den nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben, die für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens notwendig sind, sofern sie wesentlich sind und unter marktunüblichen Bedingungen abgeschlossen wurden.

    Das UGB selbst enthält keine Definition der nahe stehenden Unternehmen und Personen und verweist daher, unter Bezugnahme auf die entsprechende Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates[644], auf die internationalen Rechnungslegungsbestimmungen. Damit sind die einschlägigen Regelungen des IAS 24 gemeint, der den Bereich der nahestehenden Unternehmen und Personen hinsichtlich internationaler Rechnungslegung normiert:

    „Nahe stehende Unternehmen und Personen sind Personen oder Unternehmen, die dem Unternehmen, das den Abschluss erstellt (‚berichtendes Unternehmen'), nahe stehen.

    a. Eine Person oder ein naher Familienangehöriger dieser Person steht einem berichtenden Unternehmen nahe, wenn sie/er:
        i. das berichtende Unternehmen beherrscht oder an dessen gemeinschaftlicher Führung beteiligt ist,

[643] Näheres dazu siehe Kap. VI, 3.

[644] Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.

ii. maßgeblichen Einfluss auf das berichtende Unternehmen hat, oder
iii. im Management des berichtenden Unternehmens oder eines Mutterunternehmens des berichtenden Unternehmens eine Schlüsselposition bekleidet.

b. Ein Unternehmen steht einem berichtenden Unternehmen nahe, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:
i. Das Unternehmen und das berichtende Unternehmen gehören zum selben Konzern (was bedeutet, dass Mutterunternehmen, Tochterunternehmen und Schwesterunternehmen alle einander nahe stehen).
ii. Eines der beiden Unternehmen ist ein assoziiertes Unternehmen oder ein Gemeinschaftsunternehmen des anderen (oder ein assoziiertes Unternehmen oder ein Gemeinschaftsunternehmen[645] eines Unternehmens eines Konzerns, dem auch das andere Unternehmen angehört).
iii. Beide Unternehmen sind Gemeinschaftsunternehmen desselben Dritten.
iv. Eines der beiden Unternehmen ist ein Gemeinschaftsunternehmen eines dritten Unternehmens und das andere ist ein assoziiertes Unternehmen dieses dritten Unternehmens.
v. Bei dem Unternehmen handelt es sich um einen Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zugunsten der Arbeitnehmer entweder des berichtenden Unternehmens oder eines dem berichtenden Unternehmen nahe stehenden Unternehmens. Handelt es sich bei dem berichtenden Unternehmen selbst um einen solchen Plan, werden die in den Plan einzahlenden Arbeitgeber ebenfalls als dem berichtenden Unternehmen nahe stehend betrachtet.

[645] Gemeinschaftsunternehmen bzw. Joint Ventures entstehen, indem mehrere Unternehmen ein Tochterunternehmen zum Zweck einer gemeinsamen Zusammenarbeit gründen, an dem sie auch entsprechend – meist im gleichen Verhältnis – beteiligt sind. Diese Zusammenarbeit ist in der Regel durch Nutzung der Kostenvorteile (Ressourcenbindung), Erschließung gemeinsamer Märkte oder gegenseitige Ergänzung der beteiligten Unternehmen in technischer bzw. unternehmerischer Hinsicht. (vgl. auch IAS 28.3)

vi. Das Unternehmen wird von einer unter a) genannten Person beherrscht oder steht unter gemeinschaftlicher Führung, an der eine unter a) genannte Person beteiligt ist.

vii. Eine unter a) i) genannte Person hat maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen oder bekleidet im Management des Unternehmens (oder eines Mutterunternehmens des Unternehmens) eine Schlüsselposition.

viii. Das Unternehmen oder ein dem gleichen Konzern wie dieses angehörendes Unternehmen erbringt für das berichtende Unternehmen oder dessen Mutterunternehmen Leistungen im Bereich des Managements in Schlüsselpositionen." [646]

Diese Definition kann grundsätzlich in drei Bereiche zusammengefasst werden, die den Tatbestand des „Nahe-Stehens" erfüllen:

- Konzernbeziehungen (durch Beherrschung[647], maßgeblichen Einfluss[648], gemeinschaftliche Führung[649]),
- natürliche Personen mit Einflussmöglichkeiten (durch wesentlichen Stimmrechtsanteil, durch Schlüsselposition[650], durch familiäre Verhältnisse[651]),

---

[646] AFRAC 10, Rz 12.

[647] Der Begriff „Beherrschung" wird in IFRS 10.6 generell als die Möglichkeit beschrieben, das Beteiligungsunternehmen durch die sich aus dem Beteiligungsengagement ergebende Verfügungsgewalt zu beeinflussen. Ausführlich zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer Beherrschung siehe IFRS 10.5-10.18.

[648] Gem. IAS 28.3 ist maßgeblicher Einfluss die Möglichkeit, „an den finanz- und gesellschaftspolitischen Entscheidungen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken, nicht aber die Beherrschung oder die gemeinschaftliche Führung der Entscheidungsprozesse." IAS 28.5 geht bei einem Anteilsbesitz von mindestens 20% vom maßgeblichen Einfluss aus.

[649] „Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Aufteilung der Führung der Vereinbarung und ist nur dann gegeben, wenn die mit dieser Geschäftstätigkeit verbundenen Entscheidungen die einstimmige Zustimmung der an der gemeinschaftlichen Führung beteiligten Personen erfordern." (IAS 28.3)

[650] Es handelt sich hier gem. IAS 24.9 um jene Personen, die „direkt oder indirekt für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Unternehmens zuständig und verantwortlich sind; dies schließt die Mitglieder der Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane ein." (vgl. auch AFRAC 10, Rz 16-18)

[651] Damit sind nahe Familienangehörige einer Person gemeint, „von denen angenommen werden kann, dass sie bei ihren Transaktionen mit dem Unternehmen auf die Person Einfluss nehmen

- Pensionsfonds (wenn zu Gunsten der Arbeitnehmer eingerichtet).

Ob ein Unternehmen bzw. eine Person tatsächlich als nahe stehend zu bezeichnen ist, richtet sich nicht alleinig nach den oben genannten Kriterien. Vielmehr ist dabei der wirtschaftliche Gehalt[652] der Geschäftsbeziehung zu berücksichtigen. (vgl. IAS 24.10)

Die im Gesetz angesprochene Verpflichtung zur Angabe betrifft lediglich jene Geschäfte, die wesentlich und marktunüblich sind. Während der Begriff der Wesentlichkeit in § 189a Z 10 UGB[653] festgelegt wird, wird bei der Marktunüblichkeit angenommen, dass das betreffende Geschäft in der abgeschlossenen Form (d. h. in seiner Art, seinem Umfang und seinem Wert) mit einem fremden Dritten nicht abgeschlossen worden wäre. Somit sind jene Geschäfte als marktunüblich zu bezeichnen, die dem Kriterium der Fremdüblichkeit nicht entsprechen.[654]

Wurden nach den oben genannten Kriterien wesentliche Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen oder Personen zu marktunüblichen Konditionen abgeschlossen, sind im Anhang gem. § 238 Abs. 1 Z 12 UGB deren Wertumfang[655] und die Art der Beziehung zwischen dem Unternehmen und der nahe stehenden Person anzugeben. Dabei lässt das Gesetz zu, dass Einzelgeschäfte nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, solange dadurch die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens, der diese Angabe dient, nicht beeinträchtigt wird. Das Ausmaß dieser Zusammenfassung ist jedoch nicht beliebig. Es orientiert sich an den

---

oder von ihr beeinflusst werden können." (IAS 24.9) Dazu gehören v. a.: die Kinder und der Lebenspartner (Ehegatte), die Kinder des Lebenspartners (des Ehegatten) sowie von der Person oder dem Lebenspartner wirtschaftlich abhängige Angehörige. (vgl. IAS 24.9)

652 Zum bilanztechnischen Verständnis des Begriffes „wirtschaftlicher Gehalt" siehe Kap. III, 5.

653 Das UGB bezeichnet jenen Status von Informationen als wesentlich, „wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen. Die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig." (§ 189a Z 10 UGB)

654 Vgl. AFRAC 10, Rz 19.

655 Unter Wertumfang ist die Höhe des Markt- oder Zeitwertes zu verstehen. (vgl. ebd., Rz 23)

einzelnen Posten der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung, die für diese Zusammenfassung die Grenze bilden.[656]

Weiters nimmt der Gesetzgeber jene Geschäfte von der Angabepflicht aus, die zwischen verbundenen Unternehmen abgeschlossen wurden, insofern das Mutterunternehmen direkt oder indirekt am Tochterunternehmen zu 100% beteiligt ist.

Zuletzt schränkt § 238 Abs. 3 UGB hinsichtlich der mittelgroßen Gesellschaften den Umfang der als nahe stehend einzubeziehenden Personen und Unternehmen auf eigene Gesellschafter, die eine Beteiligung gem. § 189a Z 2 UGB an der Gesellschaft halten, auf Unternehmen, an denen die Gesellschaft selbst beteiligt ist, sowie auf Mitglieder des Vorstands bzw. Aufsichtsrats ein. Diese Vereinfachung stellt für mittelgroße Gesellschaften eine Erleichterung dar, indem nur über Geschäfte mit den wichtigsten nahe stehenden Personen und Unternehmen berichtet wird.

Die Verpflichtung zur Offenlegung der marktunüblichen Geschäfte mit nahe stehenden Personen ist gleichermaßen für kanonische Vermögensträger von hoher Relevanz. Nicht nur verbessern diese Informationen das Bild der Finanzlage, sondern tragen auch zur besseren Transparenz bei. Des Weiteren kann diese Anhangangabe als ein Instrument betrachtet werden, mit dem die Erfüllung der kirchenrechtlichen Aufgaben des Verwalters (vgl. c. 1284 CIC) überwacht wird. Im Speziellen wäre eine positive Anhangangabe zu den Geschäften mit nahe stehenden Personen ein erstes Anzeichen für eine mögliche Verletzung des c. 1284 § 2 n. 4 CIC, gemäß dem der Verwalter des Kirchenvermögens dazu angehalten wird, Vermögenseinkünfte und Erträgnisse genau und zur rechten Zeit einzufordern. In diesem Zusammenhang spielt der Faktor der Marktunüblichkeit bzw. Fremdüblichkeit eine entscheidende Rolle. Werden nämlich Geschäfte mit nahe stehenden Personen abgeschlossen, die von ihrer gesamten wirtschaftlichen Gestaltung her (wie bspw. Entgelt, Konditionen) dem Prinzip der Fremdüblichkeit widersprechen, kann nicht automatisch davon

[656] Vgl. ebd., Rz 22.

ausgegangen werden, dass der Verwalter das ihm anvertraute Vermögen im Sinne des c. 1284 § 2 n. 4 CIC verwaltet. Im Umkehrschluss darf das Vorkommen solcher Geschäfte nicht willkürlich als Veruntreuung gewertet werden. Diese Anhangangabe scheint daher unentbehrlich für den Jahresabschluss, weil sie die Aufmerksamkeit der übergeordneten kirchlichen Autorität auf die Tatsache lenken soll, dass der ihr untergeordnete kanonische Vermögensträger marktunübliche Geschäfte mit nahe stehenden Personen abschließt, die gegebenenfalls zum Wertverlust der Vermögensgegenstände oder zum Ausbleiben der möglichen Erträge bzw. zur Belastung mit überhöhten Aufwendungen führen könnte.

In diesem Zusammenhang darf die Norm des c. 1298 CIC nicht unerwähnt bleiben, die Geschäfte[657] von nicht geringer Bedeutung mit dem eigenen Verwalter bzw. seinen Angehörigen bis zum vierten Grad der Blutverwandtschaft oder Schwägerschaft grundsätzlich untersagt, es sei denn, eine besondere schriftliche Erlaubnis (*licentia specialis*) der zuständigen Autorität vorliegt.

Auch wenn dieser *canon* manche Sachverhalte ungeklärt lässt bzw. unvollständig regelt (wie bspw. wertmäßige Festlegung der Geschäfte von nicht geringer Bedeutung oder Berücksichtigung lediglich der Blutsverwandtschaft, ohne andere Nahverhältnisse wie z. B. ausschließlich zivilrechtlich abgeschlossene Ehen, uneheliche Lebensgemeinschaften oder durch Adoption entstandene Verwandtschaft mit einzubeziehen)[658], ist er generell für kirchliche Vermögensverwaltung und speziell als Konkretisierung der Tätigkeit des Verwalters als *bonus paterfamilias* gem. c. 1284 § 1 CIC von erheblicher Relevanz. Durch die Einschränkung des c. 1298 CIC soll nämlich ein möglichst umfassender Schutz der durch den Verwalter vertretenen juristischen Person und ihres Vermögens vor Schädigung durch sogenannte Insider-Geschäfte gesichert werden.

---

[657] Der Gesetzestext spricht hier genau genommen vom Verkauf (*venditio*) und der Vermietung (*locatio*). Diese Begriffe sind jedoch in einem umfassenden Sinn als Veräußerung (somit neben dem Verkauf auch bspw. Schenkung oder Tausch) sowie Vermietung und Verpachtung zu verstehen. (vgl. Klaus Lüdicke (Hrsg.), MK CIC c. 1298, Rz 3)

[658] Vgl. ebd., Rz 4 und 7.

Die besondere Relevanz der Bestimmung über die Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen ist vor allem für den Bereich der Vermögensverwaltung[659] gegeben, während sie im hoheitlichen Bereich, der zum größten Teil aus Zuwendungen finanziert wird und in dem nur wenige Geschäfte im obigen Sinne abgeschlossen werden, kaum in Frage kommt.

Um diese unternehmensrechtliche Norm als eine kirchenrechtliche Regelung zu übernehmen, muss sie an die kirchlichen Bedürfnisse angepasst bzw. entsprechend ergänzt werden.

Zuerst wird vorgeschlagen, die Formulierung „Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen" schlicht und einfach durch „Geschäfte mit nahe stehenden Personen" zu ersetzen. Da die Unterscheidung zwischen Unternehmen und sonstigen Personen (im Sinne der natürlichen Personen) für den kirchlichen Bereich nur bedingt praktikabel ist, werden mit dieser Formulierung jegliche Rechtssubjekte (d. h. jegliche juristische und natürliche Personen) gemeint, die dem kanonischen Vermögensträger nahe stehen.

Nachdem die unternehmensrechtliche Bestimmung hinsichtlich des Begriffes „nahe stehende Unternehmen und Personen" auf die internationalen Rechnungslegungsvorschriften verweist, empfiehlt es sich für die kirchenrechtliche Norm, den Begriff der nahe stehenden Person im Sinne des IAS 24 an dieser Stelle zu definieren. Ein Bezug auf das familiäre Nahverhältnis gem. c. 1298 CIC (vierter Grad der Blutsverwandtschaft oder Schwägerschaft) scheint hier überflüssig zu sein, da es bereits im IAS 24 inkludiert ist.

Auf Grund der im kirchlichen Bereich nicht vorhandenen Konzernbeziehungen und der dadurch verhältnismäßig – im Vergleich mit der weltlichen Wirtschaft – einfacheren Organisationsstruktur ist es ratsam,

[659] Bspw. unverhältnismäßig günstige Vermietung einer Wohnung an eine dem kanonischen Vermögensträger nahe stehende Person oder Leistung überhöhter Entgelte an eine dem kanonischen Vermögensträger nahe stehende Person für Erbringung von Dienstleistungen. Zur Vermögensverwaltung siehe Kap. V, 9.

den Begriff der nahe stehenden Personen in einer praxisorientierten Zweigliederung zu betrachten.

Zum einen sind als nahe stehend alle juristischen Personen (bspw. andere kanonische Vermögensträger oder weltliche Unternehmen) zu klassifizieren, die sich durch Beherrschung, maßgeblichen Einfluss oder gemeinschaftliche Führung[660] in einer wechselseitigen Beziehung zum bilanzierenden kanonischen Vermögensträger befinden. Diese Relation ist als reziprok aufzufassen, weil eine andere juristische Person als nahe stehend bezeichnet werden kann nicht nur auf Grund der durch den bilanzierenden kanonischen Vermögensträger ausgeübten Beherrschung bzw. des maßgeblichen Einflusses, sondern auch weil er selbst von einer anderen Person beherrscht werden bzw. unter einem „fremden" maßgeblichen Einfluss stehen kann.

Zum anderen erfüllen alle natürlichen Personen das Kriterium des „Nahe-Stehens", die im kanonischen Vermögensträger bzw. in einer anderen, ihm nahe stehenden juristischen Person eine Schlüsselposition bekleiden oder auf Grund der familiären Beziehungen auf eine Person in einer Schlüsselposition Einfluss nehmen können.

Nachdem c. 1298 CIC keinen Bezug auf die Marktunüblichkeit nimmt und generell alle Geschäfte von nicht geringer Bedeutung, die zwischen der juristischen Person und dem Verwalter bzw. seinen Angehörigen bis zum vierten Grad der Blutsverwandtschaft oder Schwägerschaft abgeschlossen werden, an eine besondere schriftliche Erlaubnis der zuständigen Autorität bindet, sollen solche Vorgänge zu Transparenz- und Informationszwecken im Sinne des Schutzes des Kirchenvermögens im Anhang offengelegt werden. Um die Einheitlichkeit der angewendeten Terminologie beizubehalten, wird empfohlen, die Bezeichnung solcher Geschäfte als von nicht geringer Bedeutung durch wesentlich zu ersetzen. Zum inhaltlichen Umfang dieser Anhangangabe wird weiters vorgeschlagen, analog zum betreffenden unternehmensrechtlichen Bestimmung die Art dieses Geschäftes, seinen Wertumfang und die Art der Beziehung zum kanonischen

[660] Die Begriffe der Beherrschung, des maßgeblichen Einflusses sowie der gemeinschaftlichen Führung sind grundsätzlich in Analogie zu IAS bzw. IFRS zu verstehen.

Vermögensträger (d. h. Verwalter, Verwandtschaft, Schwägerschaft) sowie zusätzlich das Datum der besonderen schriftlichen Erlaubnis für den Abschluss dieses Geschäfts und die Bezeichnung der kirchlichen Autorität, welche diese Erlaubnis erteilt hat.

Für eine kirchenrechtliche Norm wird weiters empfohlen, die Erleichterung des § 238 Abs. 3 UGB für mittelgroße kanonische Vermögensträger entsprechend mit einzubeziehen. Demzufolge dürften mittelgroße kanonische Vermögensträger diese Angaben auf diejenigen Geschäfte beschränken, die mit ihren direkt übergeordneten kirchlichen Autoritäten, mit Unternehmen, an denen der kanonische Vermögensträger selbst beteiligt ist sowie mit ihren Verwaltern und sonstigen Personen in der leitenden Funktion abgeschlossen werden.

Zuletzt soll darauf hingewiesen werden, dass die Befreiung der Konzernunternehmen mit hundertprozentiger Beteiligung gem. § 238 Abs. 1 Z 12 UGB auf Grunde der im kirchlichen Bereich nicht existierenden Konzernverhältnisse ins Leere geht, so dass auf sie verzichtet werden kann. Eine analoge Anwendung dieser Befreiung auf die direkt übergeordnete kirchliche Autorität scheint nicht zweckmäßig zu sein, da in einem solchen Fall die durch diese Anhangangabe eingeforderten Informationen, die zur möglichst korrekten Beurteilung der Finanzlage des kanonischen Vermögensträgers und der Einhaltung der kirchenrechtlichen Vermögensverwaltungsbestimmungen (v. a. c. 1284 CIC) verhelfen sollen, verloren gingen.[661]

[661] Der Beweggrund für die Aufnahme dieser Befreiung in die unternehmensrechtliche Regelung dürfte in der Tatsache liegen, dass sich die Auswirkungen solcher marktunüblichen Geschäfte zwischen dem Tochter- und Mutterunternehmen (bei hundertprozentiger Beteiligung) auf der Ebene des Konzernabschlusses durch die Vollkonsolidierung gegenseitig aufheben, so dass sie wirtschaftlich keine Rolle spielen, wenn sich auf dieser Stufe betrachtet werden. Dass diese Befreiung ausschließlich bei einer hundertprozentigen Beteiligung angewendet werden darf, verschafft dagegen in Fällen, in denen es keinen alleinigen Gesellschafter gibt, den Minderheitsgesellschaftern (d. h. jenen Gesellschaftern, die über keine Mehrheitsbeteiligungsrechte verfügen) einen Schutz.

13. Material- und Personalaufwand bei der Anwendung des Umsatzkostenverfahrens (vgl. § 238 Abs. 1 Z 13 UGB)

    Um die Aussagekraft der nach dem Umsatzkostenverfahren gem. § 231 Abs. 3 UGB dargestellten Gewinn- und Verlustrechnung zu erhöhen, sind der Material- und der Personalaufwand des Geschäftsjahres im Anhang nach dem Gliederungsschema des Gesamtkostenverfahrens (vgl. § 231 Abs. 2 Z 5-6 UGB) entsprechend aufzuschlüsseln.

    Da für die Bilanzierung kanonischer Vermögensträger vorgeschlagen wurde, bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung ausschließlich das Gliederungsschema gemäß dem Gesamtkostenverfahren anzuwenden[662], ist diese Anhangangabe als kirchenrechtliche Norm obsolet.

14. Haftungsverhältnisse und die Nutzung von in der Bilanz nicht ausgewiesenen Sachanlagen (vgl. § 238 Abs. 1 Z 14 UGB)

    Das UGB verlangt von mittelgroßen und großen Gesellschaften – ergänzend zur Angabe des § 237 Abs. 1 Z 2 UGB[663] – die Haftungsverhältnisse aufzugliedern und zu erläutern.

    Die Gliederung der Haftungsverhältnisse hat generell den in § 199 UGB genannten Haftungsverhältnissen[664] (Begebung und Übertragung von Wechseln, Bürgschaften, Garantien, sonstige vertragliche Haftungsverhältnisse) zu entsprechen und so ist sie als Mindestgliederung zu verstehen.[665] Im Sinne der Prinzipien der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit ist sie jedoch je nach Bedarf und Notwendigkeit um weitere Verpflichtungsarten zu ergänzen.

    Neben der Aufschlüsselung sind die Haftungsverhältnisse auch zu erläutern. In der Fachliteratur wird darunter eine Erklärung, eine Kommentierung bzw. Verdeutlichung eines Sachverhalts verstanden, welche die Vermittlung von Informationen über dessen Voraussetzungen, Hintergründe oder

[662] Dazu siehe Kap. V, 8.

[663] Über die Anhangangaben für alle Gesellschaften siehe Kap. VI, 3.

[664] Näheres dazu siehe Kap. III, 8.8.

[665] Vgl. Christian Nowotny, § 237, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 17.

Konsequenzen zum Ziel hat.[666] Hinsichtlich der Haftungsverhältnisse kommt hier vor allem eine Erläuterung der wirtschaftlichen Ursachen für Haftungen sowie bestehenden Regressmöglichkeiten in Frage.[667]

Darüber hinaus verlangt § 238 Abs. 1 Z 14 UGB unter diesem Anhangposten den Ausweis der Verpflichtungen aus der Nutzung von in der Bilanz nicht ausgewiesenen Sachanlagen, wobei der Betrag der Verpflichtungen des folgenden Geschäftsjahres sowie der Gesamtbetrag der folgenden fünf Geschäftsjahre separat anzugeben sind.

Die Angabepflicht bezieht sich hauptsächlich auf Miet-, Pacht- und Leasingverpflichtungen über Sachanlagen, die selbst – unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums – in der Bilanz des berichtenden Unternehmens nicht aktiviert wurden (bspw. Miete von Büroräumlichkeiten oder Pacht eines Grundstücks).

Auch diese Anhangangabe ist für kanonische Vermögensträger von Bedeutung, da sie Informationen über Faktoren vermittelt, welche die künftige Finanzlage des kanonischen Vermögensträgers beeinflussen bzw. beeinträchtigen können. Deswegen ist es unerlässlich, diese Angabe in das kirchenrechtliche Regelwerk zu übernehmen.

Im Sinne der Ausführungen zu § 237 Abs. 1 Z 2 UGB (für alle Gesellschaften geltende Verpflichtung zur Angabe des Gesamtbetrags der Haftungsverhältnisse)[668], in denen vorgeschlagen wurde, den Begriff der Haftungsverhältnisse durch jenen der veräußerungsähnlichen Rechtsgeschäfte zu ersetzen, wird ebenfalls für die Norm des § 238 Abs. 1 Z 14 UGB diese Formulierung angeregt.

---

[666] Hans Adler, Walther Düring, Kurt Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 284, Rz 24.

[667] Vgl. Christian Nowotny, § 237, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 22.

[668] Dazu siehe Ausführungen im Kap. VI, 3.

15. Nicht gesondert ausgewiesene Rückstellungen (vgl. § 238 Abs. 1 Z 15 UGB)

    Rückstellungen, die einen erheblichen Umfang haben und in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden, sind von mittelgroßen und großen Gesellschaften im Anhang anzugeben und zu erläutern.

    Welche Bilanzposten von dieser Norm betroffen sind, ergibt sich zwangsläufig aus dem Gliederungsschema der Bilanz. Während für Abfertigungs-, Pensions- und Steuerrückstellungen gesonderte Posten in der Bilanz vorgesehen sind (vgl. § 224 Abs. 3 UGB), stellt die Position „sonstige Rückstellungen" einen Sammelposten dar, unter dem alle anderen Rückstellungen zu erfassen sind. Beinhaltet dieser Posten einzelne Rückstellungen in einem erheblichen Umfang[669], fallen diese unter die Regelung des § 238 Abs. 1 Z 15 UGB.

    Die hier angegebenen wesentlichen Rückstellungen bedürfen zusätzlich einer Erläuterung, die in erster Linie Auskunft darüber gibt, zu welchem Zweck sie gebildet wurde. In vielen Fällen wird bereits die Bezeichnung der Rückstellung selbst eine ausreichende Erläuterung sein. Anderenfalls ist es im Anhang schlüssig zu beschreiben.[670]

    Diese Berichterstattung hat eine wesentliche Bedeutung für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens, indem sie einen Einblick in dessen wirtschaftliche Risikostruktur sowie in die daraus resultierenden Auswirkungen auf dessen künftige Finanzlage ermöglicht.[671] Aus diesem Grund ist diese unternehmensrechtliche Norm als kirchenrechtliche Bilanzierungsregelung zu rezipieren.

---

[669] Grundsätzlich kann die Formulierung „erheblicher Umfang" mit der Wesentlichkeit gleichgesetzt werden, die in § 189a Z 10 UGB definiert wird. In der Fachliteratur wird die Meinung vertreten, dass für die Beurteilung, ob eine Rückstellung im erheblichen Umfang vorliegt, keine allgemein gültigen Grenzwerte festgelegt werden können. Vielmehr ist dies unternehmensindividuell einzuschätzen. (vgl. Nikolaus Müller, § 237, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 46)

[670] Vgl. ebd., Rz 45.

[671] Vgl. ebd., Rz 43.

16. Einlagen stiller Gesellschafter (vgl. § 238 Abs. 1 Z 16 UGB)

    Nach § 238 Abs. 1 Z 16 UGB ist im Anhang der Betrag jener Einlagen stiller Gesellschafter[672] anzugeben, der in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen wurde.

    Da im kirchlichen Bereich die Sonderform des stillen Gesellschafters bzw. der stillen Gesellschaft unbekannt ist und auch keine analoge Entsprechung hat, erübrigen sich hier sowohl eine Erläuterung zu diesem Thema als auch ein Vorschlag einer diesbezüglichen kirchenrechtlichen Norm.

17. Bewertungsvereinfachungsverfahren (vgl. § 238 Abs. 1 Z 17 UGB)

    Falls die Bewertung von bestimmten, in Gruppen zusammengefassten Vermögensgegenständen im Rahmen der gem. § 209 Abs. 2 UGB zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Bilanzstichtag bekannten Börsenkurses bzw. Marktpreises einen wesentlichen Unterschied aufweist, sind diese Unterschiedsbeträge für jede Gruppe der Vermögensgegenstände im Anhang anzugeben.

    Die Anwendbarkeit dieser Norm – wie man es der unternehmensrechtlichen Bestimmung entnehmen kann – hängt generell mit zwei Faktoren zusammen: Zum einen muss es sich um einen wesentlichen betragsmäßigen Unterschied handeln. Zum anderen, um einen solchen Vergleich überhaupt anstellen zu können, muss für die konkrete Gruppe der Vermögensgegenstände ein Börsenkurs bzw. Marktwert existieren. Folglich entfällt diese Anhangangabe, falls entweder der Unterschiedsbetrag nicht wesentlich ist oder der für den Vergleich benötigte Börsenkurs bzw. Marktwert nicht feststellbar ist.

[672] Als stille Gesellschaft kann eine Beteiligung sowohl einer natürlichen als auch einer juristischen Person an der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens verstanden werden. Es handelt sich hier grundsätzlich um ein Innenverhältnis, so dass das Vorliegen einer stillen Gesellschaft nach außen nicht unbedingt erkennbar sein muss. Alle Rechte und Pflichten des stillen Gesellschafters werden im Innenverhältnis geregelt und wirken sich ausschließlich dort aus.

Zweck dieser Angabeverpflichtung ist, stille Reserven[673] offenzulegen, die durch die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren im Vergleich zu einer Bewertung nach dem Identitätspreisverfahren zustande kommen[674], und dadurch eine bessere Einsicht in die künftige Entwicklung der Finanzlage des Unternehmens zu gewinnen.

Vor diesem Hintergrund ist diese Norm auch durch kanonische Vermögensträger anzuwenden und kann im vorliegenden unternehmensrechtlichen Wortlaut übernommen werden.

18. Aufwendungen für Abschlussprüfer (vgl. § 238 Abs. 1 Z 18 UGB)

    § 238 Abs. 1 Z 18 UGB fordert eine Anhangangabe, in der die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschlussprüfer offengelegt werden. Diese sind weiter nach Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses (insbesondere Honorare für die Abschlussprüfung), für andere Bestätigungsleistungen (bspw. im Zusammenhang mit Umgründungen, Sonderprüfungen oder Zwischenabschlüssen), für Steuerberatungsleistungen (d. h. Leistungen im Zusammenhang mit Steuererklärungen bzw. dem Aufzeigen von steuerlichen

---

673 In Bezug auf Vermögensgegenstände kann man stille Reserve als den Differenzbetrag bezeichnen, der sich aus der Gegenüberstellung des (Rest-)Buchwerts und meist des Zeitwerts eines Vermögensgegenstands ergibt, wobei der Zeitwert über dem (Rest-)Buchwert liegt. Stille Reserven entstehen daher in solchen Fällen, in denen der aktuelle Börsenkurs bzw. Marktwert die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (bei abnutzbaren Vermögensgegenständen vermindert um die planmäßige Abschreibung) übersteigt. Da die tatsächliche Realisierung dieses Gewinns nicht stattfindet, dürfen stille Reserven im Sinne des imparitätischen Realisationsprinzips nicht erfolgswirksam ausgewiesen werden.

Beispiel: Im Geschäftsjahr 2014 wurde ein Wertpapier um EUR 1.000 angeschafft und als Finanzanlagevermögen erfasst. Der Zeitwert für dieses Wertpapier ist zum 31.12.2014 bei EUR 800 gelegen. Es wurde davon ausgegangen, dass diese Wertminderung von Dauer ist. Im Jahresabschluss wurde daher dieses Wertpapier gem. dem gemilderten Niederstwertprinzip des § 204 Abs. 2 UGB einer außerordentlichen Abschreibung i. H. v. EUR 200 unterzogen. Zum 31.12.2015 ist der Zeitwert dieser Finanzanlage auf EUR 1.500 gestiegen. Im Jahresabschluss wurde die in 2014 vorgenommene außergewöhnliche Abschreibung wieder aufgeholt, so dass der Buchwert dieses Wertpapiers zum 31.12.2015 EUR 1.000 beträgt. Das Wertpapier darf jedoch nicht über die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet werden, so dass die „verbleibenden" EUR 500 als nicht realisierter Gewinn stille Reserven darstellen.

674 Vgl. Helmut Ellrott, § 284, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, Rz 180.

Gestaltungsalternativen[675]) und für sonstige Leistungen aufzuschlüsseln.[676] Wird der Jahresabschluss in einen Konzernabschluss einbezogen, in dem diese Angabe enthalten ist, kann sie im Einzeljahresabschluss unterbleiben.

Durch diese detaillierten Angaben zu den Aufwendungen für den Abschlussprüfer soll dem Jahresabschlussadressaten das Verhältnis zwischen dem Abschlussprüfer und dem geprüften Unternehmen klar dargestellt werden sowie auf mögliche Interessenskonflikte hinweisen, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und dadurch seine Objektivität beeinträchtigen bzw. den Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausschließen können.[677]

Hinsichtlich der kanonischen Vermögensträger muss zuerst ausdrücklich betont werden, dass sie der unternehmensrechtlichen Pflicht zur Abschlussprüfung im Sinne des § 268 Abs. 1 UGB nicht unterliegen. Sie können sich jedoch einer solchen Abschlussprüfung freiwillig unterziehen. In einem solchen Fall scheint die Anhangangabe gem. § 238 Abs. 1 Z 18 UGB aus den oben genannten Gründen unerlässlich und wird daher als Vorschlag einer kirchenrechtlichen Norm übernommen.[678]

Der Bereich der Offenlegung und Prüfung des Jahresabschlusses stellt keine Bilanzierung im Sinne der Jahresabschlusserstellung dar und ist daher nicht Gegenstand dieser Arbeit. Es wäre jedoch zweckmäßig, kirchenrechtliche Regelungen auszuarbeiten, die dieses Themengebiet für alle kanonischen Vermögensträger normieren würden.

---

[675] Sollten die Steuerberatungsleistungen des Wirtschaftsprüfers über den genannten Bereich hinausgehen, ist er als Abschlussprüfer von in § 271a Abs. 1 UGB genannten Unternehmen (d. h. Unternehmen vom öffentlichen Interesse sowie besonders große Gesellschaften) gem. § 271a Abs. 1 Z 2 UGB ausgeschlossen.

[676] Die Aufschlüsselung ist hier als zahlenmäßige Unterteilung der gesamten Aufwendungen auf die entsprechenden, im Gesetz angegebenen Kategorien.

[677] Gesetzlich festgelegte Ausschlussgründe siehe § 271 bis § 271b UGB.

[678] Im letzten Satz der unternehmensrechtlichen Formulierung des § 238 Abs. 1 Z 18 UGB betreffend Befreiung von der Angabe, falls sie im Konzernabschluss enthalten ist, wird der Begriff des Konzernabschlusses durch den Gruppenabschluss ersetzt. Dazu siehe auch Kap. VI, 4 (Z 7).

19. Von einem verbundenen Unternehmen oder einem Gesellschafter erworbene immaterielle Vermögensgegenstände (vgl. § 238 Abs. 1 Z 19 UGB)

    Eine weitere Anhangangabe für mittelgroße und große Gesellschaften stellt die Offenlegung von in der Bilanz ausgewiesenen immateriellen Vermögensgegenständen, die von einem verbundenen Unternehmen[679] oder einem Gesellschafter mit einer Beteiligung[680] erworben wurden (vgl. § 238 Abs. 1 Z 19 UGB).

    Das Gesetz spricht zwar an dieser Stelle von immateriellen Vermögensgegenständen, die in der Bilanz ausgewiesen sind[681], doch geht die herrschende Lehrmeinung davon aus, dass von dieser Angabepflicht lediglich immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens betroffen sind.[682]

    Die Motivation dieser Bestimmung dürfte aus dem generellen Misstrauen des Gesetzgebers gegenüber dem Ansatz und der Bewertung von immateriellen Vermögensgegenständen hervorgehen, das sich ebenfalls im Aktivierungsverbot der unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände zeigt. (vgl. § 197 Abs. 2 UGB) Daher schließt der Gesetzgeber nicht aus, dass beim Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen von einem verbundenen Unternehmen bzw. von einem Gesellschafter ein Preis vereinbart werden könnte, der dem Fremdvergleich nicht standhält. Diese gesonderte Anhangangabe soll demzufolge den Jahresabschlussadressaten darauf hinweisen, dass sich im Anlagevermögen auch immaterielle Vermögensgegenstände befinden, die

---

[679] Zum Begriff „verbundenes Unternehmen“ siehe Kap. V, 4 (A.III.1).

[680] Zum Begriff „Beteiligung“ siehe Kap. V, 4 (A.III.3).

[681] Die gesetzliche Formulierung scheint grundsätzlich zweideutig zu sein. Einerseits werden in der Bilanz immaterielle Vermögensgegenstände ausdrücklich und getrennt von anderen Vermögensgegenständen im Bereich des Anlagevermögens ausgewiesen. Auf der anderen Seite kann sich diese Art von Vermögensgegenständen, die sich zum Bilanzstichtag einer verlässlichen Bewertung durch bspw. Fremdvergleich entziehen, auch im Umlaufvermögen befinden. (vgl. Klaus Hirschler, Matthias Petutschnig, § 238, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 5)

[682] Vgl. Christian Nowotny, § 238, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 2.

von einer nahe stehenden Person (Unternehmen, Gesellschafter) erworben wurden.[683]

Auch wenn eine diesbezügliche kirchenrechtliche Norm kein Misstrauen gegenüber den kanonischen Vermögensträgern ausdrücken soll, was sich bereits in der partiellen „Entschärfung" des Aktivierungsverbotes für unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände manifestiert[684], ist es gem. dem Grundsatz der Bilanzklarheit zweckdienlich, in Anbetracht des besonderen Charakters von immateriellen Vermögensgegenständen die unternehmensrechtliche Regelung für Bilanzierung der kanonischen Vermögensträger entsprechend zu übernehmen.

Zum einen jedoch ist die Formulierung „in der Bilanz ausgewiesene immaterielle Vermögensgegenstände" durch „im Anlagevermögen ausgewiesene immaterielle Vermögensgegenstände" zu ersetzen, um Klarheit und Eindeutigkeit zu schaffen. Zum anderen ist der Bezug auf verbundene Unternehmen bzw. Gesellschaften für kanonische Vermögensträger kaum anwendbar. Es empfiehlt sich an dieser Stelle, auf den Begriff der nahe stehenden Personen[685] abzustellen, wodurch zwischen dieser Anhangangabe und jener über die Geschäfte mit nahe stehenden Personen eine schlüssige Parallele geschaffen würde, weil ihnen der Themenbereich der Marktunüblichkeit bzw. des Fremdvergleichs zugrunde liegt, der für die Beurteilung der Finanzlage des kanonischen Vermögensträgers von erheblicher Bedeutung ist.

20. Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (vgl. § 238 Abs. 1 Z 20 UGB)

In diesem Anhangposten werden Beziehungen zu den verbundenen Unternehmen, sowohl rechtlicher als auch wirtschaftlicher Natur, dargestellt. Es handelt sich dabei bspw. um Gewinnabführungs-, Betriebsüberlassungs-, Betriebspachtverträge sowie alle Verträge, die sich

[683] Vgl. Klaus Hirschler, Matthias Petutschnig, § 238, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 3.

[684] Zur Aktivierung von unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände siehe Kap. III, 7.

[685] Dazu siehe Kap. VI, 4 (Z 12).

auf die laufende Geschäftstätigkeit beziehen. Des Weiteren spricht der Gesetzgeber im Speziellen jene Verträge an, welche die Ergebnisabführung zum Gegenstand haben. Eine diesbezügliche Berichterstattung soll Informationen enthalten, „mit welchen Unternehmen ein Ergebnisabführungsvertrag zum Bilanzstichtag besteht, ob die Ergebnisabführung nur den Gewinn erfasst oder auch eine Verlustübernahmeverpflichtung vereinbart wurde, ob das gesamte Ergebnis erfasst ist und ob Ausgleichszahlungen an außenstehende bzw. Minderheitsgesellschafter vereinbart wurden."[686]

Wenn das Gesetz von Beziehungen zu verbundenen Unternehmen spricht, betreffen diese sowohl die über-, als auch untergeordneten Vertragspartner (d. h. Mutter- und Tochtergesellschaften) und schließen Schwestergesellschaften mit ein. Deswegen ist diese Norm auch für kanonische Vermögensträger relevant (bspw. wenn ein kanonischer Vermögensträger 100% Anteile an einer GmbH hält), weil sie jene Verhältnisse offenlegt, die einen besonderen Einfluss auf das vom kanonischen Vermögensträger verwaltete Kirchenvermögen haben und gegebenenfalls unter veräußerungsähnliche Geschäfte im Sinne der cc. 1291-1295 CIC fallen können.

Nachdem die Ergebnisabführungsverträge in der Regel im Rahmen eines Konzerns abgeschlossen werden, erübrigt es sich, in einer kirchenrechtlichen Norm sie explizit zu nennen, zumal sie im Ausdruck „rechtliche und wirtschaftliche Beziehungen" integriert sind, der hier vorgeschlagen wird, um diese Bestimmung klarer zu formulieren.

21. Erträge und Aufwendungen aus Gewinngemeinschaften (vgl. § 238 Abs. 1 Z 21 UGB)

    An die Norm über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (§ 238 Abs. 1 Z 20 UGB) schließt direkt jene an, die das bilanzierende Unternehmen zur Angabe der Erträge und Aufwendungen aus Gewinngemeinschaften verpflichtet. Da sich diese Bestimmung

[686] Klaus Hirschler, Matthias Petutschnig, § 238, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 27.

ursprünglich an Organschaften bzw. steuerliche Unternehmensgruppen gem. § 9 KStG richtet, ist sie für kanonische Vermögensträger auf Grund ihrer beschränkten Steuerpflicht[687] obsolet.

Die weiteren Normen über den Inhalt des Anhangs von mittelgroßen und großen Gesellschaften sind in § 239 UGB enthalten und beziehen sich auf die Informationen über die Organe und Arbeitnehmer des bilanzierenden Unternehmens.

Als erstes erweitert § 239 Abs. 1 Z 1 UGB die Pflichtangabe der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl während des Geschäftsjahres[688] (vgl. § 237 Abs. 1 Z 6 UGB), indem er deren Aufgliederung in Arbeiter und Angestellte[689] vorschreibt. Für die Berechnung dieser Kennzahl wird nach den im Kap. VI, 3 (Z 6) angeführten Grundsätzen vorgegangen.

Nachdem diese Angabe in einem engen Zusammenhang mit der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl steht und sie in ihrem Informationsgehalt vertieft, wird sie als eine kirchenrechtliche, für mittelgroße und große kanonische Vermögensträger verpflichtende Bestimmung übernommen.

Des Weiteren ist im Anhang gem. § 239 Abs. 1 Z 2 UGB die Höhe der unter dem Gewinn- und Verlustposten „Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen“ (vgl. § 231 Abs. 2 Z 6 lit. b sublit. aa UGB) enthaltenen Abfertigungsaufwendungen anzugeben. Wurden indessen alle Dienstverhältnisse bereits nach dem 31. Dezember 2002 eingegangen bzw. jene vor dem 1. Jänner 2003 bestehenden

[687] Zur Rechtsstellung der kanonischen Vermögensträger im österreichischen Abgabenrecht siehe Kap. I, 5.

[688] Näheres siehe Kap. VI, 3 (Z 6).

[689] Für die Unterscheidung der Dienstnehmer in Arbeiter und Angestellte ist vor allem die Bestimmung des § 1 AngG heranzuziehen, der den Anwendungsbereich des AngG bestimmt und somit Arbeitnehmer definiert, die unter den Begriff „Angestellte“ fallen. Im Umkehrschluss ist dann anzunehmen, dass jeder Arbeitnehmer, der kein Angestellter im Sinne des AngG ist, als Arbeiter eingestuft wird. (vgl. Christian Nowotny, § 239, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 6)

in eine betriebliche Mitarbeitervorsorgekassa übertragen[690], ist in dieser Anhangangabe lediglich auf die Tatsache hinzuweisen, dass der Gesamtbetrag die Leistungen im Rahmen des neuen Abfertigungsrechts betrifft.

Eine weitere Untergliederung bestimmter Aufwendungen fordert § 239 Abs. 1 Z 3 UGB. Demzufolge sind Aufwendungen für Abfertigungen und Pensionen in jene für Vorstandsmitglieder und für leitende Angestellte[691] auf der einen Seite und sonstige Arbeitnehmer auf der anderen aufzuschlüsseln.

Sowohl die Norm des § 239 Abs. 1 Z 2 UGB als auch jene des § 239 Abs. 1 Z 3 UGB sollen durch kanonische Vermögensträger angewendet werden, da sie einen tieferen Einblick in die Arbeitnehmer- und Organstruktur des kanonischen Vermögensträgers geben. Um jedoch der kirchenrechtlichen Terminologie gerecht zu bleiben, wird im betreffenden Vorschlag einer kirchenrechtlichen Norm der Terminus „Vorstandsmitglieder“[692] durch „Verwalter“ ersetzt. Ferner wird diese kirchenrechtliche Norm um die Definition der leitenden Angestellten des sinngemäß übernommenen § 80 Abs. 1 AktG ergänzt, wodurch dieser Begriff direkt an dieser Stelle und ohne Verweise auf andere weltliche Gesetze festgelegt werden kann.

In der weiteren Folge fordert § 239 Abs. 1 Z 4 UGB, die Bezüge der Mitglieder des Vorstands, des Aufsichtsrats bzw. anderer ähnlicher Einrichtungen im Anhang anzugeben, die für jede dieser Personengruppen gesondert offengelegt werden müssen. Zu solchen Bezügen, wie es dem Gesetzestext entnommen

---

[690] In diesem Fall gibt es keine Dienstverhältnisse, die dem „alten“ Abfertigungsrecht unterliegen und folglich aus denen Abfertigungsaufwendungen resultieren.

[691] Als leitende Angestellte gem. § 80 Abs. 1 AktG, worauf sich auch die Norm des § 239 Abs. 1 Z 3 UGB ausdrücklich bezieht, gelten „die Geschäftsführer und Betriebsleiter, die zur selbständigen Einstellung oder Entlassung der übrigen im Betrieb oder in der Betriebsabteilung Beschäftigten berechtigt sind oder denen Prokura oder Generalvollmacht erteilt ist.“

[692] Im engen Sinne wäre mit dem Begriff „Vorstand“ vor allem das Leitungsorgan einer AG, eines Vereins bzw. einer Genossenschaft zu bezeichnen. Im allgemeinen Sprachgebrauch bzw. im weiteren Sinne bezieht sich dieser Begriff allgemein auf das Leitungsorgan eines Unternehmens, das es satzungsgemäß nach außen vertritt und nach innen mit der Geschäftsführung beauftragt ist. In diesem Verständnis kann man für den Terminus „Vorstand“ im kirchlichen Bereich „Verwalter“ verwenden. Je nach der Berufung gem. c. 118 CIC muss es sich hier nicht unbedingt um eine physische Person handeln. Als Verwalter kommt ebenfalls ein Gremium in Frage.

werden kann, zählen Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art sowie andere Bezüge, die nicht ausbezahlt werden, sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt werden.[693] Eine separate Angabepflicht wird in diesem Zusammenhang für Bezüge der Vorstandsmitglieder vorgesehen, die sie für ihre Tätigkeit für das berichtende Unternehmen von verbundenen Unternehmen bzw. für ihre Tätigkeit als gesetzliche Vertreter oder Angestellte des verbundenen Unternehmens erhalten haben. (vgl. § 239 Abs. 1 Z 4 lit. a UGB)

Der Gesamtbetrag der erhaltenen Bezüge ist zum einen für alle aktiven, im betreffenden Geschäftsjahr tätigen Personen und zum anderen für die früheren Mitglieder der im Gesetz genannten Organe und ihre Hinterbliebenen anzugeben. In dem letzteren Fall steht der Terminus „Bezüge" für Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art. (vgl. § 239 Abs. 1 Z 4 lit. b UGB)

Die vorliegende Norm ist zusammen mit den Normen des § 237 Abs. 1 Z 3 UGB (Vorschüsse und Kredite an die Leitungsorgane) und des § 239 Abs. 1 Z 3 UGB (Abfertigungen und Pensionen der Leitungsorgane) zu sehen. Die auf Grund dieser gesetzlichen Anforderungen im Anhang dargestellten Informationen sind in der Gesamtbetrachtung für den Jahresabschlussadressaten eine valide Auskunftsquelle über die jährlichen Aufwendungen für die Organe der Unternehmensleitung und -überwachung.[694]

Vor diesem Hintergrund scheint die Verpflichtung zur Offenlegung der Bezüge der Organmitglieder gleichermaßen von Bedeutung zu sein. Sie ist daher sinngemäß in das kirchenrechtliche Regelwerk zu übernehmen. Aus kirchlicher Sicht ist jedoch der Begriff der Organmitglieder (d. h. Vorstand, Aufsichtsrat usw.) – wie bereits in den Ausführungen zu § 237 Abs. 1 Z 3 UGB

[693] Bspw. Begünstigungen bei Inanspruchnahme der Leistungen des Unternehmens, Übernahme der Abgaben durch das Unternehmen usw.

[694] Vgl. Susanne Geirhofer, § 239, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 13.

vorgeschlagen[695] - auf die Mitglieder der Leitungsorgane zu beziehen, womit nicht nur der Verwalter eines kanonischen Vermögensträgers, sondern auch seine leitenden Angestellten (bspw. Bereichsleiter) mit erfasst würden.

Hinsichtlich der Bezüge von Seiten eines verbundenen Unternehmens empfiehlt es sich, diese Bestimmung um „andere kanonische Vermögensträger" zu erweitern, damit auch jene wirtschaftliche und personelle Verflechtungen dargelegt werden, die nicht auf „konzernähnlichen" Verhältnissen beruhen.[696]

§ 239 Abs. 1 Z 5 UGB setzt sich mit den Angaben im Zusammenhang mit den anteilsbasierten Vergütungen in Form von Optionen für Aktienbezug auseinander. Demzufolge sind im Anhang bestimmte Informationen über die eingeräumten sowie tatsächlich ausgeübten Optionen auf Arbeitnehmer, leitende Angestellte sowie Organmitglieder darzustellen. Nachdem kanonische Vermögensträger keine Kapitalgesellschaften sind, an denen Anteile erworben werden können, entfällt eine diesbezügliche kirchenrechtliche Regelung.

§ 239 Abs. 2 UGB beinhaltet Angaben zu den im Geschäftsjahr tätigen Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats. Im Sinne dieser Norm sind sie in den Anhang namentlich (d. h. mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen) aufzunehmen. Darüber hinaus müssen der Vorsitzende des Aufsichtsrats, seine Stellvertreter und der Vorsitzende des Vorstands, wenn ein solcher vorhanden, als solche bezeichnet werden.

In diese Anhangangabe finden all jene Personen Eingang, welche die genannten Funktionen im Unternehmen im Geschäftsjahr zu irgendeinem Zeitpunkt ausgeübt haben. Es handelt sich hier daher auch um Personen, die

[695] Zum Begriff der Organmitglieder im kirchlichen Bereich siehe Kap. VI, 3 (Z 3).

[696] Hier handelt es sich vor allem um solche Konstellationen, in denen ein kanonischer Vermögensträger – auf Grund von diversen Vereinbarungen bzw. historischen Traditionen – einem anderen, der ihm gegenüber weder über- noch untergeordnet ist, das Leitungspersonal unentgeltlich zur Verfügung stellt.

während des Geschäftsjahres zu diesen Funktion berufen bzw. von diesen abberufen[697] worden sind.[698]

Da die Bestimmung des § 239 Abs. 2 UGB relevante Informationen über die Unternehmensorgane zum Inhalt hat, empfiehlt es sich, sie als kirchenrechtliche Norm zu übernehmen. Unter diesem Aspekt wäre im Anhang über die im Geschäftsjahr tätigen Mitglieder der Leitungsorgane zu berichten, wobei der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers (und nicht etwaige Vorsitzende des Aufsichtsrats bzw. des Vorstands, wie es das UGB verlangt) als solcher zu bezeichnen ist.

Über die in §§ 238-239 UGB enthaltenen Vorschriften hinaus müssen in die kirchenrechtliche Norm über die für mittelgroße und große kanonische Vermögensträger geltenden Anhangangaben jene berichtspflichtigen Sachverhalte aufgenommen werden, die in anderen unternehmensrechtlichen Bestimmungen geregelt sind und – auf Grund der angeregten Zusammenfassung in einer Bestimmung – bisher im kirchlichen Regelwerk noch nicht berücksichtigt wurden:

1. Aktivierung der Fremdkapitalzinsen (vgl. § 203 Abs. 4 UGB)
   Bei der Ausübung des Wahlrechts zur Aktivierung der Fremdkapitalzinsen gem. § 18 Abs. 4 haben alle kanonischen Vermögensträger auf diese Tatsache im Anhang hinzuweisen.[699] Für mittelgroße und große kanonische Vermögensträger wird darüber hinaus – wie es § 203 Abs. 4 UGB mittelgroßen und großen Gesellschaften vorschreibt – die Angabe des nach dieser Bestimmung im Geschäftsjahr aktivierten Betrages obligatorisch.

[697] In der Fachliteratur wird die Meinung vertreten, dass auch über die Berufungen und Abberufungen, die erst nach dem Bilanzstichtag (bis zur Erstellung des Jahresabschlusses) erfolgten, im Anhang berichtet werden muss. (vgl. Christian Nowotny, § 239, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 50)

[698] Vgl. Susanne Geirhofer, § 239, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 24.

[699] Näheres dazu siehe Kap. VI, 3.

2. Nach dem Bilanzstichtag zahlungswirksame Erträge innerhalb der sonstigen Forderungen und Vermögensgegenstände (vgl. § 225 Abs. 3 UGB)
   Falls unter dem Bilanzposten „sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände" Erträge enthalten sind, die erst nach dem Bilanzstichtag zahlungswirksam werden, sind sie im Anhang zu erläutern[700], wenn diese Information für die Aussagekraft des Jahresabschlusses von Wesentlichkeit ist.

3. Wechselmäßige Verbriefung von Forderungen (vgl. § 225 Abs. 4 UGB)
   Ergänzend zur Norm des § 29 Abs. 7, die analog zu § 225 Abs. 4 UGB den bilanziellen Ausweis der Wechsel als Wertpapiere normiert[701], haben mittelgroße und große kanonische Vermögensträger im Anhang eine entsprechende Angabe zu machen, falls eigene Forderungen wechselmäßig verbrieft wurden (sogenannte eigene Wechsel).

4. Nach dem Bilanzstichtag zahlungswirksame Aufwendungen innerhalb der sonstigen Verbindlichkeiten (vgl. § 225 Abs. 6 UGB)
   Enthält der Bilanzposten „sonstige Verbindlichkeiten" Aufwendungen, die erst nach dem Bilanzstichtag zahlungswirksam werden[702], müssen sie im Anhang erläutert werden, wenn diese Information wesentlich ist.

5. Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen (§ 226 Abs. 5 UGB)
   Den im Kap. V. 7 enthaltenen Ausführungen zu Wertberichtigungen des Umlaufvermögens folgend, wird an dieser Stelle lediglich festgelegt, dass mittelgroße und große kanonische Vermögensträger den Betrag der Pauschalwertberichtigung zu Forderungen für die einzelnen Bilanzposten im Anhang anzugeben haben.

---

[700] Zu den antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten siehe Kap. V, 5.

[701] Wechsel dürfen als Wertpapiere ausgewiesen werden, wenn dem Unternehmen nicht die der Ausstellung zugrunde liegende Forderung zusteht. Es handelt sich dabei um sogenannte gezogene Wechsel. Näheres dazu siehe Kap. V, 5.

[702] Näheres zu den passiven Antizipationen siehe Kap. V, 5.

Eine weitere Anhangangabe, die jedoch ausschließlich für große Gesellschaften vorgesehen ist, schreibt § 240 UGB vor. Diese Unternehmen haben „die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten anzugeben, soweit sich, unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs von Erzeugnissen und der Erbringung von Dienstleistungen, die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden. Die Umsatzerlöse brauchen jedoch nicht aufgegliedert zu werden, soweit die Aufgliederung nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung geeignet ist, dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen; die Anwendung dieser Ausnahmeregelung ist im Anhang zu erwähnen.“ (§ 240 UGB)

Diese Angabe hat zum Ziel, den Einblick in die Ertragslage der Gesellschaft zu verbessern. Dies soll durch die Darstellung der Umsatzstruktur – nach den Tätigkeitsbereichen sowie den geographisch bestimmten Märkten – im Anhang geschehen.[703]

Das erste Kriterium der Umsatzaufgliederung bilden die Tätigkeitbereiche des Unternehmens, die in der Regel nach sachlichen, funktionalen, organisatorischen oder örtlichen Aspekten unterteilt werden.[704] Demzufolge können sich die festgelegten Tätigkeitsbereiche bspw. auf Produkte oder Produktgruppen, Dienstleistungsarten, Standorte der Produktion oder Marketingstrategien beziehen. Jedenfalls müssen sie in sich homogen und im Vergleich zu den anderen Tätigkeitsbereichen heterogen sein.[705]

Bei dem zweiten Kriterium der geographisch bestimmten Märkte ist auf die Absatzmärkte im Sinne des Sitzes des Abnehmers der Produkte bzw. der Dienstleistungen abzustellen. Generell wäre hier zwischen In- und Ausland zu unterscheiden, wobei sich tiefere Gliederungen (z. B. nach Regionen, Kontinenten, der Risikostruktur der Abnehmerländer oder seinen

[703] Vgl. Nikolaus Müller, § 237, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 113.

[704] Hans Adler, Walther Düring, Kurt Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 285, Rz 88.

[705] Vgl. Nikolaus Müller, § 237, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 117f.

Entwicklungsgraden) je nach Unternehmensspezifika als sinnvoll und notwendig erweisen können.[706]

Diese Anhangangabe hat nicht ausnahmslos zu erfolgen. Der Gesetzestext spricht in diesem Zusammenhang von „erheblichen Unterschieden". Demnach sind die Umsatzerlöse nach den beiden Kriterien aufzugliedern, soweit sich die definierten Tätigkeitsbereiche bzw. geographisch bestimmten Absatzmärkte voneinander erheblich unterscheiden[707], was in jenen Fällen anzunehmen ist, wenn sie die Ertragslage des Unternehmens erkennbar und nachhaltig beeinflussen können (z. B. eine bestimmte Produktionssparte wird durch fragliche Umweltverträglichkeit des Produkts gefährdet und stellt für das Unternehmen ein erhebliches Risiko der Umsatzeinbußen dar).[708] Darüber hinaus dürfen die hier verlangten Angaben unterbleiben, wenn ihre Veröffentlichung nach der vernünftigen unternehmerischen Beurteilung dem Unternehmen einen erheblichen Schaden zufügen kann.[709] In solchen Fällen ist die Inanspruchnahme der Schutzklausel im Anhang zu erwähnen.

Grundsätzlich scheint die Verpflichtung des § 240 UGB zur Aufgliederung der Umsatzerlöse auch für kanonische Vermögensträger von Bedeutung zu sein. Der darin enthaltene Gehalt trägt nicht nur zur besseren Beurteilung der Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers bei, indem diese Angabe Chancen und Risiken der jeweiligen Bereiche aufzeigt. Sie hilft auch, der moralischen Verpflichtung des kanonischen Vermögensträgers gegenüber seinen Mittelgebern (seien es Spender oder Förderstellen) gerecht zu werden, die Finanzierungsquellen in einem bestimmten Grad offenzulegen. Die Norm des

---

[706] Vgl. ebd., Rz 119f.

[707] Bei der Bestimmung der Aufteilungskriterien (Tätigkeitsbereiche, Absatzmärkte) gibt § 240 UGB als Indiz für das Vorliegen der erheblichen Unterschiede bzw. als Abgrenzungsinstrument der Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte die Organisation des Verkaufs an. Sie ist jedoch keine elementare Voraussetzung dafür. Auch eine einheitliche Verkaufsorganisation schließt die erheblichen Unterschiede in diesen Bereichen nicht aus. (vgl. Christian Nowotny, § 237, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 51)

[708] Vgl. Nikolaus Müller, § 237, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 115.

[709] Dies kann passieren, wenn auf Grund von diesen Anhangangaben Konkurrenten, Lieferanten bzw. Käufer Maßnahmen setzen könnten, die Umsatzeinbußen zur Folge hätten.

§ 240 UGB muss aber klarerweise adaptiert werden, um das Spezifische der kanonischen Vermögensträger sachgerecht wiedergeben zu können.

Zunächst soll sie nicht die Umsatzerlöse, sondern die Erträge des kanonischen Vermögensträgers zum Gegenstand haben, welche in der Regel die hauptsächliche Mittelherkunft darstellen. In diesem Sinn ist auf die Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke gem. der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung[710] abzustellen. Das Einbeziehen sonstiger in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesener Erträge scheint nicht notwendig zu sein: Die aktivierten Eigenleistungen bzw. sonstige Erträge[711] stellen nämlich zum größten Teil rein buchhaltungstechnische Größen dar und die Erträge aus der Vermögensverwaltung (aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Erträge aus Vermögensverwaltung[712]) sind bereits in der Gewinn- und Verlustrechnung nach den jeweiligen Tätigkeitsbereichen aufgegliedert.

Des Weiteren soll die Spezifizierung der genannten Erträge allein nach den Tätigkeitsbereichen erfolgen, da das unternehmensrechtliche Kriterium der geographisch bestimmten Märkte auf die kanonischen Vermögensträger kaum anwendbar ist. Als Abgrenzungsindizien für die Bestimmung der Tätigkeitsbereiche kommen bspw. Spendenklassen (allgemeine Sammlungen, Spendenaufrufe, Verlassenschaften), Finanzierungsquellen (Förderungen seitens anderer kanonischer Vermögensträger, seitens weltlicher Organisationen bzw. staatliche Förderungen) oder Standorte (z. B. nicht selbstständige diözesane Stellen des kanonischen Vermögensträgers) in Frage. Auf den im UGB angeführten Anhaltspunkt für die Bestimmung der Tätigkeitsbereiche und Absatzmärkte, d. h. die Organisation, kann in einer kirchenrechtlichen Norm grundsätzlich verzichtet werden, da er unter der Berücksichtigung der organisatorischen Simplizität der kanonischen Vermögensträger im Vergleich mit den weltlichen Großunternehmen überflüssig scheint.

---

[710] In dem vorgeschlagenen Schema der Gewinn- und Verlustrechnung handelt es sich hier um Z 1. Dazu siehe Kap. V, 8.

[711] Z 2 und Z 3 des vorgeschlagenen Schemas der Gewinn- und Verlustrechnung im Kap. V, 8.

[712] Z 9 bis 11 des vorgeschlagenen Schemas der Gewinn- und Verlustrechnung im Kap. V, 8.

Zuletzt wird hinsichtlich der Schutzklausel des § 240 UGB (Unterlassung der Angaben) deren Beibehaltung vorgeschlagen, auch wenn sie im kirchlichen Bereich keine so eminente Rolle spielt. Es kann doch gänzlich nicht ausgeschlossen werden, dass die Veröffentlichung von gewissen Informationen des kanonischen Vermögensträgers einen erheblichen Nachteil zufügen kann. Daher muss die Möglichkeit gewährt werden, nach vernünftiger Beurteilung der Sachlage diese Angabe unterlassen zu dürfen.

Den großen Bereich der Vorschriften über die im Anhang anzugebenen Daten schließt § 241 UGB ab, der die Pflichtangaben bei Aktiengesellschaften definiert. Im Allgemeinen haben solche Kapitalgesellschaften über die Aktiengattungen (Z 1), Vorratsaktien (Z 2), die bedingte bzw. genehmigte Kapitalerhöhung (Z 3), das genehmigte (Z 4) und nachrangige Kapital (Z 5) sowie wechselseitige Beteiligungen (Z 6) zu berichten.

Nachdem diese UGB-Norm – wie bereits in den vorausgehenden Ausführungen – auf kanonische Vermögensträger zur Gänze nicht anwendbar und daher obsolet ist, wird hier auf ihre Erläuterung sowie einen korrespondierenden Vorschlage einer kirchenrechtlichen Bestimmung verzichtet.

Aus den obigen Ausführungen zu den zusätzlichen Anhangangaben für mittelgroße und große Gesellschaften ergibt sich folgender Vorschlag einer kirchenrechtlichen Norm:

§ 36. (1) Mittelgroße und große kanonische Vermögensträger haben im Anhang zusätzlich anzugeben:

1. *Für jede Kategorie derivativer Finanzinstrumente:*
   - *Art und Umfang der Finanzinstrumente,*
   - *den beizulegenden Zeitwert der betreffenden Finanzinstrumente, soweit sich dieser verlässlich ermitteln lässt, unter Angabe der angewandten*

Bewertungsmethode sowie eines gegebenenfalls vorhandenen Buchwertes und des Bilanzpostens, in welchem der Buchwert erfasst ist;

2. *für zum Finanzanlagevermögen gehörende Finanzinstrumente, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden, wenn eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 19 Abs. 3 unterblieben ist:*
   - *den Buchwert und den beizulegenden Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände oder angemessener Gruppierungen sowie*
   - *die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung gemäß § 19 Abs. 3 und jene Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist;*
3. *Name und Sitz anderer Unternehmen, an denen der kanonische Vermögensträger oder für dessen Rechnung eine andere Person eine Beteiligung hält; außerdem sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres dieser Unternehmen anzugeben, für das ein Jahresabschluss vorliegt; ist der kanonische Vermögensträger an einem anderen Unternehmen als unbeschränkt haftender Gesellschafter beteiligt, ist – unter Angabe der Rechtsform dieses Unternehmens – auf diese Tatsache hinzuweisen;*
4. *Name und Sitz der obersten zuständigen kirchlichen Autorität in Österreich, die den Gruppenabschluss für den größten Kreis von kanonischen Vermögensträgern aufstellt;*
5. *die Differenzierung des Jahresergebnisses in den zweckgebundenen und zweckfreien Teil sowie den Vorschlag zur Verwendung des Jahresergebnisses oder gegebenenfalls die Verwendung des Ergebnisses;*
6. *Geschäfte des kanonischen Vermögensträgers mit nahe stehenden Personen einschließlich Angaben zu deren Wertumfang, zu der Art der Beziehung mit den nahe stehenden Personen sowie weiterer Angaben zu den Geschäften, die für die Beurteilung der Finanzlage des kanonischen Vermögensträgers notwendig sind, sofern diese Geschäfte wesentlich und unter marktunüblichen Bedingungen abgeschlossen worden sind. Angaben über Einzelgeschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern für die Beurteilung der*

Auswirkungen dieser Geschäfte auf die Finanzlage des kanonischen Vermögensträgers keine getrennten Angaben benötigt werden.

Eine juristische Person steht dem berichtenden kanonischen Vermögensträger nahe, wenn:

- *sie den kanonischen Vermögensträger beherrscht oder von ihm beherrscht wird,*
- *sie einen maßgeblichen Einfluss auf den kanonischen Vermögensträger hat oder von ihm maßgeblich beeinflusst wird oder*
- *wenn sie mit dem kanonischen Vermögensträger unter einer gemeinschaftlichen Führung steht.*

Eine natürliche Person steht dem berichtenden kanonischen Vermögensträger nahe, wenn:

- *sie im kanonischen Vermögensträger bzw. in einer anderen, ihm nahe stehenden Person eine Schlüsselposition bekleidet oder*
- *sie auf Grund von familiären Beziehungen auf eine Person in einer Schlüsselposition Einfluss ausüben kann.*

Mittelgroße kanonische Vermögensträger dürfen diese Angaben auf diejenigen Geschäfte beschränken, die mit ihren direkt übergeordneten kirchlichen Autoritäten, mit Unternehmen, an denen der kanonische Vermögensträger selbst beteiligt ist sowie mit ihren Verwaltern und sonstigen Personen in der leitenden Funktion abgeschlossen wurden.

Wesentliche Geschäfte des kanonischen Vermögensträgers gem. c. 1298 CIC sind gesondert anzugeben. Neben deren Wertumfang und der Art der Beziehung zum kanonischen Vermögensträger hat die Angabe auch das Datum der besonderen schriftlichen Erlaubnis für den Abschluss dieser Geschäfte und die Bezeichnung der kirchlichen Autorität zu enthalten, welche diese Erlaubnis erteilt hat.

7. *die Aufgliederung der nach § 35 Abs. 2 anzugebenden veräußerungsähnlichen Rechtsgeschäfte und Erläuterungen dazu; überdies sind wesentliche Verpflichtungen aus der Nutzung von in der Bilanz nicht ausgewiesenen Sachanlagen (§ 28 Abs. 2, A.II) gesondert anzugeben, wobei der Betrag der Verpflichtungen des folgenden Geschäftsjahrs und der Gesamtbetrag der folgenden fünf Jahre anzugeben ist;*

8. *Rückstellungen, die in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden, wenn sie einen erheblichen Umfang haben; diese Rückstellungen sind zu erläutern;*

9. *bei der Anwendung einer Bewertungsmethode gemäß § 23 Abs. 3 die Unterschiedsbeträge für die jeweilige Gruppe, wenn die Bewertung im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Abschlussstichtag bekannten Börsenkurses oder Marktpreises einen wesentlichen Unterschied aufweist;*

10. *die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses, für andere Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen. Diese Angabe kann unterbleiben, wenn der kanonische Vermögensträger in einen Gruppenabschluss einbezogen und eine derartige Information darin enthalten ist;*

11. *in der Bilanz ausgewiesene immaterielle Vermögensgegenstände, die von einer nahe stehenden Person erworben wurden;*

12. *die rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu verbundenen Unternehmen;*

13. *den nach der Bestimmung des § 18 Abs. 4 im Geschäftsjahr aktivierten Betrag der Fremdkapitalzinsen;*

14. *unter dem Posten „sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände" enthaltene Erträge, die erst nach dem Bilanzstichtag zahlungswirksam werden. Diese Beträge sind zu erläutern, wenn diese Information wesentlich ist;*

15. *die wechselmäßige Verbriefung von Forderungen;*

16. *unter dem Posten „sonstige Verbindlichkeiten" enthaltene Aufwendungen, die erst nach dem Bilanzstichtag zahlungswirksam werden. Diese Beträge sind zu erläutern, wenn diese Information wesentlich ist;*

17. *den Betrag einer Pauschalwertberichtigung zu Forderungen für den entsprechenden Posten der Bilanz.*

(2) Der Anhang von mittelgroßen und großen kanonischen Vermögensträgern hat weiters folgende Angaben zu deren Organen und Arbeitnehmern zu enthalten:

1. *die Aufgliederung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer während des Geschäftsjahres nach Arbeitern und Angestellten;*
2. *die im Posten § 32 Z 5 lit. b erster Strich enthaltenen Aufwendungen für Abfertigungen oder einen Hinweis, dass der Betrag nur mehr aus Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen besteht;*
3. *die Aufwendungen für Abfertigungen und Pensionen, getrennt nach solchen für Verwalter und sonstige leitende Angestellte sowie für andere Arbeitnehmer; als leitende Angestellte gelten die Verwalter und sonstige Leiter, die zur selbständigen Einstellung oder Entlassung der übrigen im kanonischen Vermögensträger Beschäftigten berechtigt sind oder denen Prokura oder Generalvollmacht erteilt ist;*
4. *die Bezüge der Mitglieder der Leitungsorgane oder ähnlicher Einrichtungen gesondert für jede Personengruppe, und zwar:*
   a. *die für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge (Gehälter, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art). In die Gesamtbezüge sind auch Bezüge einzurechnen, die nicht ausgezahlt, sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt oder zur Erhöhung anderer Ansprüche verwendet werden. Erhalten Verwalter des kanonischen Vermögensträgers von verbundenen Unternehmen oder anderen kanonischen Vermögensträgern für ihre Tätigkeit für den kanonischen Vermögensträger oder für ihre Tätigkeit als gesetzliche Vertreter oder Angestellte des verbundenen Unternehmens oder des anderen kanonischen Vermögensträgers Bezüge, so sind diese Bezüge gesondert anzugeben;*
   b. *die Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen; lit. a ist entsprechend anzuwenden;*
5. *Im Anhang eines großen oder mittelgroßen kanonischen Vermögensträgers sind alle im Geschäftsjahr tätigen Mitglieder des Leitungsorgans, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und*

mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen anzugeben. Der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers ist als solcher zu bezeichnen.

(3) Große kanonische Vermögensträger haben im Anhang zusätzlich die Aufgliederung der Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke (§ 32 Z 1) anzugeben, soweit sich die Tätigkeitsbereiche untereinander erheblich unterscheiden. Die Erträge brauchen jedoch nicht aufgegliedert zu werden, soweit die Aufgliederung nach vernünftiger Beurteilung geeignet ist, dem kanonischen Vermögensträger einen erheblichen Nachteil zuzufügen; die Anwendung dieser Ausnahmeregelung ist im Anhang zu erwähnen.

5. Unterlassen von Anhangangaben

Unter bestimmten Umständen kann die Darstellung von durch das UGB geforderten Informationen dem berichtspflichtigen Unternehmen einen erheblichen Nachteil zufügen. Für solche Fälle werden in § 242 UGB Schutzklauseln vorgesehen, welche die in den Anhang grundsätzlich aufzunehmenden Angaben entfallen dürfen, wodurch die schutzwürdigen Unternehmensinteressen in gewissem Ausmaß gesichert werden.

Allgemein ist jedoch in diesem Zusammenhang anzumerken, dass das Unterlassen von Anhangangaben – trotz der Erleichterungen des § 242 UGB – kein Abgehen vom Prinzip der Bilanzwahrheit bedeuten darf.[713]

1. Anhang bei Kleinstkapitalgesellschaften

   § 242 Abs. 1 UGB lässt zunächst generell zu, dass Kleinstkapitalgesellschaften keinen Anhang aufzustellen brauchen, wenn sie die nach § 237 Abs. 1 Z 2 und 3 UGB geforderten Angaben (Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen sowie Vorschüsse und Kredite an die Leitungsorgane[714]) unter der Bilanz machen. Dabei geht der Gesetzgeber davon aus, dass der

[713] Vgl. Susanne Geirhofer, § 241, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 1.

[714] Zu den Leitungsorganen im kirchlichen Bereich siehe Kap. VI, 3 (Z 3).

Jahresabschluss einer Kleinstgesellschaft ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Sinne des § 222 Abs. 2 UGB (Generalnorm) vermittelt und daher die in § 222 Abs. 2 UGB zweiter Satz sowie § 222 Abs. 3 UGB enthaltenen Regelungen[715] keine Anwendung finden. Die Erleichterung des § 242 Abs. 1 UGB bedeutet für Kleinstkapitalgesellschaften eine enorme Vereinfachung für die Erstellung des Jahresabschlusses und ist aus demselben Grund auf kanonische Kleinstvermögensträger sinngemäß anzuwenden.

2. Verzeichnis der Beteiligungen gem. § 238 Abs. 1 Z 4 UGB

   § 242 Abs. 2 UGB ermöglicht allen zur Aufstellung des Anhangs verpflichteten Gesellschaften, Auskünfte über die von ihnen gehaltenen Beteiligungen an anderen Unternehmen gem. § 238 Abs. 1 Z 4 UGB[716] zu unterlassen, wenn diese Angaben nur unwesentlich[717] sind oder wenn sie geeignet sind, dem Unternehmen selbst bzw. dem anderen Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Im zweiten Fall ist auf die Inanspruchnahme dieser Ausnahmeregelung im Anhang hinzuweisen.

   Weiterhin kann die in § 238 Abs. 1 Z 4 UGB geforderte Angabe des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses unterbleiben, wenn das Unternehmen, an dem die berichtende Gesellschaft Anteile hält, seinen Jahresabschluss nicht offenzulegen[718] hat und es von ihr nicht beherrscht[719] wird.

   Nachdem die unternehmensrechtliche Verpflichtung des § 238 Abs. 1 Z 4 UGB zur Aufstellung eines Beteiligungsverzeichnisses für die Bilanzierung

---

[715] Es handelt sich hier um „Ausnahmefälle", wegen deren der Jahresabschluss (d. h. Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung) aus diversen Gründen nicht imstande ist, ein möglich getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Unter diesen Umständen kann auf den Anhang nicht verzichtet werden, da die Ursachen für die eingeschränkte Aussagekraft des Jahresabschlusses im Anhang erläutert werden müssen.

[716] Zum Verzeichnis der Beteiligungen im Anhang siehe Kap. VI, 4 (Z 4).

[717] Zum Grundsatz der Wesentlichkeit siehe Kap. III, 5.

[718] Ob eine Offenlegungspflicht für den Jahresabschluss vorliegt, richtet sich nach den §§ 277-279 UGB.

[719] Näheres zu Beherrschungsverhältnissen, die generell in § 244 Abs. 2 UGB geregelt sind, siehe Kap. V, 4 (A.III.1).

kanonischer Vermögensträger übernommen wurde, wird ebenfalls vorgeschlagen, die in § 242 Abs. 2 UGB definierte Ausnahme von dieser Norm in das kirchenrechtliche Regelwerk zu inkludieren.

3. Beziehungen zu verbundenen Unternehmen gem. § 238 Abs. 1 Z 20 UGB
   In weiterer Folge wird dem Unternehmen in § 242 Abs.3 UGB die Möglichkeit gewährt, von den in § 238 Abs. 1 Z 20 UGB vorgeschriebenen Angaben über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen abzugehen[720], wenn diese nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung dafür verwendet werden könnten, dem Unternehmen oder einem verbundenen Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzuführen. Die Anwendung dieser Ausnahme ist jedoch im Anhang anzugeben.
   Da auch die Anwendung der Verpflichtung gem. § 238 Abs. 1 Z 20 UGB als eine kirchenrechtliche Norm vorgeschlagen wurde[721], soll an dieser Stelle dem kanonischen Vermögensträger ermöglicht werden, diese Angabe zu unterlassen, wenn sie zu seinem Nachteil gebraucht werden könnte.

4. Aufwendungen für Abfertigungen und Pensionen für die Leitungsorgane gem. § 239 Abs. 1 Z 3 UGB sowie Angaben über die Bezüge der Leitungsorgane gem. § 239 Abs. 1 Z 4 UGB
   Zuletzt wird in § 242 Abs. 4 UGB das berichtende Unternehmen von der Verpflichtung zur Aufschlüsselung der Aufwendungen für Abfertigungen und Pensionen in jene für die Leitungsorgane und für sonstige Arbeitnehmer gem. § 239 Abs. 1 Z 3 UGB[722] sowie von der Verpflichtung zur Angabe der Bezüge der Mitglieder der Leitungsorgane gem. § 239 Abs. 1 Z 4 UGB[723] befreit, wenn sie weniger als drei Personen betreffen. Diese Ausnahme gilt jedoch nicht, wenn die Gesamtbezüge der einzelnen Vorstandsmitglieder im Corporate Governance-Bericht[724] gem. § 243b Abs. 2 Z 3 UGB angegeben werden müssen.

---

[720] Näheres über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen siehe Kap. VI, 4 (Z 20).

[721] Siehe Ausführungen im Kap. VI, 4.

[722] Näheres dazu siehe Kap. VI, 4.

[723] Näheres dazu siehe Kap. VI, 4.

[724] Zum Corporate Governance-Bericht siehe Kap. VI, 7.

In dieser Schutzklausel kann ein Gegengewicht zu den in § 239 UGB geforderten Informationen über die Organe und Arbeitnehmer gesehen werden, da sie diesen Auskunftsanspruch der Jahresabschlussadressaten mit den datenschutzwürdigen Gründen der Einzelpersonen einschränkt.
Aus diesem Grund soll die Möglichkeit, bestimmte personenbezogene Angaben im Anhang unterlassen zu dürfen, auch kanonischen Vermögensträgern eingeräumt werden. Der Bezug dieser Ausnahmenorm auf die für den Corporate Governance-Bericht ist für dabei obsolet, da dieser für kanonische Vermögensträger nicht zur Anwendung kommt[725].

Die obigen Ausführungen führen zum folgenden Vorschlag einer kirchenrechtlichen Norm betreffend die Unterlassung von Anhangangaben:

§ 37. (1) Kanonische Kleinstvermögensträger brauchen keinen Anhang aufzustellen, wenn sie die nach § 35 Abs. 2 und 3 geforderten Angaben unter der Bilanz machen. Bei kanonischen Kleinstvermögensträgern wird davon ausgegangen, dass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gemäß § 9 vermittelt, weshalb § 26 Abs. 2 und 3 keine Anwendung findet.

(2) Bei allen anderen kanonischen Vermögensträgern können die Angaben gemäß § 36 Abs. 1 Z 3 unterbleiben, soweit sie nicht wesentlich (§ 11 Abs. 3) sind oder nach vernünftiger Beurteilung geeignet sind, dem kanonischen Vermögensträger oder dem anderen Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen, wobei in diesem Fall die Anwendung dieser Ausnahmeregelung im Anhang erwähnt werden muss.

Die Angabe des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses kann unterbleiben, wenn das Unternehmen, über das gemäß § 36 Abs. 1 Z 3 zu berichten ist, seinen Jahresabschluss nicht offenzulegen hat und es vom berichtenden kanonischen Vermögensträger nicht beherrscht wird.

(3) Bei der Berichterstattung gemäß § 36 Abs. 1 Z 12 brauchen Einzelheiten nicht angegeben zu werden, soweit die Angaben nach vernünftiger Beurteilung geeignet sind, dem kanonischen Vermögensträger oder einem verbundenen Unternehmen einen

[725] Siehe Ausführungen im Kap. VI, 7.

erheblichen Nachteil zuzufügen. Die Anwendung der Ausnahmeregelung ist im Anhang anzugeben.

(4) Betreffen die Aufschlüsselungen gemäß § 36 Abs. 2 Z 3 und 4 weniger als drei Personen, so dürfen sie unterbleiben.

6. Lagebericht

Gem. § 222 Abs. 1 haben Kapitalgesellschaften einen Lagebericht zu erstellen, der den aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie dem Anhang bestehenden Jahresabschluss ergänzt. Während der Jahresabschluss als Rechnungslegungsinstrument generell auf das Vergangene fokussiert ist, um dadurch ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, richtet der Lagebericht sein Augenmerk auch auf die künftige Entwicklung des Unternehmens und die damit verbundenen Chancen und Risiken und stellt zusätzlich jene Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zur Verfügung, die dem Jahresabschluss nicht entnommen werden können.[726]

Die Inhalte, die ein Lagebericht zu enthalten hat, sind in § 243 und § 243a UGB normiert. Das Gesetz gibt jedoch den Aufbau bzw. die Strukturierung des Lageberichtes nicht vor. Zur Erleichterung der Vergleichbarkeit der Lageberichte empfiehlt das AFRAC für die Praxis folgende Untergliederung des Lageberichts:

- Bericht über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage (Geschäftsverlauf, Bericht über die Zweigniederlassungen, finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren),
- Bericht über die voraussichtliche Entwicklung und die Risiken des Unternehmens (voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens, wesentliche Risiken und Ungewissheiten),
- Bericht über die Forschung und Entwicklung,

[726] Vgl. Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 247f; siehe auch Christian Nowotny, § 243, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB, Rz 9.

- Bericht über den Bestand sowie den Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile,
- Berichterstattung über wesentliche Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess,
- Angaben zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit verbundenen Verpflichtungen.[727]

1. Bericht über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage

   § 243 Abs. 1 UGB legt fest, dass der im Lagebericht zu beschreibende Geschäftsverlauf, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und die Lage des Unternehmens so darzustellen ist, dass dadurch ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird. § 243 Abs. 2 UGB erweitert diese Darstellung und bestimmt, dass sie „eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit angemessene Analyse des Geschäftsverlaufs, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und der Lage des Unternehmens zu enthalten“ hat.
   Diese Berichterstattung soll in der Regel mit der Vorstellung des Unternehmens, seiner Geschäftstätigkeit und seiner Rahmenbedingungen beginnen und in weiterer Folge einen Überblick über das abgeschlossene Geschäftsjahr geben, wodurch die Entwicklung des Unternehmens sowie jene Faktoren aufgezeigt werden, die zu dieser Entwicklung beigetragen haben.[728] Darüber hinaus ist das Geschäftsergebnis des vergangenen Geschäftsjahres zu erläutern, wobei – weil im Gesetz nicht näher definiert – darunter jenes Ergebnis aus dem Jahresabschluss zu verstehen ist, „das zur Darstellung des Geschäftsverlaufs am besten geeignet ist. Wird ein Ergebnis verwendet, das nicht direkt aus der Gewinn- und Verlustrechnung entnommen ist, muss eine Überleitungsrechnung dargestellt werden.“[729]

---

[727] Vgl. AFRAC 9, Rz 24.

[728] Als mögliche Inhalte kämen hier bspw. die Entwicklung und die Lage des Absatzes, der Produktion bzw. des Leistungsbereiches oder wesentliche Investitionen. (vgl. ebd., Rz 29)

[729] Ebd., Rz 30.

Die Beschreibung des Geschäftsverlaufs endet mit der Darlegung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens. Diese soll die Fähigkeit des Unternehmens verdeutlichen, auf dem Markt weiterhin bestehen zu können.[730]

Zum Bericht über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage gehören Auskünfte über bestehende Zweigniederlassungen (vgl. § 243 Abs. 3 Z 4 UGB), die den Jahresabschlussadressaten einen Einblick in die Marktpräsenz des Unternehmens geben sollen. Der Umfang dieser Angabe umfasst v. a. „den Sitz, eine abweichende Firmierung und auch wesentliche Veränderungen gegenüber dem Vorjahr, etwa durch Neugründung, Verlegung oder Schließung von Niederlassungen.“[731]

Die Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage muss gem. § 243 Abs. 2 bzw. Abs. 5 UGB auf der Basis von bestimmten finanziellen und – im Falle einer großen Kapitalgesellschaft – nichtfinanziellen Leistungsindikatoren erfolgen. Es sind jene wirtschaftliche Kennzahlen, die die Größe des Unternehmens und seine Komplexität berücksichtigen sowie für die Darstellung des gegenwärtigen und zukünftigen Erfolgs des Unternehmens am geeignetsten sind.[732] Sie sollen daher das Verständnis für den Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens verdeutlichen und optimieren.
Generell werden diese Erfolgsmaßstäbe in Zahlen, Geldwerten, Geldwertverhältnissen ausgedrückt und sie weisen einen Bezug auf die im Jahresabschluss enthaltenen Beträge auf, wobei eine direkte Ableitbarkeit dieser Werte aus dem Jahresabschluss im Lagebericht nicht gegeben sein muss.[733]

---

[730] Vgl. ebd., Rz 29.

[731] Ebd., Rz 32.

[732] Vgl. Daniela Maresch, § 243, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 19f.

[733] Die Plausibilität dieser Angaben in Bezug auf den Jahresabschluss muss jedoch auf jeden Fall gewährleistet sein. (vgl. ebd., Rz 22)

Als finanzielle Leistungsindikatoren kommen diverse finanzwirtschaftliche und erfolgswirtschaftliche Kennzahlen in Betracht, z. B. Umsatz-[734], Eigenkapitalrentabilität[735], Nettoverschuldung[736], Nettoumlaufvermögen[737], Eigenkapitalquote[738] oder Verschuldungsgrad[739].

Darüber hinaus haben große Kapitalgesellschaften für diese Analyse auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren[740] heranzuziehen (vgl. § 243 Abs. 5 UGB), um den Informationsgehalt des Lageberichtes um jene Aspekte zu erweitern, die nicht finanziellen Charakters sind. Vor allem gehören zu dieser Gruppe der Kennzahlen ökologische und soziale Gesichtspunkte der Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

Die Darstellung des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage mit Hilfe von bestimmten (Kenn-)Zahlen und der Beschreibung von bestimmten Fakten - wie oben erläutert – hat ebenfalls für kanonische Vermögensträger eine

---

[734] Die Umsatzrentabilität wird als Verhältnis des Gewinns oder des bestimmten Ergebnisses zu den in diesem Zeitraum erzielten Umsatzerlösen dargestellt. Sie zeigt, wieviel das Unternehmen – bezogen auf den erzielten Umsatz – im Geschäftsjahr verdient hat.

[735] Bei der Berechnung der Eigenkapitalrentabilität wird dem Ergebnis eines Geschäftsjahres das bestehende Eigenkapital gegenübergestellt. Im Allgemeinen ausgedrückt gibt die Eigenkapitalrentabilität an, wie sich dieses im Geschäftsjahr verzinst hat.

[736] Die Nettoverschuldung gibt in absoluten Zahlen generell an, welcher Betrag des Fremdkapitals nicht durch kurzfristig verfügbare Aktiva (bspw. flüssige Mittel, kurzfristige Forderungen) gedeckt ist.

[737] Unter Nettoumlaufvermögen ist das um das kurzfristige Fremdkapital (z. B. kurzfristige Verbindlichkeiten) gekürzte Umlaufvermögen zu verstehen. Diese Größe sagt aus, wieviel des für die operative Geschäftstätigkeit benötigten Kapitals vom Unternehmen langfristig fremd finanziert werden muss.

[738] Die Eigenkapitalquote ist das Verhältnis des Eigenkapitals zum Gesamtkapital des Unternehmens. Sie ist für die Beurteilung der Kreditwürdigkeit des Unternehmens von großer Bedeutung, weil sie seine Stabilität und Unabhängigkeit von der Fremdfinanzierung angibt.

[739] Als Verschuldungsgrad ist das Verhältnis des Fremd- zum Eigenkapital zu verstehen.

[740] Im Unterschied zu den finanziellen Leistungsindikatoren könnten jene nichtfinanziellen als Kennzahlen definiert werden, die nicht in Zahlen, Geldwerten bzw. Geldverhältnissen ausgedrückt werden können und auf der Basis des Jahresabschlusses sich nicht plausibilisieren lassen.

Zu den im Gesetz erwähnten Informationen aus dem Bereich Umwelt „können beispielsweise Wasser- und Energieverbrauch, Abfall und Emissionen zählen. Die Berichterstattung über Arbeitnehmerbelange umfasst etwa Einstellung und Fluktuation, Aus- und Weiterbildung, Moral/Motivation, Performance der Mitarbeiter, soziales Umfeld, betriebliche Sozialleistungen, Gesundheits- und Arbeitsschutz, Gewinnbeteiligungen sowie besondere Betriebsvereinbarungen.“ (AFRAC 9, Rz 45)

erhebliche Relevanz, weil sie die Aussagekraft des Jahresabschlusses wesentlich erhöht und ergänzt. Des Weiteren helfen diese Informationen zu verstehen, welche inneren und äußeren Faktoren die Geschäftstätigkeit des vergangenen Geschäftsjahres und das erzielte Ergebnis beeinflusst haben. Aus diesem Grund ist es unentbehrlich, diese Bestimmung in eine kirchenrechtliche Norm zu inkludieren.

2. Bericht über die voraussichtliche Entwicklung und die Risiken des Unternehmens

   Die Berichterstattung über die voraussichtliche Entwicklung und die Risiken des Unternehmens umfass grundsätzlich die Entwicklung der externen Rahmenbedingungen und der Branchensituation, aber gleichermaßen der eventuellen internen geschäftspolitischen Vorhaben, die sich auf die Lage des Unternehmens künftig auswirken können.[741] Dabei sind in erster Linie „die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, zu beschreiben." (§ 243 Abs. 1 UGB)
   Gemäß AFRAC sind für den Lagebericht genauso Risiken wie Chancen (d. h. die Möglichkeit der negativen und positiven Abweichung vom erwarteten Ergebnis) relevant, über die zu berichten ist, um dem Berichtadressaten ein vollständiges Bild der Unternehmensentwicklung zu geben. In diesem Sinne kommen v. a. allgemeine finanzielle und rechtliche Aspekte, Personal- und Geschäftsfragen sowie operative Faktoren in Betracht.[742] Um den Prinzipien der Übersichtlichkeit und der Klarheit gerecht zu werden, sind jedoch im Lagebericht nur jene Risiken und Chancen einzubeziehen, die wesentlich sind und deren Eintrittswahrscheinlichkeit hoch ist.

   Im Lagebericht ist gem. § 243 Abs. 3 Z 5 UGB im Speziellen die Verwendung von Finanzinstrumenten[743] darzustellen, sofern es für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich ist. Demzufolge müssen die

[741] Vgl. ebd., Rz 55.

[742] Vgl. ebd., Rz 61.

[743] Näheres zu Finanzinstrumenten siehe Kap. VI, 4 (Z 1).

Risikomanagementziele und -methoden sowie bestehende Preisänderungs- (d. h. Wertänderung auf Grund von Marktschwankungen), Ausfall- (die Gefahr, dass eine Partei bei einem auf ein Finanzinstrument bezogenen Geschäft ihren Verpflichtungen nicht nachkommt), Liquiditäts- (das Risiko, dass das Unternehmen über nicht genügend flüssige Mittel zur Begleichung eigener Verpflichtungen verfügt) und Cashflow-Risiken (das Risiko der Schwankung der zukünftigen Zahlungsströme eines Finanzinstruments) angegeben werden.[744]

Aus der Sicht eines kanonischen Vermögensträgers ist auch dieser Aspekt der Berichterstattung, der auf der vergangenheitsorientierten Darstellung der Geschäftstätigkeit aufbauend in die Zukunft schaut, von großer Wichtigkeit. Die Informationen über die voraussichtliche Entwicklung des kanonischen Vermögensträgers und die eventuellen Risiken lassen nämlich den Jahresabschlussadressaten bestimmte Schlüsse auf dessen Fortbestehen und somit auf die weitere Erfüllung seiner statutarischen Ziele ziehen. Auch wenn eine solche verlässliche Prognose auf Grund der Ungewissheit von zukunftsbezogenen Daten nur eingeschränkt möglich ist, kann sie unter Umständen erste Indizien auf die wirtschaftliche Notlage des kanonischen Vermögensträgers vermitteln und sowohl dem Verwalter als auch der zuständigen kirchlichen Autorität die Möglichkeit geben, auf diese Notsituation mit entsprechenden Mitteln rechtzeitig zu reagieren. Daher wird die Übernahme dieser unternehmensrechtlichen Bestimmung in eine diesbezüglich kirchenrechtliche Norm vorgeschlagen.

3. Bericht über Forschung und Entwicklung

§ 243 Abs. 3 Z 2 UGB normiert die Verpflichtung zur Berichterstattung über die Tätigkeiten des Unternehmens im Bereich Forschung und Entwicklung. „Forschung wird als eine eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen bzw. technischen Erkenntnissen zu gelangen, verstanden. Entwicklung ist die der kommerziellen Produktion oder Nutzung vorgelagerte Anwendung von Forschungsergebnissen oder

[744] Vgl. Daniela Maresch, § 243, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 44.

anderem Wissen, unabhängig davon, ob sie als Bestandteil der Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes aktiviert oder als Aufwand erfasst wird."[745]

Unumstritten ist der Bereich der Forschung und Entwicklung für die weltliche Wirtschaft von wesentlicher Bedeutung, weil er zur Erzielung eines nachhaltigen Erfolgs maßgeblich beiträgt und die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens sichert.[746] Auf dem kirchlichen Gebiet ist ihre Relevanz jedoch eingeschränkt, da der Erfolg von kanonischen Vermögensträgern mit ihrer kirchlichen Zielsetzung kaum von der Forschung und Entwicklung abhängig gemacht werden kann. Trotzdem kann auf diese unternehmensrechtliche Norm im kirchlichen Bereich nicht zur Gänze verzichtet werden. Während es vertretbar ist, zu behaupten, dass die Entwicklung – d. h. Anwendung von Forschungsergebnissen für die kommerzielle Produktion bzw. Nutzung – bei kanonischen Vermögensträgern keine Rolle spielt, sind hier die Forschungstätigkeiten (d. h. Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen Erkenntnissen zu gelangen) durchaus gegeben (z. B. Hochschulen in kirchlicher Trägerschaft, Forschungsinstitute usw.). Als solche können sie sich für die wirtschaftliche Lage des kanonischen Vermögensträgers als wesentlich erweisen.[747] In diesem Sinne ist diese UGB-Norm mit der Einschränkung auf die Forschung als eine kirchenrechtliche Norm zu übernehmen.

4. Bericht über den Bestand sowie den Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile

   § 243 Abs. 3 Z 3 UGB ordnet an, dass im Lagebericht auch über den Bestand (d. h. Anzahl, der auf das Grundkapital entfallende Betrag, Zeitpunkt des Kaufs bzw. Verkaufs) der eigenen Anteile berichtet werden muss. Da diese

[745] AFRAC 9, Rz 71.

[746] Vgl. Daniela Maresch, § 243, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 45.

[747] Z. B. finanzielle Förderung des kanonischen Vermögensträgers, deren (weitere) Gewährung von wissenschaftlichen Forschungsergebnissen abhängt; wesentliche oder bahnbrechende Forschungsergebnisse können als „Werbefaktor" gesehen werden und zur Steigerung der Mittel des kanonischen Vermögensträgers (Erträge) führen.

Bestimmung für kanonische Vermögensträger bereits von ihrem Ansatz her (eigene Anteile) gegenstandslos ist, wird hier auf sie nicht eingegangen. In dem Vorschlag einer kirchlichen Norm über den Lagebericht wird sie konsequenterweise nicht berücksichtigt.

5. Berichterstattung über wesentliche Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess

   Gem. § 243a Abs. 2 UGB haben börsennotierte Unternehmen (z. B. AGs) die wichtigsten Merkmale des internen Kontroll-[748] und des Risikomanagementsystems[749] im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu erläutern. Da die gesetzlich vorgeschriebene Darstellung der beiden Systeme nur im Zusammenhang mit dem Rechnungslegungsprozess zu erfolgen hat, ist der Fokus dieser Berichterstattung zum einen auf den Prozess der Rechnungslegung[750] und zum anderen auf die wesentlichen Merkmale des Kontroll- und Risikomanagementsystems zu legen.

   Der Umfang und der Detaillierungsgrad dieser Berichterstattung wird – je nach Beschaffenheit des Unternehmens, dessen Größe und Organisation – zwar unterschiedlich sein, doch für die Zwecke einer einheitlichen und

[748] „Unter dem ‚Internen Kontrollsystem' (IKS) werden alle von der Geschäftsleitung entworfenen und im Unternehmen ausgeführten Prozesse verstanden, durch die die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Tätigkeit (hiezu gehört auch der Schutz des Vermögens vor Verlusten durch Schäden und Malversationen), die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung und die Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften überwacht und kontrolliert werden." (AFRAC 9, Rz 76)

[749] „Das Risikomanagementsystem umfasst alle Prozesse, die dazu dienen, Risiken zu identifizieren, zu analysieren und zu bewerten sowie Maßnahmen zu ergreifen, die verhindern, dass das Erreichen der Unternehmensziele durch Risiken, die schlagend werden, beeinträchtigt wird." (Ebd., Rz 77)

[750] Der Prozess der Rechnungslegung umfasst „alle Abläufe in der Buchhaltung und Bilanzierung, d. h. von der Entstehung eines Geschäftsfalls bis zu seiner Verbuchung und Erfassung im Jahresabschluss, beispielsweise alle Transaktionen und Abläufe innerhalb des Beschaffungs-, Produktions- und Vertriebsprozesses, soweit sie für die Rechnungslegung und Berichterstattung relevant sind." (Ebd., Rz 81)

systematisierten Struktur dieser Informationen schlägt AFRAC folgende Gliederung vor:

- Kontrollumfeld

  In diesem Abschnitt soll über die Aufbau- und Ablauforganisation im gesamten Rechnungswesen berichtet werden (wie v. a. die für das Unternehmen festgelegten ethischen Richtlinien, die Verfahrensregeln für wesentliche Prozesse im Bereich des Rechnungswesens und der Finanzberichterstattung und die in diesem Bereich eingerichteten organisatorischen Einheiten und Verantwortungszuständigkeiten).

- Risikobeurteilung

  Dieses Berichtssegment hat eventuelle Risiken einer wesentlichen Fehldarstellung bei der Abbildung von Transaktionen unter Berücksichtigung der wesentlichen unternehmenstypischen Geschäftsprozesse und der damit zusammenhängenden Risiken für den Rechnungslegungsprozess zu erläutern.

- Kontrollmaßnahmen

  Weiterhin sollen die wesentlichen durch das Unternehmen etablierten Kontrollmaßnahmen aufgezeigt werden. Dazu zählen vor allem jegliche Richtlinien und Anweisungen für die Erfassung, Buchung und Bilanzierung von Transaktionen sowie die Nennung der im Rechnungswesen verwendeten Software, die gegebenenfalls bestimmte Kontrollaktivitäten automatisch durchführt.

- Information und Kommunikation

  Unter diesem Posten ist auf die Grundsätze des Management-Informationssystems und der Berichterstattung an die übergeordneten Stellen (bspw. den Aufsichtsrat oder die Gesellschafter) einzugehen. In diesem Zusammenhang sollen ebenfalls jene Abläufe berücksichtigt werden, die generell zum betrieblichen Controlling- und Informationssystem gehören (z. B. Zwischenberichte, Controlling-Berichte).

- Überwachung

  Abschließend ist über die im Unternehmen allgemein eingerichteten Überwachungsmaßnahmen zu berichten, deren Aufgabe darin besteht, allfällige Risiken und Kontrollschwächen im Rechnungslegungsprozess zu erkennen und notfalls diese den verantwortlichen Personen zeitnah mitzuteilen.[751]

Das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem stellt für kanonische Vermögensträger ein wichtiges und unerlässliches Instrument der Selbstüberwachung dar, das hauptsächlich im Kontext des Schutzes des Kirchenvermögens und der Verpflichtung gegenüber den Spendern gesehen werden muss, die zum größten Teil dazu beitragen, dass die Kirche die Werke der Frömmigkeit (*opera pietatis*), des Apostolates (*opera apostolatus*) sowie der Liebe (*opera caritatis*) überhaupt verwirklichen können. (vgl. c. 114 § 2 CIC) Ein durchdacht eingesetztes und effizient eingerichtetes internes Kontrollsystem hilft nämlich dem Verwalter, potenzielle Risiken und Gefährdungen des ihm anvertrauten Kirchenvermögens rechtzeitig aufzudecken und auf diese angemessen zu reagieren. In dieser Hinsicht kann das interne Kontrollsystem als ein Hilfsmittel zum Erhalt des Kirchenvermögens im Sinne des c. 1284 § 2 n. 1 CIC betrachtet werden. Als dessen Ausfluss leistet es zugleich Beihilfe, die durch den kanonischen Vermögensträger von Spendern erhaltenen Gaben in Übereinstimmung mit ihrer festgelegten Widmung einzusetzen (vgl. c. 1267 § 3 CIC).

Unter den oben genannten Aspekten empfiehlt es sich, die unternehmensrechtliche Norm des § 243a Abs. 2 UGB zur Berichterstattung über wesentliche Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess für die kanonischen Vermögensträger zu übernehmen, die zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet sind. Auch wenn das UGB diese Verpflichtung nur für börsennotierte Unternehmen (vgl. § 189a Z 1 lit. a UGB) vorsieht, ist es zweckdienlich, deren Geltung generell auf die kanonischen

[751] Vgl. ebd., Rz 84-90.

Vermögensträger[752] auszuweiten. Dadurch stünden sowohl der übergeordneten kirchlichen Autorität als auch externen Personen (bspw. Spender, Förderer) diesbezügliche essentielle Informationen zur Verfügung.

6. Angaben zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit verbundenen Verpflichtungen

   § 243a Abs. 1 UGB fordert von börsennotierten Unternehmen, bestimmte Gesellschaftsstrukturen im Lagebericht offenzulegen, die auf die Kontrolle der Gesellschaft einen Einfluss haben können. Diese Berichterstattung ist einerseits für den Schutz der Anleger und andererseits für potenzielle Bieter von großer Relevanz, um den Wert der Investition und gegebenenfalls die damit verbundenen Risiken möglichst zutreffend beurteilen zu können.[753] Dieser Regelung zufolge müssen im Lagebericht die Kapitalstruktur der Gesellschaft, eventuelle Stimmrechtsbeschränkungen, direkte und indirekte Beteiligungen am Kapital, die mindestens 10% betragen, Aktieninhaber mit besonderen Kontrollrechten, Stimmrechtskontrolle bei der Kapitalbeteiligung von Arbeitnehmern, sich nicht aus dem Gesetz ergebende Bestimmungen über die Ernennung und Abberufung von Mitgliedern des Vorstands und des Aufsichtsrates, Änderungen in der Satzung, nicht gesetzlich definierte Befugnisse des Vorstands, Verträge betreffend Kontrollwechsel sowie Inhalt von Entschädigungsvereinbarungen zwischen der Gesellschaf und ihren Vorstands-, Aufsichtsratsmitgliedern oder Arbeitnehmern angegeben werden.

   Wie bereits erwähnt, sind das Wesen und die Struktur eines börsennotierten Unternehmens – und vor allem seine Ausrichtung auf Gewinnerzielung – einem kanonischen Vermögensträger absolut fremd. Die sich daraus ergebende Tatsache, dass an ihm keine Kapitalbeteiligung erworben werden

[752] In der Praxis würde diese Norm für mittelgroße und große kanonische Vermögensträger gelten, da die kleinen kanonischen Vermögensträger (einschließlich der kanonischen Kleinstvermögensträger) von der Aufstellung des Lageberichts befreit sind. (Siehe weitere Ausführungen in diesem Kapitel.)

[753] Vgl. Daniela Maresch, § 243a, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 2.

kann, macht diese unternehmensrechtliche Bestimmung für den kirchlichen Bereich obsolet. Auf Grunde dessen wird auf eine entsprechende kirchenrechtliche Norm zur Gänze verzichtet.

Abschließend ist festzuhalten, dass § 243 Abs. 4 UGB kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichtes ausnimmt. Eine solche Bestimmung ist – als Erleichterung für kanonische Kleinstvermögensträger und kleine kanonische Vermögensträger – für den kirchlichen Bereich empfehlenswert und wird daher als kirchenrechtliche Regelung in das Regelwerk sinngemäß aufgenommen.

Der Vorschlag einer kirchenrechtlichen Norm, welche die Aufstellung des Lageberichtes durch kanonische Vermögensträger inhaltlich regelt, wird unter Berücksichtigung der obigen Anmerkungen wie folgt formuliert:

§ 38. (1) Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf, einschließlich des Ergebnisses, und die Lage des kanonischen Vermögensträgers so darzustellen, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird, und die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen der kanonische Vermögensträger ausgesetzt ist, zu beschreiben.

(2) Der Lagebericht hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit angemessene Analyse des Geschäftsverlaufs, einschließlich des Ergebnisses, und der Lage des kanonischen Vermögensträgers zu enthalten. Abhängig von der Größe des kanonischen Vermögensträgers und von der Komplexität der Geschäftsfelder hat die Analyse auf die für die jeweilige Geschäftstätigkeit wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren einzugehen und sie unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern.

(3) Der Lagebericht hat auch einzugehen auf

1. *die voraussichtliche Entwicklung des kanonischen Vermögensträgers;*
2. *Tätigkeiten im Bereich Forschung;*

3. *bestehende Zweigniederlassungen des kanonischen Vermögensträgers;*
4. *die Verwendung von Finanzinstrumenten, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich ist; diesfalls sind anzugeben*
   a. *die Risikomanagementziele und -methoden, einschließlich der Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten geplanter Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften angewandt werden, und*
   b. *bestehende Preisänderungs-, Ausfall-, Liquiditäts- und Cashflow-Risiken.*

(4) Im Lagebericht sind darüber hinaus die wichtigsten Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben.

(5) Kleine kanonische Vermögensträger brauchen den Lagebericht nicht aufzustellen.

(6) Für große kanonische Vermögensträger umfasst die Analyse nach Abs. 2 letzter Satz auch die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, einschließlich Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange. Abs. 3 bleibt unberührt.

7. Corporate Governance-Bericht sowie Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen

Über die Erstellung des Jahresabschlusses, der aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie dem Anhang besteht, und des Lageberichts hinaus verpflichtet § 243b UGB börsennotierte Gesellschaften, einen Corporate Governance-Bericht aufzustellen. Dieser Bericht, der als eine Erklärung zur Unternehmensführung bezeichnet werden kann, soll v.a. den Aktionären Schlüsselinformationen über die faktisch applizierten Führungspraktiken im Unternehmen geben.[754]

§ 243b UGB regelt die Mindestangaben in Bezug auf die Anwendung eines Corporate Governance-Kodex. Demgemäß haben die zu dieser Berichterstattung verpflichteten Unternehmen als erstes den in Österreich allgemein anerkannten Corporate Governance-Kodex zu nennen, zu dem sich das Unternehmen

[754] Vgl. Nadine Wiedermann-Ondrej, § 243b, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, Rz 1.

verpflichtet hat, und die Stelle anzugeben, wo dieser öffentlich zugänglich ist.[755] Des Weiteren ist im Corporate Governance-Bericht, falls von einem oder mehreren im Kodex festgelegten Regelungen abgewichen wird, auf dieses Faktum hinzuweisen und die Gründe für diese Abweichung zu erläutern. Letztendlich verlangt das UGB auch die Tatsache offenzulegen, falls sich das Unternehmen zu keinem Corporate Governance-Kodex verpflichtet hat.

In erster Linie ist hinsichtlich der kanonischen Vermögensträger anzumerken, dass die unternehmensrechtliche Regelung betreffend den Corporate Governance-Kodex nicht automatisch im kirchlichen Bereich angewendet werden kann, da sie vom Gesetz her nur für börsennotierte Unternehmen gilt. Es stellt sich jedoch die Frage, ob aus Transparenzgründen nicht angebracht wäre, analoge Informationen über Selbstverpflichtungen eines kanonischen Vermögensträgers zu freiwilligen „Verhaltensregeln"[756] offenzulegen. Unter dem Aspekt der Prinzipien der Wahrheit und Vollständigkeit wäre diese Frage generell zu bejahen. Um dies jedoch nicht an eine zusätzliche Berichtsform zu binden (wie es das UGB vorsieht), empfiehlt es sich, diesen Hinweis – je nach Bedarf und Einschätzung des bilanzierenden kanonischen Vermögensträgers – entweder in den Anhang oder in den Lagebericht zu implementieren.

---

[755] Jene in Österreich börsennotierten Unternehmen wenden in der Regel den vom Österreichischen Arbeitskreis für Corporate Governance herausgegebenen Österreichischen Corporate Governance-Kodex an, der sich selbst als „ein freiwilliges Regelwerk für gute Unternehmensführung und Unternehmenskontrolle" (ÖCGK, Vorwort, 5) definiert. Damit wird den österreichischen AGs ein Ordnungsrahmen zur Verfügung gestellt, an dem sich die Leitung und Überwachung des Unternehmens orientieren kann, um diese verantwortlich und auf nachhaltige sowie langfristige Wertschaffung auszurichten. Dadurch soll ein hohes Maß an Transparenz gegenüber den Aktionären des Unternehmens erreicht werden. (vgl. ebd., Präambel, 11) Die in diesem Kodex festgelegten Regeln gliedern sich grundsätzlich in fünf Hauptbereiche: Aktionäre und Hauptversammlung, Zusammenwirken von Aufsichtsrat und Vorstand, Rechte und Pflichten des Vorstands, Rechte und Pflichte des Aufsichtsrates, Transparenz und Prüfung; siehe auch Heinz Krejci, Unternehmensrecht, 248f.

[756] Hier wäre bspw. an die Voraussetzungen für die Erlangung des Österreichischen Spendengütesiegels oder des Bescheids über Feststellung als spendenbegünstige Einrichtung gem. EStG zu denken.

Die Frage nach der Anwendung von etablierten Compliance[757]-Standards wird im kirchlichen Bereich – auf Grund diverser Fällen von Fehlverhalten in der Verwaltung des kirchlichen Vermögens bzw. dessen Missbrauchs – seit geraumer Zeit immer öfter gestellt und deren Notwendigkeit erwogen. Martin Pusch und Ulrich Wastl gehen bspw. davon aus, dass „mit einer weiteren Ausbreitung des Phänomens Compliance auch in Bereichen, die bislang noch nicht in den Fokus der Betrachtungen gerückt sind, zu rechnen ist und die Bedeutung von Compliance in (naher) Zukunft daher tendenziell eher zu- als abnehmen wird“[758], und postulieren – unter Beachtung des kirchlichen Selbstverwaltungsrechts – die Beachtung der Compliance-Pflichten zum Zweck der Vermeidung von Gesetzesverstößen, der Feststellung von Problemen oder der rechtzeitigen Aufdeckung von bestehenden Verstößen. Es muss jedoch berücksichtigt werden, dass die Anwendung der diesbezüglichen staatlichen Rechtsordnung, auch wenn sie in den kirchlichen Bereich hineinwirkt bzw. hineinwirken soll, ihre Einschränkung dort erfährt, wo die Kirche in den ihr eigenen Wesensvollzügen unmittelbar tätig ist (bspw. Lehre, Seelsorge, Kultus).[759]

Die Befolgung der Compliance-Pflichten obliegt in erster Linie dem Vermögensverwalter und wird kirchenrechtlich aus dem c. 1284 CIC abgeleitet. Ein *bonus paterfamilias* ist nämlich nicht nur zur Einhaltung der gesetzlich ausdrücklich normierten, staatlichen und kirchenrechtlichen Pflichten angehalten. (vgl. c. 1284 § 2 n. 3 CIC) Ihm wird zugleich in Bezug auf das ihm anvertraute Kirchenvermögen Umsicht, Vorsicht und Weitsicht auferlegt. (vgl. bspw. c. 1284 § 2 n. 1, 4, 5) „Legt man diesen Maßstab zugrunde, wird deutlich, dass auch der Verwalter kirchlichen Vermögens Entwicklungen im außerkirchlichen Bereich nicht unbeachtet lassen darf, sondern sorgsam

[757] Eine allumfassend gültige und detaillierte Definition des Begriffes „Compliance“ hat sich bis dato nicht herauskristallisiert. Sie könnte jedoch als ein komplexes Prinzip regelgetreuen Verhaltens innerhalb eines Unternehmens bezeichnet werden, das durch entsprechende festgelegte Prozesse für die Einhaltung der Regelkonformität sorgt und zur Risikosteuerung bzw. -minimierung beiträgt.

[758] Martin Pusch, Ulrich Wastl, „Compliance“ – Was hat die Kirche damit zu tun?, 512.

[759] Vgl. ebd., 519f.

beobachten muss, was erforderlich ist, um das ihm in besonderer Weise anvertraute Vermögen zu verwalten.“[760]

Die Compliance stellt definitiv einen essentiellen Aspekt der kirchlichen Vermögensverwaltung dar und soll daher wissenschaftlich diskutiert und weiter entwickelt werden. Nachdem jedoch diese Materie nicht Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist, die sich ausschließlich mit der Bilanzierung kanonischer Vermögensträger im engeren Sinne auseinandersetzt, wird an dieser Stelle von einer zur Norm des § 243b UGB analogen kirchenrechtlichen Regelung abgesehen.

Die letzte unternehmensrechtliche Bestimmung des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches UGB stellt § 243c UGB dar, der von großen Gesellschaften sowie Unternehmen von öffentlichem Interesse[761], die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind, einen Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen abverlangt. In diesem Sinne sind in diesem Bericht jegliche in einem Geschäftsjahr erbrachten „Geld- und Sachleistungen auszuweisen, die für die Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern an eine staatliche Stelle je Geschäftsjahr geleistet werden. Staatliche Stellen sind nationale, regionale oder lokale staatliche Behörden oder von solchen kontrollierte Abteilungen, Agenturen oder im Sinn des § 244 [UGB] beherrschte Unternehmen.“ (§ 243c Abs. 3 UGB)

Der Zweck der Veröffentlichung dieser ganz speziellen Angaben scheint darin zu liegen, den Bürgern von ressourcenreichen Länder Informationen über finanzielle Verflechtungen zwischen den Regierungen und der Industrie der Mineralgewinnung sowie des Holzeinschlags zur Verfügung zu stellen und dadurch einen Beitrag zur Bekämpfung der Korruption zu leisten.

---

[760] Ebd., 525.

[761] Unternehmen von öffentlichem Interesse werden in § 189a Z 1 UGB definiert. Im Allgemeinen handelt es sich dabei um jene Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder auch des Beschäftigungsumfangs von wesentlicher öffentlicher Relevanz sind. Dazu gehören bspw. bestimmte börsennotierte Unternehmen, Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen.

Da die Besonderheit dieser Bestimmung sowohl hinsichtlich ihres Objektes (d. h. Zahlungen an staatliche Stellen und in Bezug auf die speziellen Industriebereiche) als auch hinsichtlich ihres Subjektes (Unternehmen, die in der mineralgewinnenden Industrie und auf dem Gebiet des Holzeinschlags tätig sind) auf kanonische Vermögensträger – als hoheitliche Einrichtungen der Kirche, die für die Erfüllung der ihr eigenen Sonderaufgaben errichtet wurden – nicht zutrifft, ist eine solche oder gleichartige kirchenrechtliche Norm überflüssig.

SCHLUSSWORT

Die Verkündigung der Frohen Botschaft Jesu Christi und der Vollzug der Werke der Frömmigkeit, des Apostolates und der Caritas sind Aufgaben der Kirche, deren Erfüllung nicht nur einen spirituellen, sondern auch einen materiellen Aspekt hat. Die Kirche bedarf weltlicher Güter und bedient sich auch ihrer, um in der Welt effizient und überzeugend wirken zu können. Die Gewinnung und der Einsatz dieser Mittel dürfen nicht auf eine willkürliche und beliebige Art und Weise erfolgen, sondern müssen bestimmten Regeln und durchdachten Standards unterliegen, durch deren Befolgung das Kirchenvermögen gesichert und folglich der Fortbestand der Kirche und ihre Wirksamkeit gewährleistet werden.

Vor diesem Hintergrund stellt die Vermögensverwaltung und somit das Amt des Vermögensverwalters eine wesentliche Verpflichtung dar. Dieser muss mit größtem Verantwortungsbewusstsein nachgekommen werden, indem nicht nur die einschlägigen kirchenrechtlichen Normen, sondern genauso die weltlichen Bestimmungen des Religionsrechts akribisch eingehalten werden. Darüber hinaus darf die Verpflichtung zur Rechenschaft nicht ignoriert werden, welche die Kirche ihren Wohltätern und im Generellen der Öffentlichkeit schuldet. Zum größeren Teil ist nämlich die Kirche auf die Unterstützung von Spendern und Förderern angewiesen, die ihrerseits Informationen über die Verwendung ihrer Gaben fordern. Dieser berechtigte Anspruch auf Transparenz hat offensichtlich in den letzten Jahren – nicht zuletzt auf Grund bekannt gewordener Fälle von Misswirtschaft bzw. Veruntreuung im kirchlichen Bereich – stark an Intensität gewonnen und muss genauso ernsthaft wie die rechtlichen Normen wahrgenommen werden.

Diese Bedeutung der Vermögensverwaltung ist auch dem kirchlichen Gesetzgeber bewusst, der in *Liber V* des CIC die Verwaltung des Kirchenvermögens sowie die Rechten und Pflichten des Verwalters separat normiert. Diese als universales Recht geltenden Bestimmungen sind jedoch in weiterer Folge durch Teilkirchen so zu konkretisieren, dass sie entsprechend den örtlichen Gegebenheiten und dem jeweiligen Religionsrecht ihre Aufgabe am besten erfüllen.

Unter den vielen Instrumenten der Vermögensverwaltung spielt das Rechnungswesen eine erhebliche Rolle, da es wichtige informative, dokumentarische und vorausschauende Funktionen ausübt, die für eine gut funktionierende und ordentliche Vermögensverwaltung unentbehrlich sind. Im CIC wird diesbezüglich lediglich auf die Verpflichtung des Verwalters verwiesen, „die Einnahmen- und Ausgabenbücher wohlgeordnet [zu] führen" (c. 1284 § 2 n. 7 CIC) und „am Ende jeden Jahres über die Verwaltung Rechenschaft ab[zu]legen." (c. 1284 § 2 n. 8 CIC) Die Präzisierung dieser Normen wird dem partikularrechtlichen Gesetzgeber überlassen.

Sinnvollerweise ist es daher die Aufgabe der Österreichischen Bischofskonferenz, nach Einholung einer entsprechenden Kompetenzzuweisung des Heiligen Stuhles Buchhaltungs- und Bilanzierungsnormen zu erlassen, welche von kanonischen Vermögensträgern in Österreich anzuwenden wären. Der Vorteil eines solchen vereinheitlichten und standardisierten Systems liegt darin, dass zum einen die Rechnungswesenspraxis im kirchlichen Bereich durch eindeutige Vorschriften erleichtert würde und zum anderen die Vergleichbarkeit mehrerer kanonischer Vermögensträger auf verschiedenen Ebenen durch Anwendung derselben Regeln verlässlicher und aussagekräftiger wäre.

Die vorliegenden Ausführungen zur Ausarbeitung eines solchen kirchlichen Regelwerkes orientieren sich an den österreichischen Normen des UGB. Dafür spricht die langjährige Tradition, Entwicklung und gewonnene Erfahrungen des österreichischen Unternehmensrechts (vormals: Handelsrechts) auf diesem Gebiet, aber auch die Tatsache, dass sich die kanonischen Vermögensträger bereits seit längerem – mangels solcher kirchlicher

Vorschriften – an diese Normen (mehr oder weniger erfolgreich) in der Buchführungspraxis anlehnen. Es darf ebenfalls nicht übersehen werden, dass kanonische Vermögensträger im Bereich ihrer wirtschaftlichen Betätigungen entweder vom Abgabenrecht (bspw. entbehrliche Hilfsbetriebe) oder vom UGB selbst (bspw. GmbH) zur Rechnungslegung verpflichtet sein können. Die Ausrichtung der kirchenrechtlichen Bilanzierungsnormen nach den UGB-Vorschriften, die jedoch keine Kanonisierung dieser Regelungen bedeutet, wäre auch für solche Fälle vorteilhaft, weil dadurch allfällige Vergleiche bzw. sogar Konsolidierung der Jahresabschlüsse, die ja nach ähnlichen Bilanzierungssystemen erstellt werden, unproblematisch wären.

Die Überlegungen dieser Arbeit zielen ausschließlich auf Ausarbeitung eines kirchenrechtlichen Regelwerkes betreffend Erstellung eines Einzelabschlusses ab und beziehen sich deswegen auf die einschlägigen unternehmensrechtlichen Normen. Es ist dabei klar und offenkundig, dass keine rechtliche Regelung alle möglichen Sachverhalte und alle denkbaren Gegebenheiten berücksichtigen kann. Jedes Gesetz bzw. jede Sammlung von Regeln bleibt deshalb unvollkommen. Wie das UGB auf Grund der sich verändernden äußeren Verhältnisse und der neuen Erkenntnisse einem ständigen Wandel und einer permanenten Entwicklung unterliegt sowie wissenschaftlicher Auslegung bedarf, um Unklarheiten zu beseitigen, so werden auch kirchliche Bilanzierungsnormen kein statisches Regelwerk bleiben. Einerseits werden sie je nach Bedarf und gewonnenen Erfahrungen laufend adaptiert bzw. ergänzt und andererseits für die alltägliche Praxis von den fachkundigen Personen ausgelegt werden müssen. Es ist daher wünschenswert, dass dem Bereich der kirchlichen Rechnungslegung – als einem besonders relevanten Instrument der Vermögensverwaltung – von der kirchenrechtlichen Wissenschaft mehr Aufmerksamkeit und Beachtung geschenkt wird, so dass auch dieses Gebiet der kirchlichen Vermögensverwaltung den Anforderungen der Zeit gerecht wird.

Der Vollständigkeit halber sei hier darauf hingewiesen, dass im Rahmen dieser Ausführungen nicht auf andere unternehmensrechtliche Rechnungslegungsvorschriften eingegangen wurde: v. a. betreffend Konzernabschluss (§§ 244-267b UGB), Abschlussprüfung (§§ 268-276 UGB) oder

Offenlegung und Veröffentlichung (§§ 277-281 UGB). Des Weiteren wurden in dieser Arbeit eventuelle Übergangsregeln hinsichtlich des Wechsels von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. von anderen kirchlichen „Buchführungsgewohnheiten" auf die doppelte Buchhaltung nicht thematisiert. Diese Sachverhalte stellen ebenfalls wichtige Themengebiete für kanonische Vermögensträger dar, die von der kirchenrechtlichen Seite her entsprechend normiert werden sollten. Während die Erstellung von Gruppenabschlüssen (in der unternehmensrechtlichen Terminologie – Konzernabschlüsse) auf verschiedenen Ebenen (z. B. Diözese, Orden) bereits als Tatsache anzusehen ist und in bestimmten Fällen – primär bei großen kanonischen Vermögensträgern – Wirtschaftsprüfer mit Durchführung von Abschlussprüfungen beauftragt werden, ist die Materie der Offenlegung und Veröffentlichung von Jahresabschlüssen in der im UGB vorgesehenen Form dem kirchlichen Bereich gänzlich unbekannt. Es ist daher empfehlenswert, ja sogar notwendig, auch hinsichtlich dieser Fragestellungen kirchenrechtliche Partikularnormen zu erarbeiten, um die Verwaltung des kirchlichen Vermögens im Sinne eines *boni patrisfamilias* noch professioneller und effizienter gestalten zu können.

Es ist ratsam, mit der Aufgabe, solche rechtliche Regelwerke zu entwerfen, eine speziell dafür berufene Arbeitsgruppe zu beauftragen, die sowohl aus im Kirchenrecht und Wirtschaftsrecht kundigen Fachpersonen als auch aus Praktikern besteht. Nur so kann gewährleistet werden, dass die möglicherweise von der Österreichischen Bischofskonferenz erlassenen Normen dem übergeordneten universellen Kirchenrecht nicht widersprechen und die unternehmensrechtliche Lehre berücksichtigen. Des Weiteren müssen sie auch praxistauglich sein, denn nur ein verständliches und einfach anwendbares Recht ist gutes Recht.

Auch wenn die Erarbeitung eines ganzheitlichen Kodex der kirchenrechtlichen Buchhaltungs- und Bilanzierungsvorschriften zweifellos ein enormes und anspruchsvolles Unterfangen ist, wird es sicherlich konkrete, mit diesen Mühen unvergleichbare Nutzeffekte bringen: für die Vermögensverwaltung und die kirchlichen Vermögensverwalter selbst, für die mit Aufsichtspflichten beauftragten Autoritäten, aber auch für alle Gläubigen,

die durch ihre Gaben dazu beitragen, dass die Kirche in Österreich ihre Aufgaben nach wie vor erfüllen kann.

ANHANG: ENTWURF EINES ÖSTERREICHISCHEN KIRCHLICHEN RECHNUNGSLEGUNGSGESETZES

§ 1 – GELTUNGSBEREICH

(1) Die Normen dieses Gesetzes sind von allen kanonischen Vermögensträgern anzuwenden, die ihren Sitz in Österreich haben und nicht zur Buchführung bzw. zu sonstigen Aufzeichnungen durch staatliche österreichische Gesetze verpflichtet sind.

(2) Als kanonischer Vermögensträger gilt jede öffentliche juristische Person gemäß c. 116 § 1 CIC, in derer zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum sich bestimmte Vermögenswerte des Kirchenvermögens befinden.

ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN ÜBER BUCHFÜHRUNG, INVENTAR UND INVENTUR SOWIE AUFBEWAHRUNGSFRISTEN

§ 2 – BUCHFÜHRUNGSPFLICHT

(1) Alle kanonischen Vermögensträger,

a. deren gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils EUR 100.000 überstiegen haben oder

b. deren gesamtes unbewegliches Vermögen (Grund und Boden, Gebäude) zum 1. Jänner eines Jahres den Einheitswert von EUR 50.000 überstiegen hat,

sind verpflichtet, Bücher in Form von doppelter Buchhaltung zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Jahresabschlüsse zu erstellen.

(2) Sind die Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a oder lit. b erfüllt, tritt die Buchführungspflicht ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr nach dem Überschreiten des Schwellenwertes ein und endet ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn beide der genannten Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren unterschritten wurden.

(3) Überschreiten die gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils EUR 200.000, tritt die Buchführungspflicht bereits ab dem folgenden Geschäftsjahr ein.

(4) Alle anderen kanonischen Vermögensträger sind verpflichtet, die Aufzeichnungen in Form von Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (inkl. Vermögensübersicht) zu führen.

§ 3 – FÜHRUNG DER BÜCHER

(1) Der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers hat Bücher zu führen und in diesen die auf den kanonischen Vermögensträger bezogenen Geschäftsvorfälle und seine Vermögenslage nach den kodifizierten sowie allgemein anerkannten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die wirtschaftliche Lage des kanonischen Vermögensträgers vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Die Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat in deutscher Sprache zu erfolgen. Werden Abkürzungen, Zahlen, Buchstaben oder Symbole verwendet, so muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.

(3) Die wertmäßigen Angaben zu den Geschäftsvorfällen sind in Euro zu machen.

(4) Die Eintragungen (eines Kalendermonats) in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht (spätestens einen Monat nach Ablauf des Kalendermonats) und geordnet vorgenommen werden.

(5) Die Bezeichnung der Konten und Bücher muss erkennen lassen, welche Geschäftsvorfälle auf diesen Konten und in diesen Büchern verzeichnet werden.

(6) Alle Kassabewegungen (Bareingänge und Barausgänge) sind täglich einzeln festzuhalten.

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

(8) Für die Führung der Bücher sowie der sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind – wenn zumutbar – geeignete EDV-Systeme zu verwenden. Sie müssen die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sowie die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe der Geschäftsvorfälle bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist jederzeit sichern.

§ 4 – ERSTELLUNG DES INVENTARS

(1) Der Verwalter hat zu Beginn des kanonischen Vermögensträgers die diesem gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben (Inventar).

(2) Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen.

§ 5 – INVENTURVERFAHREN

(1) Die Vermögensgegenstände sind im Regelfall im Weg einer körperlichen Bestandsaufnahme (Inventur) zu erfassen.

(2) Für die Aufstellung des Bestandsverzeichnisses (Inventar) am Schluss eines Geschäftsjahres bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgelegt werden kann.

(3) In dem Inventar für den Schluss eines Geschäftsjahres müssen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet werden, wenn

1. der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines gemäß Abs. 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Geschäftsjahres aufgestellt ist, und
2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

(4) Bei der Inventur darf der Bestand von Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

§ 6 – AUFBEWAHRUNG VON UNTERLAGEN

(1) Der Verwalter hat alle Unterlagen, die nach objektiver Einschätzung für die Dokumentation und Überprüfbarkeit der Geschäftstätigkeit des kanonischen Vermögensträgers geeignet und relevant sind, insbesondere Bücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse samt den Lageberichten, Abschlussprüfungsberichte, Buchhaltungsbelege, Rechenschaftsberichte, Geschäftskorrespondenz, sieben Jahre lang geordnet aufzubewahren; darüber hinaus noch solange, als sie für ein anhängiges gerichtliches oder behördliches Verfahren, in dem der kanonische Vermögensträger Parteistellung hat, von Bedeutung sind.

(2) Beziehen sich die Unterlagen auf Geschäftsvorfälle, die mit Vermögensgegenständen des Stammkapitals des kanonischen Vermögensträgers im Zusammenhang stehen, sind sie ausnahmslos unbefristet aufzubewahren.

(3) Die Aufbewahrungsfrist läuft vom Schluss jenes Kalenderjahres an, für das die letzte Eintragung in der Unterlage vorgenommen wurde bzw. auf das sich die Unterlage – unabhängig von ihrer Datierung – inhaltlich bezieht.

ERÖFFNUNGSBILANZ UND JAHRESABSCHLUSS – GENERELLE NORMEN

§ 7 – VERPFLICHTUNG ZUR AUFSTELLUNG DER ERÖFFNUNGSBILANZ UND DES JAHRESABSCHLUSSES

(1) Der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers hat zu Beginn dessen Tätigkeit eine Eröffnungsbilanz nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.

(2) Er hat sodann für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs in den ersten neun Monaten des Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluss aufzustellen.

(3) Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten.

(4) Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

(5) Der Jahresabschluss besteht aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung; er ist in Euro und in deutscher Sprache aufzustellen.

§ 8 – UNTERZEICHNUNG DES JAHRESABSCHLUSSES

Der Jahresabschluss des kanonischen Vermögensträgers ist vom Verwalter unter Beisetzung des Datums zu unterzeichnen.

§ 9 – INHALT DES JAHRESABSCHLUSSES

Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers zu vermitteln.

§ 10 – VOLLSTÄNDIGKEIT DES JAHRESABSCHLUSSES

Der Jahresabschluss des kanonischen Vermögensträgers hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Erträge und Aufwendungen zu enthalten, soweit durch weitere Normen nichts anderes bestimmt ist.

§ 11 – GRUNDSÄTZE DES WIRTSCHAFTLICHEN GEHALTS UND DER WESENTLICHKEIT

(1) Die Posten des Jahresabschlusses sind unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der betreffenden Geschäftsvorfälle oder der betreffenden Vereinbarung zu bilanzieren und darzustellen.

(2) Die Anforderung an den Jahresabschluss in Bezug auf Darstellung und Offenlegung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.

(3) Als wesentlich sind jene Sachverhalte anzusehen, deren Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Jahresabschlussadressaten auf der Grundlage des Jahresabschlusses treffen. Die Wesentlichkeit ist von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig.

§ 12 - SALDIERUNGSVERBOT

(1) Unbeschadet der weiteren Normen dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite und Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden. Dies gilt auch für alle Anhangsangaben sowie sonstige Jahresabschlussangaben.

(2) Die zivilrechtlichen Bestimmungen der §§ 1438-1443 ABGB (Kompensation) sind entsprechend zu beachten.

(3) Der Ausweis von Investitionszuschüssen hat ungekürzt als Sonderposten der Bilanz (Investitionszuschüsse) nach der Bruttomethode zu erfolgen.

§ 13 - BILANZIERUNGSVERBOTE

(1) Aufwendungen für die Gründung des kanonischen Vermögensträgers dürfen nicht als Aktivposten in die Bilanz eingestellt werden.

(2) Für einen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, der nicht entgeltlich erworben wurde, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden, wenn:

a. er selbständig nicht verkehrsfähig und bewertbar ist,
b. er künftig keinen Nutzen für den kanonischen Vermögensträger erwarten lässt sowie
c. sein beizulegender Zeitwert zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht verlässlich ermittelt werden kann.

§ 14 – INHALT DER BILANZ

(1) In der Bilanz sind das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital (Stammkapital, frei verfügbares Kapital), die Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und unter Bedachtnahme auf die Grundsätze der Bilanzwahrheit, -klarheit und -übersichtlichkeit aufzugliedern.

(2) Als Anlagevermögen sind die Vermögensgegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Betrieb des kanonischen Vermögensträgers zu dienen.

(3) Als Umlaufvermögen sind die Vermögensgegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Betrieb des kanonischen Vermögensträgers zu dienen.

(4) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Ende des Bilanzstichtages auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind.

(5) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Passivseite Einnahmen vor dem Ende des Bilanzstichtages auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind.

(6) Ist der Rückzahlungsbetrag einer in den folgenden Geschäftsjahren fälligen Verbindlichkeit (Erfüllungsbetrag) zum Zeitpunkt ihrer Begründung höher als der Ausgabebetrag (Verfügungsbetrag), so ist der Unterschiedsbetrag (Disagio) in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufzunehmen und gesondert auszuweisen. Der eingesetzte Betrag ist durch planmäßige Abschreibung zu tilgen.

(7) Für Rückstellungen gilt folgendes:

1. Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.
2. Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen sind zu bilden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

3. Andere Rückstellungen als die oben vorgesehenen dürfen nicht gebildet werden. Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht nicht, soweit es sich um nicht wesentliche Beträge handelt.
4. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für: Anwartschaften für Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, nicht konsumierte Urlaubsansprüche und Zeitguthaben, Jubiläumsgelder sowie Heimfallkosten.

(8) Unter der Bilanz sind Verpflichtungen aus veräußerungsähnlichen Rechtsgeschäften, soweit sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, zu vermerken, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

§ 15 – INHALT DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

(1) In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Erträge und Aufwendungen unter Bedachtnahme auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzugliedern.

(2) Der Jahresüberschuss bzw. der Jahresfehlbetrag und das Bilanzergebnis sind gesondert auszuweisen.

ANSATZ- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN

§ 16 – ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE DES ANSATZES UND DER BEWERTUNG

(1) Der Ansatz und die Bewertung haben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.

(2) Insbesondere gilt folgendes:

1. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind beizubehalten.
2. Bei der Bewertung ist von der Fortführung des kanonischen Vermögensträgers auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.

3. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Bilanzstichtag einzeln zu bewerten. Jene Vermögensgegenstände, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung eine einheitliche Funktion oder einen einheitlichen Nutzen im kanonischen Vermögensträger haben, sind zusammengefasst als eine Einheit zu betrachten.
4. Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind
   a. nur die am Bilanzstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen,
   b. erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (gemäß Werterhellungstheorie),
   c. Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.
5. Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
6. Die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs muss mit der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.
7. Ist die Bestimmung eines Wertes nur auf Basis von Schätzungen möglich, so müssen diese auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen. Liegen statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleich gelagerten Sachverhalten vor, so sind diese zu berücksichtigen. Bei der Bestimmung des Wertes von einem zum Stammkapital des kanonischen Vermögensträgers gehörenden Vermögensgegenstand historischer, künstlerischer oder religiöser Natur ist die Schätzung eines Sachverständigen einzuholen.

(3) Ein Abweichen von diesen Grundsätzen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der Generalnorm des § 9 zulässig.

§ 17 – ANSATZ UND BEWERTUNG VON EINLAGEN, ZUWENDUNGEN SOWIE ENTNAHMEN

(1) Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen, der im Zeitpunkt ihrer Leistung ermittelt wird, soweit sich nicht aus der Nutzungsmöglichkeit im kanonischen Vermögensträger ein geringerer Wert ergibt.

(2) Als Einlage gilt eine Vermögensverschiebung in den kanonischen Vermögensträger von dem ihm direkt übergeordneten, zuständigen Rechtsträger.

(3) Als Entnahme gilt eine Vermögensverschiebung aus dem kanonischen Vermögensträger in den ihm direkt übergeordneten, zuständigen Rechtsträger.

(4) Unter Zuwendungen sind alle Vermögensgegenstände zu verstehen, die ohne Gegenleistung (unentgeltlich) von einem Dritten erworben wurden.

(5) Als gemeiner Wert ist jener Betrag zu verstehen, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Vermögensgegenstandes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die ihn beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche Verhältnisse sind außer Acht zu lassen. Ist der Wert eines Vermögensgegenstandes auf diese Art und Weise nicht bzw. nur schwer ermittelbar, ist dessen Bewertung auf Grund von Schätzung gemäß § 16 Abs. 2 Z 7 vorzunehmen.

(6) Bei Umgründungen gilt folgendes:

1. Abweichend vom Abs. 1 dürfen die Buchwerte aus dem letzten Jahresabschluss oder einer Zwischenbilanz, die nach den auf den letzten Jahresabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu erstellen ist, fortgeführt werden. Der Stichtag der zugrunde gelegten Bilanz darf höchstens neun Monate vor dem Tag des Abschlusses der zugrunde liegenden Umgründungsvereinbarung liegen.
2. War der übertragende kanonische Vermögensträger zur Führung von Büchern nicht verpflichtet, sind die Werte der zu übertragenden Vermögensgegenstände und Schulden nach den Grundsätzen

ordnungsmäßiger Buchführung festzulegen (Anlage-, Umlaufvermögen, Verbindlichkeiten) bzw. zu ermitteln (Rückstellungen).

3. Das im übertragenden kanonischen Vermögensträger deklarierte Stammkapital ist als solches in den Büchern des übernehmenden kanonischen Vermögensträgers auszuweisen.
4. Der verbleibende Unterschiedsbetrag (Umgründungsgewinn bzw. -verlust) ist als frei verfügbares Kapital zu erfassen.

§ 18 – ANSATZ UND BEWERTUNG DER VERMÖGENSGEGENSTÄNDE DES ANLAGEVERMÖGENS; ANSCHAFFUNGS- UND HERSTELLUNGSKOSTEN

(1) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen gemäß § 19, anzusetzen.

(2) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

(3) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten sind auch angemessene Teile dem einzelnen Vermögensgegenstand nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, einzurechnen. Sind die Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des kanonischen Vermögensträgers, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und

Abfertigungen dürfen eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

(4) Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Vermögensgegenständen verwendet wird, dürfen im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

§ 19 – ABSCHREIBUNG AUF VERMÖGENSGEGENSTÄNDE DES ANLAGEVERMÖGENS

(1) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um planmäßige Abschreibung zu vermindern. Der Abschreibungsplan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach der für den Vermögensgegenstand geeignetsten Methode (lineare, degressive oder progressive bzw. mengenproportionale Abschreibung) auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen er voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann.

(2) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens dürfen im Geschäftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden. Als geringwertig sind jene Vermögensgegenstände anzusehen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 400,00 (ohne Umsatzsteuer) nicht überschreiten.

(3) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Bilanzstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben; bei Finanzanlagen, die keine Beteiligungen sind, erfolgt die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert. Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

(4) In Bezug auf abnutzbare Vermögensgegenstände kann eine voraussichtlich dauernde Wertminderung grundsätzlich angenommen werden, wenn ihre

Dauer länger als die halbe Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstands beträgt.

§ 20 – ANSATZ UND BEWERTUNG DER VERMÖGENSGEGENSTÄNDE DES UMLAUFVERMÖGENS

(1) Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 21, anzusetzen.

(2) Auf die Feststellung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist § 18 Abs. 2-4 sinngemäß anzuwenden.

§ 21 – ABSCHREIBUNG AUF VERMÖGENSGEGENSTÄNDE DES UMLAUFVERMÖGENS

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um sie mit dem niedrigeren Zeitwert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist. Ist der beizulegende Zeitwert nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten wesentlich den beizulegenden Wert, so ist der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abzuschreiben.

§ 22 - WERTAUFHOLUNG

Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung gemäß § 19 Abs. 3 oder § 21 vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.

§ 23 - BEWERTUNGSVEREINFACHUNGSVERFAHREN

(1) Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Vorräte können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert nicht wesentlich ist, mit

einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand voraussichtlich in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist mindestens alle fünf Jahre eine Bestandsaufnahme durchzuführen. Ergibt sich dabei eine wesentliche Änderung des mengen- oder wertmäßigen Bestandes, so ist insoweit der Wert anzupassen.

(2) Eine wesentliche Änderung ist anzunehmen, wenn der durch die Inventur ermittelte und bewertete Bestand von dem aktuellen Buchwert um mindestens 10% mengen- oder wertmäßig abweicht.

(3) Gleichartige Vermögensgegenstände des Finanzanlage- und des Vorratsvermögens, Wertpapiere (Wertrechte) sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.

§ 24 – ANSATZ UND BEWERTUNG VON PASSIVPOSTEN

(1) Verbindlichkeiten und Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen sind zu ihrem Erfüllungsbetrag, Rentenverpflichtungen zum Barwert der zukünftigen Auszahlungen anzusetzen. Rückstellungen sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist. Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen.

(2) Der Erfüllungsbetrag der Verpflichtungen aus zweckgebundenen Sachzuwendungen entspricht dem Wert der auf der Aktivseite befindlichen Vermögensgegenstände, die mit diesen Verpflichtungen im sachlichen Zusammenhang stehen.

(3) Bei der Ermittlung des Erfüllungsbetrages sind die Wertverhältnisse zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen.

(4) Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Bei Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen kann ein durchschnittlicher Marktzinssatz angewendet werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.

GRÖSSENABHÄNGIGE ZUSATZVORSCHRIFTEN SOWIE ERGÄNZENDE NORMEN ÜBER DEN JAHRESABSCHLUSS

§ 25 – GRÖSSENKLASSEN (UMSCHREIBUNG)

(1) Kanonische Kleinstvermögensträger sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- EUR 175.000 Bilanzsumme,
- EUR 350.000 statutarische Erträge,
- 5 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.

(2) Kleine kanonische Vermögensträger sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- EUR 2.500.000 Bilanzsumme,
- EUR 5.000.000 statutarische Erträge,
- 25 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.

(3) Mittelgroße kanonische Vermögensträger sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- EUR 10.000.000 Bilanzsumme,
- EUR 20.000.000 statutarische Erträge,
- 125 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.

(4) Große kanonische Vermögensträger sind solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 3 bezeichneten Merkmale überschreiten.

(5) Der Durchschnitt der Arbeitnehmerzahl bestimmt sich nach der Arbeitnehmerzahl an den jeweiligen Monatsletzten innerhalb des Geschäftsjahres. Als Arbeitnehmer gelten jene Personen, die sich in einem aktiven arbeitsverfassungsrechtlichen Dienstverhältnis zum kanonischen Vermögensträger befinden.

(6) Die Rechtsfolgen der Größenmerkmale treten ab dem folgenden Geschäftsjahr ein, wenn diese Merkmale an den Bilanzstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten bzw. nicht mehr überschritten werden. Im Falle der Neugründung und Umgründung treten die Rechtsfolgen bereits ein, wenn die Größenmerkmale am ersten Bilanzstichtag nach der Neugründung oder Umgründung vorliegen; dies gilt auch bei der Aufgabe eines Geschäftsbereiches oder eines Teilgeschäftsbereichs, wenn die Größenmerkmale um mindestens die Hälfte unterschritten wurden.

(7) Die Österreichische Bischofskonferenz wird ermächtigt, hinsichtlich der oben genannten zahlenmäßigen Merkmale eine Wertanpassung durch Verordnung vorzunehmen.

§ 26 – AUFSTELLUNG DES JAHRESABSCHLUSSES UND DES LAGEBERICHTS

(1) Der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers hat unter Berücksichtigung der in § 7 Abs. 2 genannten Frist für das vorangegangene Geschäftsjahr den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss sowie einen Lagebericht aufzustellen und der zuständigen kirchlichen Autorität vorzulegen. Neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sind auch der Anhang und der Lagebericht gemäß § 8 zu unterzeichnen.

(2) Wenn es aus besonderen Umständen nicht gelingt, ein möglichst getreues Bild des kanonischen Vermögensträgers im Sinne des § 9 zu vermitteln, sind im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen.

(3) Führt in Ausnahmefällen die Anwendung einer der kirchenrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften dazu, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers auch mit zusätzlichen Angaben nach Abs. 2 nicht vermittelt werden kann, so kann durch Verordnung angeordnet werden, dass die betreffende Bestimmung insoweit nicht anzuwenden ist, als dies erforderlich ist, um ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers zu vermitteln. Eine solche Verordnung ist durch die Österreichische Bischofskonferenz zu erlassen; sie hat die Ausnahmefälle zu definieren und vorzugeben, in welcher Art und welchem Ausmaß von der Bestimmung abgewichen werden muss, sowie die erforderlichen Anhangangaben zu regeln.

§ 27 – ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE FÜR DIE GLIEDERUNG

(1) Die einmal gewählte Form der Darstellung der aufeinanderfolgenden Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, Anhänge und Lageberichte ist beizubehalten. Ein Abweichen von diesem Grundsatz ist nur unter Beachtung der in § 9 umschriebenen Zielsetzung zulässig.

(2) Im Jahresabschluss und Lagebericht ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorangegangenen Geschäftsjahrs zumindest in vollen 1.000 Euro anzugeben; dies gilt auch für die gesondert anzumerkenden Posten.

(3) Eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. Zusätzliche Posten und Zwischensummen dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird. Die Aufnahme weiterer zusätzlicher Posten ist geboten, soweit es zur Erreichung der in § 9 umschriebenen Zielsetzung erforderlich ist. Die Postenbezeichnungen sind auf die tatsächlichen Inhalte zu verkürzen.

(4) Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und die mit Buchstaben gekennzeichneten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung können zusammengefasst werden, wenn:

1. sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers nicht wesentlich ist, oder
2. dadurch die Klarheit der Darstellung verbessert wird.

(5) Ein Posten der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung oder des Anhangs, der keinen Betrag ausweist, darf nicht angeführt werden, es sei denn, dass im vorangegangenen Geschäftsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

(6) 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, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

(7) Die Österreichische Bischofskonferenz ist ermächtigt, für jene kanonischen Vermögensträger, die auf einem spezifischen Geschäftsfeld tätig sind, verbindliche Formblätter, die die Gliederung und Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung festlegen, durch Verordnung zu erlassen.

§ 28 – GLIEDERUNG DER BILANZ

(1) In der Bilanz sind, unbeschadet einer weiteren Gliederung, die in den folgenden Absätzen angeführten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen.

(2) AKTIVSEITE

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und andere Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen;
2. geleistete Anzahlungen;
3. unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände;

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund;
2. Grundstücke, die gemäß c. 1205 CIC heilige Orte sind;
3. Vermögensgegenstände, die heilige Geräte sind;
4. Geschäftsausstattung sowie andere Anlagen;
5. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau;

III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. Beteiligungen;
3. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens;

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

1. Sachspenden;
2. sonstige Vorräte;

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände;

1. Forderungen aus statutarischen Tätigkeiten;
2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen;

3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
4. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände;

III. Wertpapiere und Anteile:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. sonstige Wertpapiere und Anteile;

IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten.

C. Rechnungsabgrenzungsposten.

(3) PASSIVSEITE

A. Eigenkapital:

1. Stammkapital;
2. frei verfügbares Kapital;

B. Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen:

1. aus Finanzzuwendungen;
2. aus Sachzuwendungen;

C. Rückstellungen:

1. Rückstellungen für Abfertigungen;
2. Rückstellungen für Pensionen;
3. Steuerrückstellungen;
4. sonstige Rückstellungen;

D. Verbindlichkeiten:

1. Verbindlichkeiten aus statutarischen Unterstützungsleistungen;
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;

4. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
5. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
6. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
7. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.

E. Rechnungsabgrenzungsposten

§ 29 – NORMEN ZU DEN EINZELNEN POSTEN DER BILANZ

(1) Das Stammvermögen stellen jene Vermögenswerte dar, die dazu bestimmt sind, die Existenz des kanonischen Vermögensträgers dauerhaft zu sichern und seine statutarisch definierten Zwecke nachhaltig zu verfolgen. Das Stammvermögen ist auf der Passivseite mit dem Betrag anzusetzen, der in der Rechtsgrundlage des kanonischen Vermögensträgers oder durch einen Beschluss der übergeordneten zuständigen kirchlichen Autorität als solcher festgelegt wurde.

(2) Stammkapitalveränderungen (Erhöhung, Herabsetzung) sind insoweit möglich, als sie auf einer statutarischen Bestimmung beruhen oder durch einen Beschluss der übergeordneten zuständigen kirchlichen Autorität erfolgen.

(3) Das frei verfügbare Kapital bilden Vermögenswerte, die dem kanonischen Vermögensträger zur Erfüllung seiner statutarischen Zwecke zur Verfügung stehen und nicht zweckgebunden sind. Als frei verfügbares Kapital dürfen nur jene Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr aus dem anteiligen Jahresüberschuss gebildet wurden, der aus zweckfreien Zuwendungen sowie sonstigen zweckfreien Erträgen resultiert.

(4) Ist das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht, so lautet dieser Posten „negatives Eigenkapital“.

(5) Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sind in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen. Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so ist dies zu vermerken.

(6) Der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten in der Bilanz anzumerken.

(7) Wechsel dürfen als Wertpapiere nur ausgewiesen werden, wenn dem kanonischen Vermögensträger nicht die der Ausstellung zugrunde liegende Forderung zusteht.

(8) Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind bei den Posten D 1 bis 7 jeweils gesondert und für diese Posten insgesamt anzugeben.

(9) Kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, haben bei Grundstücken den Grundwert (Buchwert) in der Bilanz anzumerken.

§ 30 - ANLAGENSPIEGEL

(1) Im Anhang ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens darzustellen. Dabei sind für die verschiedenen Posten des Anlagevermögens jeweils gesondert anzugeben:

1. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten:
- Stand zum Beginn des Geschäftsjahrs,
- Zugänge, Abgänge, Umbuchungen während des Geschäftsjahres,
- Stand zum Ende des Geschäftsjahres;

2. die kumulierten Abschreibungen:
- Stand zum Beginn des Geschäftsjahres,
- Zugänge, Abgänge, Umbuchungen während des Geschäftsjahres,
- Abschreibungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahres,
- Stand zum Ende des Geschäftsjahres;

3. die Buchwerte:
- Stand zum Beginn des Geschäftsjahres,
- Stand zum Ende des Geschäftsjahres;
4. die im Laufe des Geschäftsjahres aktivierten Fremdzinsen gemäß § 18 Abs. 4.

(2) Werden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Hinblick auf ihre Geringwertigkeit im Jahre ihrer Anschaffung oder Herstellung vollständig abgeschrieben, dann dürfen diese Vermögensgegenstände als Abgang behandelt werden.

(3) Die Posten des Anlagevermögens sind entsprechend der Reihenfolge in der Bilanz vertikal aufzugliedern.

§ 31 – WERTBERICHTIGUNGEN DES UMLAUFVERMÖGENS

Einzel- und Pauschalwertberichtigungen zum Umlaufvermögen sind vom entsprechenden Aktivposten abzusetzen.

§ 32 – GLIEDERUNG DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren aufzustellen. In ihr sind unbeschadet einer weiteren Gliederung die nachstehend bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen, sofern nicht eine abweichende Gliederung vorgeschrieben ist:

1. Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke;
   a. zweckgebunden;
   b. zweckfrei;
2. aktivierte Eigenleistungen;

3. sonstige Erträge, wobei kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, folgende Beträge aufgliedern müssen:
   a. Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der dem Vermögensverwaltungsbereich zugewiesenen Vermögensgegenstände;
   b. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen;
   c. übrige;
4. Aufwendungen zur Verwirklichung der statutarischen Zwecke:
   a. aus zweckgebundenen Mitteln;
   b. aus zweckfreien Mitteln;
5. Personalaufwand:
   a. Löhne und Gehälter, wobei kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, Löhne und Gehälter getrennt voneinander ausweisen müssen;
   b. soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für Altersversorgung, wobei kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, folgende Beträge zusätzlich gesondert ausweisen müssen:
      - Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen;
      - Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge;
6. Abschreibungen:
   a. auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen mit Ausnahme der dem Vermögensverwaltungsbereich zugewiesenen Vermögensgegenstände;
   b. auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die im kanonischen Vermögensträger üblichen Abschreibungen überschreiten;

7. sonstige Aufwendungen, wobei kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, Steuern, soweit sie nicht unter Z 12 fallen, gesondert ausweisen müssen;
8. Ergebnis der statutarischen Tätigkeit (Zwischensumme aus Z 1 bis 7);
9. Erträge aus Kapitalvermögen:
   a. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen;
   b. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen;
   c. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen;
   d. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens;
10. Erträge aus Vermietung und Verpachtung:
    a. Umsätze aus Vermietung und Verpachtung;
    b. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zum Anlagevermögen, das dem Bereich der Vermietung und Verpachtung zugeordnet ist;
11. Sonstige Erträge aus Vermögensverwaltung;
12. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag;
13. Aufwendungen aus Kapitalvermögen:
    a. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, davon haben kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, gesondert auszuweisen:
       - Abschreibungen;
       - Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen;
    b. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen;

14. Aufwendungen aus Vermietung und Verpachtung:
    a. Aufwendungen aus dem Abgang vom Anlagevermögen, das dem Bereich der Vermietung und Verpachtung zugeordnet ist;
    b. sonstige Aufwendungen;
15. Aufwendungen im Zusammenhang mit den sonstigen Erträgen aus Vermögensverwaltung;
16. Ergebnis der Vermögensverwaltung (Zwischensumme aus Z 9 bis 15)
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag;
18. Herabsetzung des Stammkapitals;
19. Zuweisung zum frei verfügbaren Kapital;
20. Auflösung vom frei verfügbaren Kapital;
21. Zuweisung zu den Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen;
22. Auflösung von den Verpflichtungen aus zweckgebundenen Zuwendungen;
23. Bilanzergebnis.

§ 33 – NORMEN ZU DEN EINZELNEN POSTEN DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

(1) Als Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke sind jene Beträge auszuweisen, die auf die in der Rechtsgrundlage festgelegte Handlungsweise – mit Ausnahme der Erträge aus Vermögensverwaltung – zur Verwirklichung der Zwecke des kanonischen Vermögensträgers aufgebracht wurden.

(2) Unter „Aufwendungen zur Verwirklichung der statutarischen Zwecke“ sind Beträge zu erfassen, die unmittelbar zur Förderung der statutarischen Zwecke des kanonischen Vermögensträgers aufgewendet wurden.

(3) Außerplanmäßige Abschreibungen gemäß § 19 Abs. 3 sind gesondert auszuweisen.

(4) Aufwendungen, die weder für Verwirklichung der statutarischen Zwecke, noch für das Personal, noch für Vermögensverwaltung getätigt wurden, sind unter dem Posten „sonstige Aufwendungen“ zu erfassen.

(5) Jene Erträge, die aus der Nutzung eigener Vermögensgegenstände durch Fruchtziehung resultieren, sowie jene Aufwendungen, die mit dieser Nutzung im Zusammenhang stehen, sind – je nach Kategorie dieser Nutzung – als Vermögensverwaltung (Z 9 bis 15) darzustellen.

(6) Im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" sind die Beträge auszuweisen, die der kanonische Vermögensträger als Steuerschuldner vom Einkommen und Ertrag zu entrichten hat. Kanonische Vermögensträger, die nicht klein sind, haben Erträge aus Steuergutschriften und aus der Auflösung von nicht bestimmungsgemäß verwendeten Steuerrückstellungen gesondert auszuweisen, soweit sie wesentlich sind.

(7) Die Erträge und Aufwendungen, die unter Z 18 bis 23 (Jahresergebnisverwendung) zum Ausweis kommen, dürfen nicht saldiert werden.

ANHANG UND LAGEBERICHT

§ 34 – ERLÄUTERUNG DER BILANZ UND DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

(1) Im Anhang sind die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers vermittelt wird.

(2) Der Anhang ist zu gliedern in:
- Allgemeine Angaben,
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- Erläuterungen zur Bilanz,
- Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung,
- Sonstige Angaben.

(3) Die Anhangangaben sind in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen.

§ 35 – ANHANGANGABEN FÜR ALLE KANONISCHEN VERMÖGENSTRÄGER

Jeder kanonische Vermögensträger hat im Anhang folgende Angaben zu machen:

1. die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese umfassen insbesondere die Bewertungsgrundlagen für die verschiedenen Posten, eine Angabe zur Übereinstimmung dieser Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit dem Konzept der Fortführung des kanonischen Vermögensträgers und wesentliche Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese Angaben enthalten auch die Grundlagen für die Umrechnung in Euro, soweit den Posten Beträge zugrunde liegen, die auf eine andere Währung lauten oder ursprünglich gelautet haben;
2. an Stelle des Vermerks unter der Bilanz der Gesamtbetrag der veräußerungsähnlichen Rechtsgeschäfte (§ 14 Abs. 8) sowie sonstiger wesentlicher finanzieller Verpflichtungen, die nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen, sowie Art und Form jeder gewährten dinglichen Sicherheit; etwaige Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen sind gesondert zu vermerken;
3. die Beträge der den Mitgliedern der Leitungsorgane des kanonischen Vermögensträgers gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinsen, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls zurückgezahlten oder erlassenen Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse. Diese Angaben sind zusammengefasst für jede dieser Personengruppen zu machen;
4. der Betrag und die Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung;

5. der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, für die dingliche Sicherheiten bestellt sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheit;
6. die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer während des Geschäftsjahrs;
7. Name und Sitz der direkt übergeordneten kirchlichen Autorität;
8. Art und finanzielle Auswirkungen wesentlicher Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind;
9. die Abweichung von den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen gemäß § 16. Diese ist zusätzlich zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kanonischen Vermögensträgers darzulegen;
10. die Anwendung des Wahlrechts zur Aktivierung der Zinsen für das Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Vermögensgegenständen verwendet wurde gemäß § 18 Abs. 4;
11. die Abweichung vom Grundsatz der Darstellungsstetigkeit gemäß § 27 Abs. 1. Diese ist zusätzlich zu begründen;
12. die mit den Vorjahresbeträgen unvergleichbaren Posten des Jahresabschlusses (§ 27 Abs. 2). Diese Posten sind zu erläutern. Wird der Vorjahresbetrag angepasst, so ist auch dies im Anhang anzugeben und zu erläutern;
13. die Mitzugehörigkeit der Posten zu anderen Posten der Bilanz im Sinne des § 27 Abs. 6. Diese Anhangangabe ist insofern vorzunehmen, als die Zugehörigkeit zu anderen Bilanzposten nicht bei dem Posten vermerkt wurde, unter dem der Ausweis erfolgt ist;
14. die wesentlichen, mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und die wesentlichen, mit Buchstaben gekennzeichneten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, die gemäß § 27 Abs. 4 zusammengefasst wurden;

15. das negative Eigenkapital im Sinne des § 29 Abs. 4. Dabei ist zu erläutern, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt;

16. die aktivierten unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände (§ 14 Abs. 2). Darüber hinaus ist der künftige Nutzen aus diesen Vermögensgegenständen für den kanonischen Vermögensträger zu erläutern und die Ermittlung des jeweiligen ihnen beizulegenden Zeitwertes darzustellen.

§ 36 – ANHANGANGABEN FÜR MITTELGROSSE UND GROSSE KANONISCHE VERMÖGENSTRÄGER

(1) Mittelgroße und große kanonische Vermögensträger haben im Anhang zusätzlich anzugeben:

1. Für jede Kategorie derivativer Finanzinstrumente:
   - Art und Umfang der Finanzinstrumente,
   - den beizulegenden Zeitwert der betreffenden Finanzinstrumente, soweit sich dieser verlässlich ermitteln lässt, unter Angabe der angewandten Bewertungsmethode sowie eines gegebenenfalls vorhandenen Buchwertes und des Bilanzpostens, in welchem der Buchwert erfasst ist;

2. für zum Finanzanlagevermögen gehörende Finanzinstrumente, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden, wenn eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 19 Abs. 3 unterblieben ist:
   - den Buchwert und den beizulegenden Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände oder angemessener Gruppierungen sowie
   - die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung gemäß § 19 Abs. 3 und jene Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist;

3. Name und Sitz anderer Unternehmen, an denen der kanonische Vermögensträger oder für deren Rechnung eine andere Person eine Beteiligung hält; außerdem sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres dieser Unternehmen anzugeben, für das ein Jahresabschluss vorliegt; ist der

kanonische Vermögensträger an einem anderen Unternehmen als unbeschränkt haftender Gesellschafter beteiligt, ist – unter Angabe der Rechtsform dieses Unternehmens – auf diese Tatsache hinzuweisen;

4. Name und Sitz der obersten zuständigen kirchlichen Autorität in Österreich, die den Gruppenabschluss für den größten Kreis von kanonischen Vermögensträgern aufstellt;

5. die Differenzierung des Jahresergebnisses in den zweckgebundenen und zweckfreien Teil sowie den Vorschlag zur Verwendung des Jahresergebnisses oder gegebenenfalls die Verwendung des Ergebnisses;

6. Geschäfte des kanonischen Vermögensträgers mit nahe stehenden Personen einschließlich Angaben zu deren Wertumfang, zu der Art der Beziehung mit den nahe stehenden Personen sowie weiterer Angaben zu den Geschäften, die für die Beurteilung der Finanzlage des kanonischen Vermögensträgers notwendig sind, sofern diese Geschäfte wesentlich und unter marktunüblichen Bedingungen abgeschlossen worden sind. Angaben über Einzelgeschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern für die Beurteilung der Auswirkungen dieser Geschäfte auf die Finanzlage des kanonischen Vermögensträgers keine getrennten Angaben benötigt werden.

   Eine juristische Person steht dem berichtenden kanonischen Vermögensträger nahe, wenn:
   - sie den kanonischen Vermögensträger beherrscht oder von ihm beherrscht wird,
   - sie einen maßgeblichen Einfluss auf den kanonischen Vermögensträger hat oder von ihm maßgeblich beeinflusst wird oder
   - wenn sie mit dem kanonischen Vermögensträger unter einer gemeinschaftlichen Führung steht.

   Eine natürliche Person steht dem berichtenden kanonischen Vermögensträger nahe, wenn:
   - sie im kanonischen Vermögensträger bzw. in einer anderen, ihm nahe stehenden Person eine Schlüsselposition bekleidet oder

- sie auf Grund von familiären Beziehungen auf eine Person in einer Schlüsselposition Einfluss ausüben kann.

Mittelgroße kanonische Vermögensträger dürfen diese Angaben auf diejenigen Geschäfte beschränken, die mit ihren direkt übergeordneten kirchlichen Autoritäten, mit Unternehmen, an denen der kanonische Vermögensträger selbst beteiligt ist sowie mit ihren Verwaltern und sonstigen Personen in der leitenden Funktion abgeschlossen wurden.

Wesentliche Geschäfte des kanonischen Vermögensträgers gemäß c. 1298 CIC sind gesondert anzugeben. Neben deren Wertumfang und der Art der Beziehung zum kanonischen Vermögensträger hat die Angabe auch das Datum der besonderen schriftlichen Erlaubnis für den Abschluss dieser Geschäfte und die Bezeichnung der kirchlichen Autorität zu enthalten, welche diese Erlaubnis erteilt hat.

7. die Aufgliederung der nach § 35 Abs. 2 anzugebenden veräußerungsähnlichen Rechtsgeschäfte und Erläuterungen dazu; überdies sind wesentliche Verpflichtungen aus der Nutzung von in der Bilanz nicht ausgewiesenen Sachanlagen (§ 28 Abs. 2, A.II) gesondert anzugeben, wobei der Betrag der Verpflichtungen des folgenden Geschäftsjahrs und der Gesamtbetrag der folgenden fünf Jahre anzugeben ist;

8. Rückstellungen, die in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden, wenn sie einen erheblichen Umfang haben; diese Rückstellungen sind zu erläutern;

9. bei der Anwendung einer Bewertungsmethode gemäß § 23 Abs. 3 die Unterschiedsbeträge für die jeweilige Gruppe, wenn die Bewertung im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Abschlussstichtag bekannten Börsenkurses oder Marktpreises einen wesentlichen Unterschied aufweist;

10. die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses, für andere Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen. Diese Angabe kann

unterbleiben, wenn der kanonische Vermögensträger in einen Gruppenabschluss einbezogen und eine derartige Information darin enthalten ist;

11. in der Bilanz ausgewiesene immaterielle Vermögensgegenstände, die von einer nahe stehenden Person erworben wurden;
12. die rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu verbundenen Unternehmen;
13. den nach der Bestimmung des § 18 Abs. 4 im Geschäftsjahr aktivierten Betrag der Fremdkapitalzinsen;
14. unter dem Posten „sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände" enthaltene Erträge, die erst nach dem Bilanzstichtag zahlungswirksam werden. Diese Beträge sind zu erläutern, wenn diese Information wesentlich ist;
15. die wechselmäßige Verbriefung von Forderungen;
16. unter dem Posten „sonstige Verbindlichkeiten" enthaltene Aufwendungen, die erst nach dem Bilanzstichtag zahlungswirksam werden. Diese Beträge sind zu erläutern, wenn diese Information wesentlich ist;
17. den Betrag einer Pauschalwertberichtigung zu Forderungen für den entsprechenden Posten der Bilanz.

(2) Der Anhang von mittelgroßen und großen kanonischen Vermögensträgern hat weiters folgende Angaben zu deren Organen und Arbeitnehmern zu enthalten:

1. die Aufgliederung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer während des Geschäftsjahres nach Arbeitern und Angestellten;
2. die im Posten § 32 Z 5 lit. b erster Strich enthaltenen Aufwendungen für Abfertigungen oder einen Hinweis, dass der Betrag nur mehr aus Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen besteht;
3. die Aufwendungen für Abfertigungen und Pensionen, getrennt nach solchen für Verwalter und sonstige leitende Angestellte sowie für andere

Arbeitnehmer; als leitende Angestellte gelten die Verwalter und sonstige Leiter, die zur selbständigen Einstellung oder Entlassung der übrigen im kanonischen Vermögensträger Beschäftigten berechtigt sind oder denen Prokura oder Generalvollmacht erteilt ist;

4. die Bezüge der Mitglieder der Leitungsorgane oder ähnlicher Einrichtungen gesondert für jede Personengruppe, und zwar:
   a. die für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge (Gehälter, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art). In die Gesamtbezüge sind auch Bezüge einzurechnen, die nicht ausgezahlt, sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt oder zur Erhöhung anderer Ansprüche verwendet werden. Erhalten Verwalter des kanonischen Vermögensträgers von verbundenen Unternehmen oder anderen kanonischen Vermögensträgern für ihre Tätigkeit für den kanonischen Vermögensträger oder für ihre Tätigkeit als gesetzliche Vertreter oder Angestellte des verbundenen Unternehmens oder des anderen kanonischen Vermögensträgers Bezüge, so sind diese Bezüge gesondert anzugeben;
   b. die Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen; lit. a ist entsprechend anzuwenden;

5. Im Anhang eines großen oder mittelgroßen kanonischen Vermögensträgers sind alle im Geschäftsjahr tätigen Mitglieder des Leitungsorgans, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen anzugeben. Der Verwalter des kanonischen Vermögensträgers ist als solcher zu bezeichnen.

(3) Große kanonische Vermögensträger haben im Anhang zusätzlich die Aufgliederung der Erträge zur Erreichung der statutarischen Zwecke (§ 32 Z 1) anzugeben, soweit sich die Tätigkeitsbereiche untereinander erheblich unterscheiden. Die Erträge brauchen jedoch nicht aufgegliedert zu werden,

soweit die Aufgliederung nach vernünftiger Beurteilung geeignet ist, dem kanonischen Vermögensträger einen erheblichen Nachteil zuzufügen; die Anwendung dieser Ausnahmeregelung ist im Anhang zu erwähnen.

§ 37 – UNTERLASSEN VON ANHANGANGABEN

(1) Kanonische Kleinstvermögensträger brauchen keinen Anhang aufzustellen, wenn sie die nach § 35 Abs. 2 und 3 geforderten Angaben unter der Bilanz machen. Bei kanonischen Kleinstvermögensträgern wird davon ausgegangen, dass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gemäß § 9 vermittelt, weshalb § 26 Abs. 2 und 3 keine Anwendung finden.

(2) Bei allen anderen kanonischen Vermögensträgern können die Angaben gemäß § 36 Abs. 1 Z 3 unterbleiben, soweit sie nicht wesentlich (§ 11 Abs. 3) sind oder nach vernünftiger Beurteilung geeignet sind, dem kanonischen Vermögensträger oder dem anderen Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen, wobei in diesem Fall die Anwendung dieser Ausnahmeregelung im Anhang erwähnt werden muss.

Die Angabe des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses kann unterbleiben, wenn das Unternehmen, über das gemäß § 36 Abs. 1 Z 3 zu berichten ist, seinen Jahresabschluss nicht offenzulegen hat und es von dem berichtenden kanonischen Vermögensträger nicht beherrscht wird.

(3) Bei der Berichterstattung gemäß § 36 Abs. 1 Z 12 brauchen Einzelheiten nicht angegeben zu werden, soweit die Angaben nach vernünftiger Beurteilung geeignet sind, dem kanonischen Vermögensträger oder einem verbundenen Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Die Anwendung der Ausnahmeregelung ist im Anhang anzugeben.

(4) Betreffen die Aufschlüsselungen gemäß § 36 Abs. 2 Z 3 und 4 weniger als drei Personen, so dürfen sie unterbleiben.

§ 38 - LAGEBERICHT

(1) Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf, einschließlich des Ergebnisses, und die Lage des kanonischen Vermögensträgers so darzustellen, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird, und die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen der kanonische Vermögensträger ausgesetzt ist, zu beschreiben.

(2) Der Lagebericht hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit angemessene Analyse des Geschäftsverlaufs, einschließlich des Ergebnisses, und der Lage des kanonischen Vermögensträgers zu enthalten. Abhängig von der Größe des kanonischen Vermögensträgers und von der Komplexität der Geschäftsfelder hat die Analyse auf die für die jeweilige Geschäftstätigkeit wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren einzugehen und sie unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern.

(3) Der Lagebericht hat auch einzugehen auf

1. die voraussichtliche Entwicklung des kanonischen Vermögensträgers;
2. Tätigkeiten im Bereich Forschung;
3. bestehende Zweigniederlassungen des kanonischen Vermögensträgers;
4. die Verwendung von Finanzinstrumenten, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich ist; diesfalls sind anzugeben
   a. die Risikomanagementziele und -methoden, einschließlich der Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten geplanter Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften angewandt werden, und
   b. bestehende Preisänderungs-, Ausfall-, Liquiditäts- und Cashflow-Risiken.

(4) Im Lagebericht sind darüber hinaus die wichtigsten Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben.

(5) Kleine kanonische Vermögensträger brauchen den Lagebericht nicht aufzustellen.

(6) Für große kanonische Vermögensträger umfasst die Analyse nach Abs. 2 letzter Satz auch die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, einschließlich Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange. Abs. 3 bleibt unberührt.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch.
Abl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union.
ABl ÖBK	Amtsblatt der Österreichischen Bischofskonferenz.
AfkKR	Archiv für katholisches Kirchenrecht.
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee.
AFRAC 4	AFRAC-Stellungnahme 4. Dividendenaktivierung (UGB).
AFRAC 6	AFRAC-Stellungnahme 6. Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB).
AFRAC 7	AFRAC-Stellungnahme 7. Außerbilanzielle Geschäfte (UGB).
AFRAC 9	AFRAC-Stellungnahme 9. Lageberichterstattung (UGB).
AFRAC 10	AFRAC-Stellungnahme 10. Nahe stehende Unternehmen und Personen (UGB).
AFRAC 14	AFRAC-Stellungnahme 14. Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB).
AFRAC 25	AFRAC-Stellungnahme 25. Rechnungslegung von Privatstiftungen (UGB).
AktG	Aktiengesetz.
AngG	Angestelltengesetz.
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz.
BAO	Bundesabgabenordnung.

Barbewegungs-VO	Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur vereinfachten Losungsermittlung bei Bareingängen und Barausgängen.
BewG	Bewertungsgesetz 1955.
BFH	Bundesfinanzhof.
BGBl	Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich.
BlgNR	Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates.
BMF	Bundesministerium für Finanzen.
BStBl	Bundessteuerblatt.
BWG	Bankwesengesetz.
c., cc.	canon, canones.
CIC	Codex Iuris Canonici 1983.
dRGBl	Deutsches Reichsgesetzblatt.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift).
ErlRV	Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage.
EStG	Einkommensteuergesetz 1988.
EStR	Einkommensteuerrichtlinien 2000.
gem.	gemäß.
ggf.	gegebenenfalls.
GmbHG	GmbH-Gesetz.
GP	Gesetzgebungsperiode.
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz 1987.
GrStG	Grundsteuergesetz 1955.
GZ	Geschäftszahl.
HdbKathKR²	Handbuch des katholischen Kirchenrechts. Zweite, grundlegend neu bearbeitete Auflage.

HdbVermR	Handbuch des Vermögensrechts der katholischen Kirche unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsverhältnisse in Bayern und Österreich.
HGB	Handelsgesetzbuch.
Hrsg.	Herausgeber.
i. d. F.	in der Fassung.
i. H. v.	in Höhe von.
i. V. m.	in Verbindung mit.
IAS	International Accounting Standards.
IASB	International Accounting Standards Board.
IFRS	International Financial Reporting Standards.
IWP/RL 1	Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs. 2 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 236 UGB) (verabschiedet in der Sitzung des Vorstandes vom Februar 1991 als Richtlinie AP2/R9 (nunmehr IWP/RL 1), redaktionell überarbeitet im Juli 2010).
IWP/RL 5	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/RL5), redaktionell überarbeitet im Juli 2010).
JBl	Juristische Blätter.
JGS	Justitzgesetzsammlung.
KanR I	Kanonisches Recht. Band I.

KanR IV	Kanonisches Recht. Band IV.
Kap.	Kapitel
KESt	Kapitalertragsteuer.
KFS/DV 1	Fachgutachten des Fachsenats für Datenverarbeitung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Ordnungsmäßigkeit von IT-Buchführungen.
KFS/RL 19	Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu ausgewählten Fragen zur Rechnungslegung der Vereine.
KommStG	Kommunalsteuergesetz 1993.
KStG	Körperschaftsteuergesetz 1988.
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien 2013.
LG	Lumen Gentium. Die dogmatische Konstitution über die Kirche.
lt.	laut.
MK CIC	Münsterischer Kommentar zum Codex Iuris Canonici.
o. g.	oben genannte
OGH	Oberster Gerichtshof.
ÖBK	Österreichische Bischofskonferenz.
ÖCGK	Österreichischer Corporate Governance Kodex.
ÖK	Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhle und der Republik Österreich.
PO	Presbyterorum ordinis. Das Dekret über Dienst und Leben der Priester.
PSG	Privatstiftungsgesetz.
RÄG 2014	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014.
RGBl	Reichsgesetzblatt für das Kaiserthum Österreich (seit 1870: Reichsgesetzblatt für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder).

Slg	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz.
StGBl	Staatsgesetzblatt für die Republik Österreich.
StGG	Staatsgrundgesetz.
StiftR	Stiftungsrichtlinien 2009.
u. a.	und andere, unter anderem.
UGB	Unternehmensgesetzbuch.
UStG	Umsatzsteuergesetz 1994.
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien 2000.
usw.	und so weiter.
v. a.	vor allem.
VereinsR	Vereinsrichtlinien 2001.
VerG	Vereinsgesetz 2002.
VwGH	Verwaltungsgerichtshof.
ZPO	Zivilprozessordnung.

QUELLENVERZEICHNIS

Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie, in: JGS 946/1811 i. d. F. BGBl I 87/2015.

BFH 16.11.1982, VIII R 95/81, in: BStBl 1983 II, 361.

BFH 27.6.2001, I R 45/97, in: BStBl 2003 II, 121.

Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG), in: BGBl 1/1930 i. d. F. BGBl I 102/2014.

Bundesgesetz, mit dem das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997, das SE-Gesetz, das Vereinsgesetz und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden (Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 – RÄG 2014), in: BGBl I 22/2015.

Bundesgesetz, mit dem eine Kommunalsteuer erhoben wird (Kommunalsteuergesetz 1993 – KommSt 1993), in: BGBl 819/1993 i. d. F. BGBl I 163/2015.

Bundesgesetz über Aktiengesellschaften (Aktiengesetz – AktG), in: BGBl 98/1965 i. d. F. BGBl I 112/2015.

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen über das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung), in: BGBl 194/1961 i. d. F. BGBl I 163/2015.

Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB), in: dRGBl S 219/1897 i. d. F. BGBl I 163/2015.

Bundesgesetz über das Bankwesen (Bankwesengesetz – BWG), in: BGBl 532/1993 i. d. F. BGBl I 159/2015.

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994), in: BGBl 663/1994 i. d. F. BGBl I 163/2015.

Bundesgesetz über Privatstiftungen und Änderungen des Firmenbuchgesetzes, des Rechtspflegergesetzes, des Gerichtsgebührengesetzes, des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes und des Bundesabgabenordnung (Privatstiftungsgesetz – PSG), in: BGBl 694/1993 i. d. F. BGBl I 112/2015.

Bundesgesetz über Vereine (Vereinsgesetz 2002 – VerG 2002), in: BGBl I 66/2002 i. d. F. BGBl I 22/2015.

Bundesgesetz vom 11. Mai 1921 über den Dienstvertrag der Privatangestellten (Angestelltengesetz), in: BGBl 292/1921 i. d. F. BGBl I 152/2015.

Bundesgesetz vom 2. Juli 1987 betreffend die Erhebung einer Grunderwerbsteuer (Grunderwerbsteuergesetz 1987 – GrEStG 1987), in: BGBl 309/1987 i. d. F. BGBl I 163/2015.

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), in: BGBl 400/1988 i. d. F. BGBl I 163/2015.

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988), in: BGBl 401/1988 i. d. F. BGBl I 163/2015.

Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Grundsteuer (Grundsteuergesetz 1955 – GrStG 1955), in: BGBl 149/1955 i. d. F. BGBl I 34/2010.

Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Bewertung von Vermögenschaften (Bewertungsgesetz 1955 - BewG. 1955), in: BGBl 148/1955 i. d. F. BGBl I 34/2015.

Codex des kanonischen Rechtes. Lateinisch-deutsche Ausgabe mit Sachverzeichnis, 5. neugestaltete und verbesserte Auflage, Kevelaer 2001.

Decretum Generale über die Wertgrenzen gemäß Can. 1292 CIC („Romgrenze"), in: ABl ÖBK 45/2008, Nr. II.4.

Dekret über die Akte der außerordentlichen Vermögensverwaltung für die Diözesen und die vom Diözesanbischof verwalteten Personen, in: ABl ÖBK 12/1994, Nr. II.4.

Dekrete über juristische Personen, in: ABl ÖBK 1/1984, Nr. 15.

Die Bibel. Einheitsübersetzung der Heiligen Schrift. Gesamtausgabe. Psalmen und Neues Testament. Ökumenischer Text, Stuttgart 1997.

Diözesanes Neokatechumenales Zentrum e.V. (Hrsg.), Neocatechumenale Iter.Statuta – Der Neokatechumenale Weg. Statut, Kevelaer 2009.

EuGH 27.6.1996, Rs C-234/94, Tomberger, in: Slg 1996 I-3146.

Gesetz vom 6. März 1906, über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz – GmbHG), in: RGBl 58/1906 i. d. F. BGBl I 112/2015.

Gesetz vom 20. Mai 1874, betreffend die gesetzliche Anerkennung von Religionsgesellschaften, in: RGBl 68/1874.

Gesetz vom 1. August 1895, über das gerichtliche Verfahren in bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten (Zivilprozessordnung – ZPO), in: RGBl 113/1895 i. d. F. BGBl I 94/2015.

Gesetz vom 1. Oktober 1920, womit die Republik Österreich als Bundesstaat eingerichtet wird (Bundes-Verfassungsgesetz), in: StGBl 450/1920.

Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhle und der Republik Österreich vom 5. Juni 1933 samt Zusatzprotokoll, in: BGBl II 2/1934.

Lumen gentium, Die dogmatische Konstitution über die Kirche, in: Rahner, Karl, Vorgrimler, Herbert, Kleines Konzilskompendium. Alle Konstitutionen, Dekrete und Erklärungen des Zweiten

Vaticanums in der bischöflich beauftragten Übersetzung, Freiburg i. B. 1966, 105-200.

OGH 20.12.1984, 11 Os 73/84 u.a.

OGH 9.2.1999, 7 Ob 179/98v.

Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance, Österreichischer Corporate Governance Kodex i. d. F. vom Jänner 2015, Wien 2015.

Presbyterorum ordinis, Das Dekret über Dienst und Leben der Priester, in: Rahner, Karl, Vorgrimler, Herbert, Kleines Konzilskompendium. Alle Konstitutionen, Dekrete und Erklärungen des Zweiten Vaticanums in der bischöflich beauftragten Übersetzung, Freiburg i. B. 1966, 561-598.

Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, in: ABl. EU 2013 L 182/19-76.

Staatsgrundgesetz vom 21. December 1867, über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder, in: RGBl 142/1867.

Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: ABl. EU L 2002/243.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur vereinfachten Losungsermittlung bei Bareingängen und Barausgängen (Barbewegungs-VO), in: BGBl II 441/2006.

VwGH 15.2.1983, 82/14/0067.

VwGH 13.5.1986, 84/14/0077.

VwGH 28.4.1993, 90/13/0245.

VwGH 24.4.1996, 92/13/0284.

VwGH 17.12.1998, 97/15/0060.

VwGH 23.3.2000, 97/15/0112.

VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052.

Wagenhofer, Alfred, Doralt, Werner (Hrsg.), Kodex des internationalen Rechts. IAS/IFRS Internationale Rechnungslegung. Stand 1.1.2016, 17. Auflage, Wien 2016.

LITERATURVERZEICHNIS

ADLER, Hans, DÜRING, Walther, SCHMALTZ, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Auflage neu bearbeitet von Karl-Heinz Forster, Reinhard Goerdeler, Josef Lanfermann u.a., Stuttgart 1997.

AFRAC, AFRAC-Stellungnahme 4. Dividendenaktivierung (UGB). Grundsätze der unternehmensrechtlichen phasenkongruenten Dividendenaktivierung, Wien 2015.

AFRAC, AFRAC-Stellungnahme 6. Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB). Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor, Wien 2015.

AFRAC, AFRAC-Stellungnahme 7. Außerbilanzielle Geschäfte (UGB). Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 UGB, Wien 2015.

AFRAC, AFRAC-Stellungnahme 9. Lageberichterstattung (UGB). Lageberichterstattung gemäß §§ 243, 243a und 267 UGB, Wien 2016.

AFRAC, AFRAC-Stellungnahme 10. Nahe stehende Unternehmen und Pesonen (UGB). Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen gemäß §§ 238 Abs. 1 Z 12 und 266 Z 5 UGB, Wien 2015.

AFRAC, AFRAC-Stellungnahme 14. Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB). Grundsatzfragen der unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen, Wien 2015.

AFRAC, AFRAC-Stellungnahme 25. Rechnungslegung von Privatstiftungen (UGB). Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen, Wien 2015.

AFRAC, Statut des Vereins Österreichisches Rechnungslegungskomitee, URL: http://www.afrac.at/?page_id=27 (Stand: 15. Mai 2016).

AYMANS, Winfried, MÖRSDORF, Klaus, Kanonisches Recht. Lehrbuch aufgrund des Codex Iuris Canonici. Begründet von Eduard Eichmann, fortgeführt von Klaus Mörsdorf, neu bearbeitet von Winfried Aymans. Band I. Einleitende Grundfragen und allgemeine Normen, Paderborn 1991.

AYMANS, Winfried, MÖRSDORF, Klaus, MÜLLER, Ludger, Kanonisches Recht. Lehrbuch aufgrund des Codex Iuris Canonici. Begründet von Eduard Eichmann, fortgeführt von Klaus Mörsdorf, neu bearbeitet von Winfried Aymans und Ludger Müller unter Mitarbeit von Christoph Ohly. Band IV. Vermögensrecht, Sanktionsrecht und Prozeßrecht, Paderborn 2013.

BERTL, Romuald, DEUTSCH-GOLDONI, Eva, HIRSCHLER, Klaus, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 9. aktualisierte und erweiterte Auflage, Wien 2015.

BIEG, Hartmut, KUßMAUL, Heinz, WASCHBUSCH, Gerd, Externes Rechnungswesen. 6., vollständig überarbeitete und aktualisierte Auflage, München 2012.

BINGER, Marc, Der Ansatz von Rückstellungen nach HGB und IFRS im Vergleich. Regelungsschärfe, Zweckadäquanz sowie Eignung für die Steuerbilanz, Wiesbaden 2009.

BLASIUS, Torsten, IFRS, HGB und F&E. Besteuerung und Bilanzierung, Berlin 2006.

EINKOMMENSTEUERRICHTLINIEN 2000, Richtlinie des BMF vom 22. März 2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i. d. F. Erlass des BMF vom 25. August 2015, GZ 010203/0233-VI/6/2015.

ELLROTT, Helmut, FÖRSCHLE, Gerhart, KOZIKOWSKI, Michael, u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar. Handels- und Steuerbilanz. §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB mit IFRS-Abweichungen, 7., völlig neubearbeitete Auflage des von Wolfgang Dieter Budde, Hermann Clemm, Max Pankow, Manfred Sarx begründeten Kommentars, München 2010, [zitiert: Bearbeiter, in: Helmut Ellrott (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar].

FAHRNBERGER, Gerhard, Das Zweite Vatikanische Konzil und die Revision des kirchlichen Vermögensrechts, in: Hans Paarhammer (Hrsg.), Administrator bonorum. Oeconomus tamquam paterfamilias. Sebastian Ritter zum 70. Geburtstag, Salzburg 1987, 137-161.

GEROSA, Libero, Die Anerkennung des Neokatechumenalen Weges: eine neue pastorale Chance für die Teilkirche in Europa?, in: AfkKR 171 (2002), 353-370.

HEIMERL, Hans, PREE, Helmuth unter Mitwirkung von Bruno Primetshofer, HdbVermR, Regensburg 1993.

HEINEMANN, Heribert, Schutz der Glaubens- und Sittenlehre, in: Josef Listl, Heribert Schmitz (Hrsg.), HdbKathKR², Regensburg 1999, 708-721.

HIRSCHLER, Klaus (Hrsg.), Bilanzrecht. Kommentar Einzelabschluss, Wien 2010, [zitiert: Bearbeiter, in: Klaus Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht].

HOFIANS, Robert, Immaterielle Werte in Jahresabschluss, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung. Schriften zum österreichischen Abgabenrecht. Herausgegeben von Univ.-Prof. Dr. Gerold Stoll, Band 32, Wien 1992.

HOFSTÄTTER, Franz, REICHEL, Kurt (Hrsg.), Die Einkommensteuer EStG 1988. Kommentar, Loseblattsammlung, Wien, 58. Lieferung,

Stand: Jänner 2015, [zitiert: Bearbeiter, in: Franz Hofstätter, Kurt Reichel (Hrsg.), Die Einkommensteuer. Kommentar].

IASB, Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen, in: Alfred Wagenhofer, Werner Doralt (Hrsg.), Kodex des internationalen Rechts. IAS/IFRS Internationale Rechnungslegung. Stand 1.1.2016, 17. Auflage, Wien 2016, 25-40.

INSTITUT ÖSTERREICHISCHER WIRTSCHAFTSPRÜFER, KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER, Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz, das Privatstiftungsgesetz, das SE-Gesetz, das Vereinsgesetz und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden (Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 RÄG 2014), URL: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_01724/index.shtml (Stand: 26. März 2016).

JABORNEGG, Peter (Hrsg.), Kommentar zum HGB. Handelsgesetzbuch mit Firmenbuchgesetz und Handelsmaklerrecht, Wien 1999, [zitiert: Bearbeiter, in: Peter Jabornegg (Hrsg.), Kommentar zum HGB].

JABORNEGG, Peter, ARTMANN, Eveline (Hrsg.), Kommentar zum UGB. Unternehmensgesetzbuch mit Einzel- und Konzernabschluss, Prüfung und Offenlegung. Band 2, 2. Auflage, Wien 2017, [zitiert: Bearbeiter, in: Peter Jabornegg, Eveline Artmann (Hrsg.), Kommentar zum UGB].

KALB, Herbert, POTZ, Richard, SCHINKELE, Brigitte, Religionsrecht, Wien 2003.

KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER (Hrsg.), Fachgutachten des Fachsenats für Datenverarbeitung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Ordnungsmäßigkeit von IT-Buchführungen (beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Datenverarbeitung am 23. März 2011 als Fachgutachten KFS/DV 1), Wien 2011.

KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER (Hrsg.), Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu ausgewählten Fragen zur Rechnungslegung der Vereine (beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Handelsrecht und Revision (nunmehr Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision) vom 10. Dezember 2003 als Stellungnahme KFS/RL 19; redaktionell überarbeitet im November 2015), Wien 2015.

KLECATSKY, Hans R., Die Kirchen als Körperschaften öffentlichen Rechts im Staatskirchenrecht der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich, in: Oswin Martinek, Gustav Wachter (Hrsg.), Arbeitsleben und Rechtsordnung. Festschrift. Gerhard Schnorr zum 65. Geburtstag, Wien 1988, 509-520.

KOFLER, Herbert, NADVORNIK, Wolfgang, PERNSTEINER, Helmut, VODRAZKA, Karl (Hrsg.), Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, 3., überarbeitete Auflage, Wien 1998-2001, [zitiert: Bearbeiter, in: Herbert Kofler u.a. (Hrsg.), Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung].

KÖRPERSCHAFTSTEUERRICHTLINIEN 2013, Richtlinie des BMF vom 13. März 2013, GZ 010216/0009-VI/6/2013 i. d. F. Erlass des BMF vom 2. Februar 2015, GZ 010216/0001-VI/6/2015.

KÖSTLER, Rudolf, Religion und Religionsgenossenschaft, in: JBl 64 (1935), 339-343, 357-362, 378-382, 399-407.

KREJCI, Heinz, Unternehmensrecht mit Wertpapierrecht von Josef Aicher und Florian Schuhmacher sowie mit einem Kapitel zum „E-Commerce“ von Christian Zib und einem Beitrag „Internationale Rechnungslegung“ von Thomas Haberer. 5., aktualisierte und erweiterte Auflage, Wien 2013.

KÜTING, Karlheinz, WEBER, Claus-Peter (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung. Band Ia. Vierte, grundlegend überarbeitete und wesentlich

erweiterte Auflage, Stuttgart 1995, [zitiert: Bearbeiter, in: Karlheinz Küting u.a. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung].

LEISCHING, Peter, Das Verhältnis von Kirche und Staat in der Republik Österreich, in: Josef Listl, Heribert Schmitz (Hrsg.), HdbKathKR², Regensburg 1999, 1294-1308.

LISTL, Joseph, Die Lehre der Kirche über das Verhältnis von Kirche und Staat, in: Joseph Listl, Heribert Schmitz (Hrsg.), HdbKathKR², Regensburg 1999, 1239-1255.

LISTL, Joseph, Konkordat, in: Stephan Haering, Heribert Schmitz (Hrsg.), Lexikon des Kirchenrechts, Freiburg im Breisgau 2004, 590-599.

LUKAS, Walter, ZETTER, Peter (Hrsg.), Das Rechnungslegungsgesetz mit den einschlägigen Bestimmungen der Europäischen Union und der Bundesrepublik Deutschland sowie ausführlichen Erläuterungen, Verweisungen und einer Darstellung der International Accounting Standards, 3., völlig neu bearbeitete und erweitere Auflage, Wien 2001.

LÜDICKE, Klaus (Hrsg.), Münsterischer Kommentar zum Codex Iuris Canonici unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Deutschland, Österreich und der Schweiz, Essen 1985 ff.

MOXTER, Adolf, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen?, Teil I, in: DStR 42 (2004), 1057-1060, Teil II, in: DStR 42 (2004), 1098-1102.

MÜLLER, Ludger, Communio-Ekklesiologie und Societas-perfecta-Lehre: zwei Quellen des kirchlichen Rechts?, in: Demel, Sabine, Müller, Ludger (Hrsg.), Krönung oder Entwertung des Konzils? Das Verfassungsrecht der katholischen Kirche im Spiegel der Ekklesiologie des Zweiten Vatikanischen Konzils, Trier 2007, 265-293.

NOWOTNY, Christian, Funktion der Rechnungslegung im Handels- und Gesellschaftsrecht, Wien 1987.

ÖSTERREICHISCHE FINANZMARKTAUFSICHT, Rundschreiben zur Feststellung und Überprüfung der Identität für Kreditinstitute, URL: https://www.fma.gv.at/typo3conf/ext/dam_download/secure.php?u=0&file=5915&t=1462114011&hash=dff1b938f9ad54258049b9d9cb4ba32b (Stand: 30. April 2016).

PISKA, Christian M., FROHNER Jutta (Hrsg.), Fachwörterbuch. Einführung in die Rechtswissenschaften, Wien 2009.

PREE Helmuth, Grundfragen kirchlichen Vermögensrechts, in: Josef Listl, Heribert Schmitz (Hrsg.), HdbKathKR², Regensburg 1999, 1041-1068.

PREE Helmuth, PRIMETSHOFER Bruno, Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung. Eine praktische Handreichung, Wien 2007.

PUSCH, Martin, WASTL, Ulrich, „Compliance" – Was hat die Kirche damit zu tun? Einige Anmerkungen zu den Anforderungen an die Verwaltung von Kirchenvermögen im Licht der aktuellen Diskussion um „Compliance", in: AfkKR 183 (2014), 502-533.

PUZA Richard, Die Verwaltung des Kirchenvermögens, in: Josef Listl, Heribert Schmitz (Hrsg.), HdbKathKR², Regensburg 1999, 1093-1102.

REGIERUNGSVORLAGE 448 BlgNR IX. GP vom 20. Juni 1961.

REINHARDT, Heinrich J. F., Die Sakramentalien, in: Josef Listl, Heribert Schmitz (Hrsg.), HdbKathKR², Regensburg 1999, 1013-1016.

RICHTLINIE des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs 2 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 236 UGB) (verabschiedet in der Sitzung des Vorstandes vom Februar 1991 als Richtlinie AP2/R9 (nunmehr IWP/RL 1), redaktionell überarbeitet im Juli 2010), Wien 2010.

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/RL5), redaktionell überarbeitet im Juli 2010), Wien 2010.

SCHWENDENWEIN, Hugo, Österreichisches Staatskirchenrecht, Münsterischer Kommentar zum Codex Iuris Canonici, Beiheft 6, Essen 1992.

STIFTUNGSRICHTLINIEN 2009, Richtlinie des BMF vom 16. November 2009, GZ 010200/0011-VI/6/2009.

STRAUBE, Manfred (Hrsg.), Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band Rechnungslegung §§ 189-283 HGB, 2. Auflage, Wien 2000, [zitiert: Bearbeiter, in: Manfred Straube (Hrsg.), Kommentar zum Handelsgesetzbuch].

STRAUBE, Manfred, RATKA Thomas, RAUTER, Roman Alexander (Hrsg.), Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch. Rechnungslegung, Band 2, 3. Auflage, Wien Loseblattausgabe, Stand: Juni 2017, [zitiert: Bearbeiter, in: Manfred Straube u. a. (Hrsg.), Wiener Kommentar zum UGB].

UMSATZSTEUERRICHTLINIEN 2000, Richtlinie des BMF vom 13. Juli 2005, GZ 09 4501/58-IV/9/00 i. d. F. Erlass des BMF vom 4. November 2015, GZ 010219/0414-VI/4/2015.

VEREINSRICHTLINIEN 2001, Richtlinie des BMF vom 12. Jänner 2004, GZ 06 5004/10-IV/6/01 i. d. F. Erlass des BMF vom 27. Februar 2015, GZ 010219/0074-VI/4/2015.

ABSTRACT

Die im unternehmerischen Bereich schon längst als unentbehrlich und obligatorisch erachtete Notwendigkeit eines ordnungsmäßigen und nach bestimmten, standardisierten Kriterien geführten Rechnungswesens gewinnt seit geraumer Zeit ebenfalls auf dem Gebiet der kirchlichen Vermögensverwaltung an Bedeutung. In besonderer Weise wird dabei das Augenmerk auf die Bilanzierung gerichtet, deren Hauptaufgabe es ist, das wirtschaftliche Ergebnis eines bestimmten Zeitraumes (meistens eines Kalenderjahres) zu ermitteln sowie die Werte für die zu einem bestimmten Zeitpunkt vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden gegenüberzustellen. Die Bilanzierung stellt dementsprechend nicht nur ein Dokumentationsinstrument dar, sondern bildet auch Grundlagen für die ökonomische Analyse des Vergangenen und verhilft zu einer Planung des Künftigen. Darüber hinaus spielt sie auf einer höheren Verwaltungsebene (wie bspw. Diözese oder Ordensprovinz) eine wesentliche Rolle. Die Jahresabschlüsse der kirchlichen Rechtspersönlichkeiten ermöglichen deren wirtschaftliche Vergleichbarkeit sowie die Erfüllung der Kontroll- und Aufsichtsaufgaben. Dies ist jedoch nur dann erreichbar, wenn die Erstellung dieser Jahresabschlüsse nach bestimmten Grundsätzen erfolgt, die für alle kirchlichen juristischen Personen einheitlich und verpflichtend gelten und von ihnen konsequent angewendet werden.

Die vorliegende Dissertation setzt sich mit der Fragestellung auseinander, inwieweit kirchliche Buchhaltungs- und Bilanzierungsnormen, die für kanonische Vermögensträger gelten sollten, sich an den weltlichen Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches zum Einzeljahresabschluss orientieren können.

Dabei wird im ersten Schritt auf die wichtigsten Bestimmungen des österreichischen Religionsrechts eingegangen, welches die rechtlichen Grundlagen für die öffentlich-rechtliche Stellung der kirchlichen juristischen Personen in der österreichischen Rechtsordnung bildet.

In weiterer Folge werden die einschlägigen Normen des UGB auf ihre Anwendbarkeit im kirchlichen Bereich kritisch untersucht. In diesem Zusammenhang wird versucht, auf folgende Fragen eine Antwort zu geben: Ist die jeweilige UGB-Norm für kirchliche Vermögensträger von Relevanz? Kann sie im vorliegenden unternehmensrechtlichen Wortlaut in das kirchenrechtliche Regelwerk übernommen werden? Muss sie gegebenenfalls geändert oder ergänzt werden, um den kirchlichen Besonderheiten gerecht zu werden? Gibt es im Zusammenhang mit dieser Norm kirchenspezifische Sachverhalte, die adäquat berücksichtigt werden müssen?

Als Ergebnis der Ausführungen zur jeweiligen UGB-Regelung wird ein Formulierungsvorschlag für eine diesbezügliche kirchenrechtliche Norm unterbreitet. Insgesamt sollen sie einen ganzheitlichen Vorschlag für ein kirchliches Buchführungsgesetz darstellen, das für das österreichische Bundesgebiet gelten soll.