

STEUERRECHT AKTUELL

Univ.-Prof. Dr. Sabine Urnik/Univ.-Prof. Dr. Christoph Urtz, beide Universität Salzburg

Übersicht über die Neuerungen des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014

Teil 1: Definitionen, Ansatz- und Bewertungsvorschriften

» ÖStZ 2015/209

Mit BGBl I 2015/22 wurde das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 – RÄG 2014 veröffentlicht. Die Neuerungen des RÄG 2014 werden in 3 Teilen dargestellt: Teil 1 umfasst die Definitionen sowie die Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Teil 2, der ebenfalls in diesem Heft erscheint, umfasst die Ausweisänderungen im Jahresabschluss; er wurde von *Stefan Papst* verfasst. Teil 3 von *Philipp Loser* umfasst Prüfung, Offenlegung und Zwangsstrafen und wird in einem der nächsten Hefte erscheinen.

1. ALLGEMEINE HINWEISE ZUM RÄG 2014

Die Neuerungen des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 (RÄG 2014) dienen dazu, die 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, ABi L 182/55, – in der Folge kurz „Bilanzrichtlinie“ – umzusetzen.

Das RÄG 2014 enthält zwei wesentliche Ziele:

- Die Umsetzung der Änderungen der erwähnten Bilanzrichtlinie und
- die Herstellung der „Einheitsbilanz“, dh des Gleichklangs zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz. Bereits an dieser Stelle sei aber darauf hingewiesen, dass dieses Ziel derzeit zwar im Großen und Ganzen – da zB auf die noch im Ministerialentwurf¹ vorgesehene, unternehmensrechtlich verpflichtende Bildung bestimmter Aufwandsrückstellungen verzichtet wurde; siehe Abschnitt 2.4. –, aber noch nicht in jedem Detail erreicht wurde. Ein Auseinanderfallen zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz gibt es zB weiterhin bei Pauschalwertberichtigungen und Pauschalrückstellungen (siehe Abschnitt 2.6).

Übergangsregelungen: Die Neuerungen des RÄG 2014 sind grundsätzlich für jene Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen (vgl § 906 Abs 28 UGB), sofern in der Folge (vgl § 906 Abs 29 ff UGB) nichts Gegenteiliges bestimmt ist.

2. DIE ÄNDERUNGEN DURCH DAS RÄG 2014 IM DETAIL

2.1. § 189 UGB (NEUE DEFINITION DER KAPITALISTISCHEN PERSONENGESELLSCHAFT UND UMFANG DER RECHNUNGSLEGUNGSPFLICHT)

Nach bisheriger Rechtslage (§ 189 Abs 1 Z 1 UGB) waren „Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist“, kraft Rechtsform² rechnungslegungspflichtig. Nach der Neuerung sind die Kapitalgesellschaften inhaltlich unverändert in § 189 Abs 1 Z 1 geregelt und die kapitalistischen Personengesellschaften in Z 2 leg cit. Dabei wird innerhalb des § 189 Abs 1 Z 2 UGB eine systematische Aufteilung vorgenommen in jene kapitalistische Personengesellschaften, die in den Anwendungsbereich der Bilanzrichtlinie fallen (= lit a),³ und jene, die zwar nicht vom Richtlinienanwendungsbereich umfasst sind, auf die aber nichtsdestotrotz die für Kapitalgesellschaften geltenden Rechnungslegungsbestimmungen (wie nach der bisherigen Rechtslage) anzuwenden sind (vgl lit b: „kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist und die unternehmerisch tätig sind“). Unter lit a fallen daher insbesondere die GmbH & Co KG oder die AG & Co KG, unter lit b fallen kapitalistische Personengesellschaften, deren Komplementär ein haftungsbeschränkter Gesellschafter wie eine Genossenschaft oder ein Verein ist.⁴ Eine inhaltliche Änderung der denkbaren Rechtsformen, die als kapitalistische Personengesellschaft unter § 189 Abs 1 Z 2 lit a oder lit b fallen, ist damit nicht verbunden.⁵ UE ist das Zusammenspiel zwischen lit a und lit b wohl so zu verstehen, dass die lit a der lit b vorgeht (siehe dazu sogleich unten); eine Klarstellung wäre in diesem Punkt aber wünschenswert.

Inhaltlich neu ist allerdings die Regelung, dass – in lit a – nur jene kapitalistischen Personengesellschaften erfasst sind, bei denen „alle unmittelbaren oder mittelbaren“ Gesellschafter

² Die Rechnungslegungspflicht bestimmt sich damit unabhängig von den erzielten Umsatzerlösen.

³ Des Weiteren sind von lit a jene Gesellschaften erfasst, die zwar „nicht dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum unterliegen, aber über eine Rechtsform verfügen, die einer in Anhang I der Richtlinie 2013/34/EU genannten vergleichbar ist“.

⁴ Vgl die EB RV (367 BlgNR 25. GP), 3.

⁵ So waren bereits nach bisheriger Rechtslage die OG oder KG mit einem Verein oder einer Genossenschaft als unbeschränkt haftender Gesellschafter erfasst: *Schiebel/Six in Straube (Hrsg)*, UGB – Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/RLG³ § 189 Rz 26 (Stand Juni 2011, rdb.at).

¹ Vgl den Ministerialentwurf 59/ME 25. GP.

letztlich nur beschränkt haftbar sind. **Damit sind im Falle von doppelstöckigen OG oder KG in Zukunft jedenfalls nur jene Personengesellschaften rechnungslegungspflichtig, die letzten Endes von Kapitalgesellschaften beherrscht werden,**⁶ nicht aber jene, an denen auf der letzten Ebene natürliche Personen in beherrschender Weise beteiligt sind. **Diese Regelung dient in erster Linie wohl der Klarstellung:** Nach dem Wortlaut der bisherigen Regelung waren nämlich auch jene doppelstöckigen OG oder KG von der Rechnungslegungspflicht betroffen, die letzten Endes von natürlichen Personen beherrscht wurden (in der Literatur wurde diese Regelung allerdings ohnehin einschränkend interpretiert).⁷ Auf den ersten Blick fällt auf, dass in lit b keine Klarstellung für den Fall doppelstöckiger OG oder KG vorgesehen ist. Dies kann wohl nur dadurch erklärt werden, dass die lit a der lit b vorgeht.

Die **wichtigste Neuerung** liegt wohl darin, dass bei kapitalistischen Personengesellschaften die Einschränkung auf „unternehmerisch tätige“ Personengesellschaften in § 189 Abs 1 Z 2 lit a UGB weggefallen ist. Nur bei lit b – also bei kapitalistischen Personengesellschaften, deren Komplementär eine Genossenschaft oder ein Verein ist – ist eine unternehmerische Tätigkeit weiterhin erforderlich. **Dies bedeutet, dass die unter lit a fallende GmbH & Co KG oder die AG & Co KG in Zukunft selbst dann rechnungslegungspflichtig ist, wenn sie nicht unternehmerisch tätig ist (zB als vermögensverwaltende GmbH & Co KG).** Lediglich bei jenen kapitalistischen Personengesellschaften, deren Komplementär eine Genossenschaft oder ein Verein ist, ist die Einschränkung auf unternehmerische Tätigkeiten weiterhin vorgesehen (und weiterhin zulässig, da diese Personengesellschaften ohnehin nicht in den Anwendungsbereich der Bilanzrichtlinie fallen).

2.2. § 189a UGB (EINFÜHRUNG VON NEUEN DEFINITIONEN – AUSWIRKUNGEN UA AUF §§ 196a, 198 Abs 8 Z 3, 202, 204, 207, 221 Abs 1a, 228 UND 232 Abs 1)

Gemäß dem Vorbild der Bilanzrichtlinie werden Definitionen, die an mehreren Stellen des UGB verwendet werden, an zentraler Stelle – und zwar in der neuen Bestimmung des § 189a – geregelt. Zu diesen neuen Definitionen gehören insbesondere:

- **„Beteiligung“ (§ 189a Z 2):** Die in § 189a Z 2 normierte Definition einer „Beteiligung“ entspricht der bisherigen Definition in § 228 Abs 1 und Abs 2 UGB.⁸
- **„Beizulegender Wert“ (§ 189a Z 3):** Dieser Begriff wurde nach bisherigem Recht in §§ 204 Abs 2 und 207 sowie § 202 erwähnt, ohne dass er dort definiert worden wäre: § 204 Abs 2 sprach vom „Wert [...] der [den Vermögensgegenständen] am Abschlußstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen beizulegen ist“; § 207 sprach – ohne Bezugnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen – vom „Wert, der dem Vermö-

gensgegenstand am Abschlußstichtag beizulegen ist“ und § 202 sprach vom „beizulegenden Wert“ im Leistungszeitpunkt.⁹ Nach der Neuregelung wird der beizulegende Wert in § 189a Z 3 wie folgt definiert: „der 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“. Dieser Wert entspricht inhaltlich der Definition des Teilwerts in den steuerlichen Bestimmungen des § 6 Z 1 EStG sowie des § 12 BewG.¹⁰ Die **Übernahme dieser steuerlichen Definition und damit die Gleichsetzung des steuerlichen Teilwerts mit dem unternehmensrechtlichen beizulegenden Wert** dient dem Ziel, die Einheit zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz herzustellen¹¹ (was ja auch einem Teilziel des RÄG 2014 entspricht). Neu ist diese Einheit zwischen beizulegendem Wert und Teilwert nicht; sie entsprach auch der bisherigen Rechtslage, worauf auch die Gesetzesmaterialien hinweisen.¹² Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen übrigens nicht überschritten werden; auch dies entspricht der bisherigen Rechtslage.¹³ In der Bilanzrichtlinie wird der beizulegende Wert nicht definiert.¹⁴ In Art 12 Abs 6 heißt es „niedrigerer Wert, der (...) ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist“ (Englisch: „the lower figure ... attributed to them“). Der Gegensatz zu diesem Wert ist nach der Systematik der Bilanzrichtlinie der „fair value“, der für Finanzinstrumente zur Anwendung kommt und als „beizulegender Zeitwert“ übersetzt wird (siehe sogleich unten). Mangels einer Definition in der Bilanzrichtlinie dürfte wohl davon auszugehen sein, dass die in § 189a Z 3 gewählte Definition, die dem Steuerrecht folgt, auch richtlinienkonform ist.

- **„Beizulegender Zeitwert“ (§ 189a Z 4):** Die neue Definition des „beizulegenden Zeitwerts“ für Finanzinstrumente in § 189a Z 4 UGB wurde aus Art 8 Abs 7 (lit a und lit b) der Bilanzrichtlinie übernommen. Sie hatte bisher nur für die Anhangangabe nach § 237a UGB aF (= § 238 Abs 1 Z 1 und 2 idgF) eine eigenständige Bedeutung.¹⁵ Im Unter-

⁹ Ferner wurde der beizulegende Wert noch in §§ 235, 237a, 254, 264 und 266 erwähnt.

¹⁰ Abweichungen bestehen nur insoweit, als die steuerlichen Begriffe „Betrieb“ durch „Unternehmen“ und „Wirtschaftsgut“ durch „Vermögensgegenstand“ bzw. „Schuld“ ersetzt wurden.

¹¹ So die klaren Aussagen in den EB RV, 3, die von einem „Gleichauf zwischen UGB- und Steuerbilanz“ sprechen. In einem Punkt sind die EB RV allerdings widersprüchlich: Einerseits betonen die Materialien, dass die Neuregelung dazu dient, „die Unternehmen nicht vor Zweifelsfragen zu stellen, ob die steuerrechtliche Bewertung auch für das UGB zulässig ist“; andererseits weisen sie aber auf die „Einigkeit in der Literatur“ hin, wonach die Begriffe des beizulegenden Werts und des Teilwerts ohnehin deckungsgleich sind (siehe dazu noch unten).

¹² Die EB RV weisen zu Recht auf die „Einigkeit in der Literatur“ hin und zitieren „Ludwig/Strimitzer in Hirschler [Hrsg.], Bilanzrecht, § 202 Rz 12; Bertl/Fraberger, Der beizulegende Wert, RWZ 1999, 376“. Weiters zu erwähnen wären zB Fellingner/Urník/Urtz in Straube, UGB II/RLG³ § 207 Rz 19 und die zahlreichen weiteren Nachweise dort (Stand Juni 2011, rdb.at).

¹³ Darauf weisen die EB RV (§ 3) ausdrücklich hin („Der beizulegende Wert kann zwar auch höher als der kostenbasierte Wert sein, die Formulierung der §§ 204 und 207 im Zusammenhang mit § 203 Abs. 1 bis 3 stellt aber sicher, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschritten werden dürfen“); dies ist aber ohnehin auch nach der bisherigen Rechtslage unstrittig gewesen.

¹⁴ Siehe die EB RV, 3.

¹⁵ So ausdrücklich die EB RV, 3.

⁶ Vgl die EB RV, 3.

⁷ Vgl zur teleologischen Reduktion bereits Nowotny/M. Tichy in Straube (Hrsg.), Kommentar zum HGB II/RLG² (2000) § 221 Rz 9 und insbesondere Rz 38 sowie den Hinweis in den EB RV dazu (§ 3); vgl auch Schiebel/Six in Straube, UGB II/RLG³ § 189 Rz 26 (Stand Juni 2011, rdb.at).

⁸ EB RV, 3.

schied zum Wortlaut des Art 8 Abs 7 der Bilanzrichtlinie enthält § 189a Z 4 UGB allerdings eingangs den „Börsenkurs oder Marktwert“ als grundlegenden Bewertungsmaßstab bzw Anknüpfungspunkt für den beizulegenden Zeitwert, der nicht nur für Finanzinstrumente, sondern allgemein gilt. Dieser Bewertungsmaßstab ist mit der Bilanzrichtlinie vereinbar, da Art 8 Abs 7 lit a erster Satz ebenfalls von einem Marktwert als Bewertungsmaßstab ausgeht und in weiterer Folge lediglich Sonderregelungen für jene Fälle trifft, in denen sich der Marktwert (für das Finanzinstrument als Ganzes) nicht ohne weiteres bestimmen lässt oder in denen sich nicht einmal ein verlässlicher Markt ohne weiteres ermitteln lässt. Die Gesetzesmaterialien begründen die Normierung des Börsenkurses bzw Marktwerts als grundlegenden Bewertungsmaßstab übrigens auch damit, dass schon die bisherige Regelung des § 207 „auf einen Marktpreis oder Börsenkurs“¹⁶ Bezug nahm.¹⁷

■ **„Umsatzerlöse“ (§ 189a Z 5):** In § 189a Z 5 wird unter Umsetzung des Art 2 Z 5 der Bilanzrichtlinie eine neue Definition der Umsatzerlöse vorgenommen, die die bisherige Definition in § 232 Abs 1 ersetzt. Dabei sind – jedenfalls dem Wortlaut nach – 2 Punkte neu:

(a) Erstens fällt in Zukunft **die Einschränkung weg, wonach Umsatzerlöse die für die „gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Erlöse“** sind. Die Gesetzesmaterialien in der Fassung des Ministerialentwurfs¹⁸ führten dazu noch aus, dass die Bilanzrichtlinie diese Einschränkung – im Unterschied zur Vorgängervorgängerfassung – ebenso wenig enthält, meinen aber, dass eine inhaltliche Änderung in diesem Punkt weder in den Beratungsprotokollen thematisiert worden sei und es auch sonst keinen Anhaltspunkt für eine gewollte Änderung gäbe. Daher könne „die bisherige Einschränkung auf aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielte Erlöse aufrechterhalten werden“. UE sind diese Aussagen in den Materialien zum Ministerialentwurf nicht überzeugend: Immerhin hat sich der Wortlaut der Bilanzrichtlinie im Gegensatz zur Vorgängervorgängerfassung geändert, sodass dem Wegfall der Einschränkung auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit wohl Bedeutung zukommen muss, auch wenn dies aus den Materialien der Richtlinie nicht eindeutig hervorgeht.¹⁹ Außerdem ist diese Einschränkung ja auch im Wortlaut des § 189a Z 5 UGB weggefallen, sodass die Aussage im Ministerialentwurf, wonach diese Einschränkung aufrechterhalten werden könne, nicht verständlich ist. Wohl aus diesem Grund ist in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage diese Aussage nicht mehr aufgenommen worden; die EB RV räumen vielmehr ein, dass „in Zukunft [...] daher auch solche Erlöse zu den

Umsatzerlösen zu zählen sein [werden], die nicht für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typisch sind.“²⁰

(b) Zweitens ist in § 189a Z 5 die Regelung aufgenommen worden, dass – neben Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer, die auch in der bisherigen Regelung des § 232 Abs 1 UGB enthalten waren – auch die **„sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern“** von den Umsatzerlösen abzuziehen sind. Diese Neuerung betrifft den Abzug von Verkehr- und Verbrauchsteuern von den Umsatzerlösen. Sie stellt inhaltlich insoweit eine Neuerung dar, als der Abzug von Verkehr- und Verbrauchsteuern nach der bisherigen Regelung des § 232 Abs 1 UGB – in der lediglich die Umsatzsteuer erwähnt war – strittig war.²¹ Diese Neuerung geht auf Art 2 Z 5 der Bilanzrichtlinie zurück (auch die Vorgängerfassung enthielt eine solche Regelung) und ist daher richtlinienkonform.

■ **Grundsatz der „Wesentlichkeit“ (§ 189a Z 10, § 196a, § 198 Abs 8 Z 3 und § 209 Abs 1):** In § 189a Z 10 wird eine ausführliche Definition des Grundsatzes der „Wesentlichkeit“ vorgenommen, und zwar in Umsetzung des Art 2 Z 16 der Bilanzrichtlinie. Ergänzend dazu wird dieser in § 196a Abs 2 im Allgemeinen definiert und in Abs 1 leg cit um den Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts unter Umsetzung von Art 6 lit h der Bilanzrichtlinie ergänzt. Der Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts sowie der Wesentlichkeitsgrundsatz waren schon bisher als Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung anerkannt²² und werden somit nunmehr explizit als Prinzipien im Gesetz verankert.²³ Diese Verankerung – und insbesondere die inhaltliche Präzisierung dieses Prinzips – ist aus Sicht des Legalitätsprinzips sehr zu begrüßen. In § 198 Abs 8 Z 3 UGB wird die Wortfolge „Beträge von untergeordneter Bedeutung“ durch die Wortfolge „nicht wesentliche Beträge“ ersetzt. Die Änderung dieser Wortfolge setzt die Kodifizierung des Grundsatzes der Wesentlichkeit konsequent fort. In § 209 Abs 1 wird schließlich die Wortfolge „von untergeordneter Bedeutung“ durch die Wendung „nicht wesentlich“ ersetzt. In beiden Bestimmungen – § 198 Abs 8 Z 3 und § 209 Abs 1 UGB – ist die Wesentlichkeit im Sinne des § 189a Z 10 UGB zu verstehen (dies ergibt sich neben dem systematischen Zusammenhang auch aus der historischen Entwicklung, da im Ministerialentwurf in beiden Bestimmungen jeweils noch in einem Klammerausdruck auf § 189a Z 10 UGB verwiesen wurde).²⁴

■ **„Investmentunternehmen“ und „Beteiligungsgesellschaft“ (§ 189a Z 11 und Z 12):** Diese beiden Definitionen haben Bedeutung für die Ausnahme von Kleinstgesellschaften (§ 221

¹⁶ Somit dürfte aufgrund der historischen Entwicklung auch klar sein, dass die Begriffe „Marktwert“ und „Marktpreis“ Synonyme sind.

¹⁷ Somit erscheint es nach den EB RV (S 3) „sinnvoll, den beizulegenden Zeitwert generell als Verkehrswert, also als Börsenkurs oder Marktwert zu definieren, und für Finanzinstrumente die speziellen Regeln der Richtlinie zu übernehmen“.

¹⁸ Erläuterungen zu 59/ME 25. GP, 4.

¹⁹ So auch die Stellungnahme des Österreichischen Rechtsanwaltskammertages, 19/SN-59/ME 25. GP, 6.

²⁰ EB RV, 4.

²¹ Vgl. Bergmann in Straube, UGB II/RLG³ § 232 Rz 11 mwN (Stand Juni 2011, rdb.at).

²² ZB Urnik/Urtz in Straube, UGB II/RLG³ § 201 Rz 15 (Stand Juni 2011, rdb.at); vgl. auch die Nachweise in den EB RV, 4.

²³ Vgl. auch die EB RV, 4.

²⁴ Vgl. den Ministerialentwurf 59/ME 25. GP. Dieser Verweis wurde offenbar als Folge einer im Gesetzgebungsverfahren geäußerten Kritik an der Formulierungstechnik gestrichen (vgl. die Stellungnahme des Österreichischen Rechtsanwaltskammertages, 19/SN-59/ME 25. GP, 7); eine inhaltliche Bedeutung hat der Entfall dieses Verweises auf § 189a Z 10 UGB damit nicht.

Abs 1a UGB). Sie setzen Art 2 Z 14 und Z 15 der Bilanzrichtlinie um.

2.3. AKTIVIERUNGSPFLICHT DES DAMNUMS BZW DISAGIOS (§ 198 Abs 7 UGB)

Nach der bisherigen Regelung des § 198 Abs 7 erster Satz UGB bestand für ein sogenanntes „Damnum“ oder „Disagio“ – eine solche Position ergibt sich aus einem Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit, der zum Zeitpunkt ihrer Begründung höher ist als der Ausgabebetrag (was zB bei Nullkuponanleihen der Fall ist) – ein Aktivierungswahlrecht. Nunmehr sieht der **neu gefasste § 198 Abs 7 erster Satz UGB eine Aktivierungspflicht für das Damnum bzw Disagio** vor. Die Gesetzesmaterialien weisen darauf hin, dass es nach der Vorgängerklausur (Art 41) der Bilanzrichtlinie noch strittig gewesen sei, ob den Unternehmen ein Aktivierungswahlrecht eingeräumt werden müsse. Da in Art 12 Abs 10 der Bilanzrichtlinie nunmehr klargestellt wurde, dass die Mitgliedstaaten auch eine Aktivierungspflicht vorsehen können, habe der österreichische Gesetzgeber von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht.²⁵ Im unverändert gebliebenen zweiten Satz des § 198 Abs 7 findet sich auch ein ausdrücklicher Hinweis zur Abschreibungsmethode für das als Rechnungsabgrenzungsposten aktivierte Damnum bzw Disagio: „Der eingesetzte Betrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibung zu tilgen.“ Dies bedeutet, dass die Abschreibung weiterhin sowohl linear entsprechend der Dauer des Finanzierungsgeschäfts als auch nach der Effektivzinismethode erfolgen kann.²⁶ Diese Freiheit der Abschreibungsmethode ist vor dem Hintergrund des Art 12 Abs 10 der Bilanzrichtlinie zutreffend, da die Richtlinie lediglich verlangt, dass „dieser Betrag [...] jährlich mit einem angemessenen Betrag und spätestens bis zum Zeitpunkt der Rückzahlung der Verbindlichkeiten abzuschreiben“ ist.

Die Neuregelung ist gem § 906 Abs 30 erster Satz erst für jene Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen; ein davor nicht aktiviertes Damnum/Disagio unterliegt keiner nachträglichen Aktivierungspflicht.

2.4. DOCH KEINE NEUREGELUNG VON AUFWANDSRÜCKSTELLUNGEN (§ 198 Abs 8 Z 2 UGB)

Nach der bisherigen Rechtslage bestand für Aufwandsrückstellungen gem § 198 Abs 8 Z 2 UGB ein Ansatzwahlrecht (steuerlich wurden derartige Rückstellungen bisher nicht anerkannt). Im Ministerialentwurf war in § 198 Abs 8 Z 2 UGB noch vorgesehen, dass – neben den bisher schon verpflichtend zu bildenden Verbindlichkeitsrückstellungen – in Zukunft auch Aufwandsrückstellungen verpflichtend einzustellen sind; diese Pflicht betraf allerdings nur ganz bestimmte Aufwandsrückstellungen.²⁷ Dieser Vorschlag ging jedoch nicht ins Gesetz ein (der Grund dafür dürfte in den notwendigen, aber politisch unerwünschten steuerlichen Anpassungen gelegen sein, da bei einer unternehmensrechtlichen Aktivierungspflicht auch eine steuerliche Anerkennung nötig ge-

wesen wäre, um das Ziel der Einheitsbilanz nicht zu gefährden). Daher gibt es im Ergebnis betreffend Aufwandsrückstellungen durch das RÄG 2014 keine Änderungen.

2.5. NEUREGELUNG DER BILANZIERUNG VON LATENTEN STEUERN (§ 198 Abs 9 UND Abs 10) UND STREICHUNG DES § 205 UGB SOWIE ÄNDERUNGEN DER §§ 8 Abs 2, 12 UND 13 EStG

Die Neuregelung der Abs 9 und 10 des § 198 für latente Steuern soll in Zukunft dem „temporary concept“ folgen (statt des bisher geltenden „timing concept“). Nach der bisherigen Rechtslage bestand bei einem zu hohen Steueraufwand ein Aktivierungswahlrecht und bei einem zu niedrigen Steueraufwand eine Passivierungspflicht als Rückstellung. Neu ist, dass der Ausweis bzw die Aufgliederung von der Größe der Gesellschaft abhängt; ebenfalls neu ist, dass es bei aktiven Steuerlatenzen (= einem zu hohen Steueraufwand) eine Aktivierungspflicht gibt, die aber nur bei mittelgroßen oder großen Gesellschaften zum Tragen kommt (überdies ist eine Saldierung mit passiven Steuerlatenzen wie bisher zulässig).²⁸ Besondere Bedeutung kommt den Anhangangaben zu. Zu Details siehe die Gesetzesmaterialien (EB RV, S 5 f). Für kleine Gesellschaften ist bei der Bildung aktiver Steuerlatenzen weiterhin ein Wahlrecht vorgesehen; wird der Aktivposten gebildet, hat eine Aufschlüsselung der unverrechneten Be- und Entlastungen im Anhang zu erfolgen. (Auch) die Verrechnung von Verlustvorträgen ist (unabhängig von der Größe der Gesellschaft) als Wahlrecht ausgestaltet. Wird dieses in Anspruch genommen, muss sichergestellt sein, dass ausreichend passive Steuerlatenzen oder substantielle zukünftige zu versteuernde Ergebnisse vorliegen. Für aktive Steuerlatenzen ist ferner in § 235 Abs 2 UGB eine spezifisch zu berechnende Ausschüttungssperre vorgesehen.

Die **Streichung des § 205 UGB** ist darauf zurückzuführen, dass der Ausweis von un versteuerten Rücklagen international unüblich ist und die Streichung daher vom AFRAC empfohlen wurde. Die Gesetzesmaterialien weisen auch darauf hin, dass die Möglichkeit des Ausweises un versteuerten Rücklagen aufgrund der Vollharmonisierung von Angaben für kleine Unternehmen fraglich wurde.²⁹ Mit der Neuregelung der Bilanzierung von latenten Steuern steht auch die Streichung des bisherigen § 205 UGB in einem gewissen Zusammenhang: Denn nach bisheriger Rechtslage (§ 198 Abs 9 vorletzter Satz) war trotz eines zu niedrigen Steueraufwands die Bildung einer Rückstellung dann entbehrlich, wenn eine unversteuerte Rücklage ausgewiesen wurde. § 205 UGB aF diente daher bisher auch dem Zweck, latente Steuern auszuweisen.³⁰ Dieser Zweck wurde mit der Neuregelung des Ausweises latenter Steuern in § 198 Abs 9 und Abs 10 UGB hinfällig, sodass aus dieser Sicht gegen den Wegfall des § 205 UGB uE keine Bedenken bestehen.

Zum Teil verlangten allerdings steuerliche Vorschriften zwecks Erlangung einer steuerlichen Begünstigung bisher den Ausweis dieser Begünstigung in der Unternehmensbilanz (so zB nach

²⁵ Vgl EB RV, 5.

²⁶ So ausdrücklich die EB RV, 5.

²⁷ 59/ME 25. GP.

²⁸ EB RV, 5.

²⁹ EB RV, 7.

³⁰ ZB *Urnik/Urtz* in *Straube*, UGB II/RLG³ § 205 Rz 4 und 8 (Stand Juni 2011, rdb.at).

hM für die Übertragung stiller Reserven gem § 12 Abs 1 EStG und ausdrücklich nach dem Gesetzeswortlaut für die Übertragungsrücklage gem § 12 Abs 8 EStG sowie nach hM für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter gem § 13 EStG).³¹ Mit der Streichung des § 205 UGB würde es genau an einer solchen Vorschrift fehlen, die einen Ausweis in der Unternehmensbilanz erlaubt. Im Gesetzgebungsverfahren wurde daher eine Anpassung dieser steuerlichen Vorschriften gefordert; die darin enthaltenen Ausweisverpflichtungen in der Unternehmensbilanz sollten gestrichen werden.³² In weiterer Folge hat der Gesetzgeber durch das RÄG 2014 konsequenterweise auch in den **diversen steuerlichen Begünstigungsvorschriften des EStG** das Erfordernis des Ausweises in der Unternehmensbilanz gestrichen, konkret in **§ 8 Abs 2 für die 10-Jahres-Abschreibung für denkmalgeschützte Betriebsgebäude, in § 12 Abs 1 und Abs 8 für die Übertragung stiller Reserven und für die Übertragungsrücklage sowie in § 13 EStG für die Sofortabschreibung geringwertige Wirtschaftsgüter**.³³

Abschließend ist anzumerken, dass die neue Regelung des § 204 Abs 1a mit der Streichung des § 205 UGB in Zusammenhang steht (siehe Abschnitt 2.8.).

2.6. ÄNDERUNGEN DES § 201 UND DER ÜBERSCHRIFT ZUM § 201 UND ZUM DRITTEN TITEL DES UGB

Die Überschrift zum Dritten Titel lautet in Zukunft „Ansatz und Bewertung“ (bisher: „Bewertungsvorschriften“). Die Überschrift zu § 201 lautet in Zukunft „Allgemeine Grundsätze“ (die Wortfolge „der Bewertung“ entfällt).

In § 201 Abs 2 Z 1 wird das Wort „Bewertungsmethoden“ durch die Wortfolge „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ ersetzt.

In § 201 wird ein neuer Abs 3 eingefügt, der das Abweichen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden regelt. Zu Details siehe die Gesetzesmaterialien (EB RV, S 6).

In § 201 Abs 2 wird folgende Z 7 eingefügt: „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.“ Ausweislich der Gesetzesmaterialien soll damit der Erwägungsgrund Nr 22 der Bilanzrichtlinie als allgemeiner Bewertungsgrundsatz verankert werden.³⁴ Bemerkenswert ist, dass nach Ansicht der EB RV die Verankerung dieses Grundsatzes „dabei helfen [soll], insbesondere die Bildung von Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen so vorhersehbar zu machen, dass sie in weiterer Folge steuerlich anerkannt werden können“. **Zu beachten ist allerdings, dass das Verbot von Pauschalwertberichtigungen in § 6 Z 2 lit a vierter Satz EStG sowie das Verbot**

von Pauschalrückstellungen in 9 Abs 3 EStG nach der derzeitigen Gesetzeslage – die durch das RÄG 2014 unverändert bleibt, da in Art 8 des RÄG 2014 weder eine Änderung des § 6 Z 2 lit a vierter Satz EStG noch des § 9 EStG vorgesehen ist – **weiterhin aufrecht bleibt**. Die erwähnte Aussage in den Gesetzesmaterialien stellt daher offenbar eine reine Absichtserklärung dar. Eine Abschaffung dieser steuerlichen Verbote aus rechtspolitischer Sicht ist uE allerdings deshalb fraglich, da das Verbot von Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen ja gerade Wertberichtigungen und Rückstellungsbildungen verhindern will, die ausschließlich auf Erfahrungswerte aus der Vergangenheit zurückzuführen sind. Hier ist die zukünftige Entwicklung also noch abzuwarten.

2.7. ÄNDERUNGEN BEI DEN HERSTELLUNGSKOSTEN (§ 203 Abs 3, Abs 4 UND Abs 5 UGB)

Seit dem EU-GesRÄG 1996 bestand in § 203 Abs 3 UGB ein Aktivierungswahlrecht für angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten. Dieses Wahlrecht soll durch das RÄG 2014 sozusagen zurückgenommen und zu einer Aktivierungspflicht werden, und zwar durch die **Neufassung des zweiten Satzes des § 203 Abs 3 UGB**. Die Aktivierungspflicht steht in Einklang mit dem Mitgliedstaatenwahlrecht des Art 2 Z 7 der Bilanzrichtlinie.³⁵ Ausweislich der EB RV soll mit der Einführung der Aktivierungspflicht für angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten ua der in der Literatur vorgebrachten Kritik Rechnung getragen werden, wonach das Aktivierungswahlrecht gegen den Grundsatz des „true and fair view“ verstoße.³⁶

Durch die Neuregelung wird auch ausdrücklich normiert, dass nicht nur variable, sondern auch (angemessene) fixe (Material- und Fertigungs-)Gemeinkosten aktivierungspflichtig sind.³⁷ Dies entsprach bereits dem – zumindest überwiegenden – Meinungsstand zur bisherigen Rechtslage.³⁸ Die Aktivierungspflicht fixer Gemeinkosten gilt allerdings, wie die Gesetzesmaterialien betonen, nur auf der Basis eines durchschnittlichen Beschäftigungsgrads, also der normalen Kapazität der Produktionsanlagen.³⁹ Dies ergibt sich aus dem dritten Satz des § 203 Abs 3 UGB, der durch das RÄG 2014 unverändert blieb.

Die EB RV weisen darauf hin,⁴⁰ dass mit der Neuregelung des § 203 Abs 3 UGB ein Gleichklang zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz hergestellt werden soll. Dies betonen die Gesetzesmaterialien insbesondere für den verpflichtenden Ansatz der fixen Gemeinkosten.⁴¹ Nach Ansicht der Finanzverwaltung und Teilen der Literatur war nämlich die Regelung des § 6 Z 2 lit a vorletzter Satz EStG, wonach „zu den Herstellungskosten auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten“ gehören, so zu verstehen, dass

³¹ Zum Ganzen *Urnik/Urtz in Straube*, UGB II/RLG³ § 205 Rz 2 und Rz 16 (Stand Juni 2011, rdb.at). – In § 12 Abs 8 2. Satz EStG war zwar ausdrücklich nur vom „gesonderten Ausweis“ und nicht von der Unternehmensbilanz die Rede; da das EStG aber keine eigene Steuerbilanz vorsieht, konnte damit nur die Unternehmensbilanz gemeint gewesen sein.

³² Vgl die Stellungnahme des Österreichischen Rechtsanwaltskammertages, 19/SN-59/ME 25. GP, 9 f. Der Ministerialentwurf 59/ME 25. GP sah nämlich noch keine Anpassung dieser steuerlichen Vorschriften vor.

³³ Siehe EB RV, 24.

³⁴ EB RV, 6.

³⁵ EB RV, 6.

³⁶ EB RV, 6.

³⁷ Die EB RV (S 6) sprechen von einer „Klarstellung“.

³⁸ *Urnik/Urtz in Straube*, UGB II/RLG³ § 203 Rz 91 mwN (Stand Juni 2011, rdb.at).

³⁹ EB RV, 6.

⁴⁰ EV RV, 6.

⁴¹ Die EB RV (S 6) weisen darauf hin, dass „damit [...] auch in diesem Bereich der Gleichklang mit dem Einkommensteuerrecht hergestellt (vgl. EStR Rz 2228)“ wird.

nicht nur variable, sondern auch fixe Material- und Fertigungsgemeinkosten steuerlich aktivierungspflichtig sind.⁴²

Bemerkenswert ist, dass die in § 6 Z 2 lit a fünfter Satz normierte Aktivierungspflicht, wonach wie erwähnt „zu den Herstellungskosten auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten“ gehören, nicht gestrichen wurde. Für den § 5 EStG-Gewinnermittler führt dies zu einer „Doppelgleisigkeit“, da sich der zwingende Ansatz der variablen und fixen Material- und Fertigungsgemeinkosten durch die Neuregelung des § 203 Abs 3 UGB ohnehin aus der Unternehmensbilanz ergibt. Erklärt werden kann die weiterhin in § 6 Z 2 lit a fünfter Satz EStG normierte Aktivierungspflicht nur dadurch, dass sie auch für die Gewinnermittlungsarten gem § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG (weiterhin) gelten soll.⁴³

Wird vom bereits bisher vorgesehenen Aktivierungswahlrecht für auf den Zeitraum der Herstellung entfallene Fremdkapitalzinsen Gebrauch gemacht,⁴⁴ so ist künftig die Anwendung dieses Wahlrechts im Anhang anzugeben. Details regelt die **Neufassung des § 203 Abs 4 UGB**.

In **§ 203 Abs 5 UGB**, der die Abschreibung des derivativen Firmenwerts regelt, wird eine Neuregelung der Abschreibungsdauer aufgenommen. Nach der bisherigen Regelung ist die Abschreibung auf die planmäßige Nutzungsdauer zu verteilen. Die Neuregelung trifft eine ergänzende Regelung für den Fall, dass die Nutzungsdauer des Firmenwerts „nicht verlässlich geschätzt werden kann“: Diesfalls ist eine Maximal-Abschreibungsdauer von 10 Jahren zulässig. Nicht nachvollziehbar ist uE allerdings, warum der Gesetzgeber des UGB sich nicht an der steuerrechtlichen Abschreibungsdauer des § 8 Abs 3 EStG von fünfzehn Jahren orientiert hat; Ziel der Reform ist ja gerade der Gleichklang von Unternehmens- und Steuerbilanz.

Übergangsregelungen: § 203 Abs 3 findet erstmals auf Herstellungsvorgänge Anwendung, die in Geschäftsjahren begonnen werden, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen (§ 906 Abs 30 zweiter und dritter Satz UGB). § 203 Abs 5 ist nur auf Geschäfts(Firmen)werte anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2015 gebildet werden (§ 906 Abs 30 vierter Satz UGB).

2.8. ÄNDERUNGEN BEI DEN ABSCHREIBUNGEN IM ANLAGEVERMÖGEN (§ 204 Abs 1a UND Abs 2 UGB)

In **§ 204** wird ein **neuer Absatz 1a** eingefügt: „(1a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens dürfen im Jahr ihrer Anschaffung voll abgeschrieben werden.“ Der Hintergrund dieser Neuregelung liegt darin, dass § 205 und damit auch die darin enthaltene Bewertungsreserve weggefallen ist. Damit war eine **Regelung über die Sofortabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände** erforderlich. Die Neuregelung folgt den bisherigen Grundsätzen über die Sofortabschreibung von

geringwertigen Vermögensgegenständen, was auch aus den EB RV hervorgeht.⁴⁵

- Der Begriff der geringwertigen Vermögensgegenstände folgt der Definition der geringwertigen Wirtschaftsgüter in § 13 EStG;
- es hat weiterhin eine Aktivierung insoweit zu erfolgen, als auch GWG in den Anlagespiegel aufzunehmen sind (sie können allerdings sofort abgeschrieben werden, sofern sie einen wesentlichen Umfang erreichen).
- Neu dürfte allerdings die – aus den Gesetzesmaterialien ableitbare – Einschränkung sein, dass bei einem Verstoß gegen den Grundsatz von „true and fair view“ eine Sofortabschreibung zu unterbleiben hat und stattdessen eine Rückstellung für passive latente Steuern zu bilden ist.

Bei **§ 204 Abs 2** – der außerplanmäßigen Abschreibung des Anlagevermögens – erfolgt erstens eine Neuregelung dadurch, dass eine Anpassung an die neuen Definitionen des „beizulegenden Werts“ und des „beizulegenden Zeitwerts“ erfolgt (siehe dazu ausführlich Abschnitt 2.2.). Darüber hinaus werden auch sämtliche Wahlrechte abgeschafft, und die außerplanmäßige Abschreibung ist nunmehr auch bei Finanzanlagen stets zwingend auf den beizulegenden Zeitwert vorzunehmen (bisher bestand bei Finanzanlagen im Falle einer Wertminderung, die voraussichtlich nicht von Dauer ist, ein Abschreibungswahlrecht).

2.9. ÄNDERUNGEN BEI DEN WERTANSÄTZEN FÜR GEGENSTÄNDE DES UMLAUFVERMÖGENS – LANGFRISTIGE FERTIGUNG (§ 206 Abs 3 UGB)

Das bisherige Ansatzwahlrecht für „angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten“ wurde inhaltlich beibehalten. Da dieses Ansatzwahlrecht nicht durch die Richtlinie gedeckt ist, wurde es als „true and fair view-override“ gemäß Art 4 Abs 4 der Bilanzrichtlinie ausgestaltet.⁴⁶ Die Ausübung dieses Wahlrechts ist zukünftig im Anhang anzugeben und zu begründen, und der Einfluss auf den „true and fair view“ ist darzulegen.

2.10. ÄNDERUNGEN BEI DEN ABSCHREIBUNGEN AUF GEGENSTÄNDE DES UMLAUFVERMÖGENS (§ 207 UGB)

In § 207 UGB erfolgt eine Anpassung an die neuen Definitionen des § 189a Z 3 und Z 4 UGB (siehe ausführlich Abschnitt 2.2.); eine inhaltliche Änderung soll damit nicht verbunden sein:⁴⁷ § 207 erster Satz ordnet bei Gegenständen des Umlaufvermögens allgemein eine Abschreibung auf den am Abschlussstichtag niedrigeren beizulegenden Zeitwert an. Dies ist gemäß § 189a Z 4 UGB grundsätzlich der Börsenkurs oder Marktwert (was inhaltlich der bisherigen Regelung des § 207 entspricht). Ist der beizulegende Zeitwert nicht festzustellen, ist auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Abschlussstichtag

⁴² EStR 2000 Rz 2228 und *Urnik/Urtz* in *Straube*, UGB II/RLG³ § 203 Rz 100 mwN (Stand Juni 2011, rdb.at).

⁴³ Bereits bisher galt diese Aktivierungspflicht nämlich auch für die Gewinnermittlungsarten gem § 4 Abs 1 und Abs 3 EStG; *Urnik/Urtz* in *Straube*, UGB II/RLG³ § 203 Rz 101 (Stand Juni 2011, rdb.at).

⁴⁴ Dieses Aktivierungswahlrecht entspricht Art 12 Abs 8 der Bilanzrichtlinie; vgl den Hinweis in den EB RV, 6 f.

⁴⁵ Siehe zum Ganzen die EB RV, 7.

⁴⁶ So die EB RV, 8.

⁴⁷ EB RV, 8.

iSd § 189a Z 3 UGB abzuschreiben (auch dies entspricht der bisherigen Regelung).⁴⁸

2.11. EINFÜHRUNG EINER ALLGEMEINEN ZUSCHREIBUNGSPFLICHT (§ 208 Abs 2 UND Abs 3 UGB SOWIE § 6 Z 13 VORLETZTER UND LETZTER SATZ SOWIE § 6 Z 2 lit a LETZTER SATZ EStG)

Bisherige Rechtslage: In § 208 Abs 2 UGB war bisher ein Wahlrecht enthalten, wonach Zuschreibungen – entgegen der in Abs 1 leg cit enthaltenen Zuschreibungspflicht – dann unterbleiben konnten, „wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden kann, dass er auch im Jahresabschluss beibehalten wird“. Mit dieser komplizierten, geradezu zirkelschlussartig formulierten Regelung war gemeint, dass eine Zuschreibung bisher insoweit unterbleiben durfte, als sie zu einer steuerlichen Mehrbelastung führte. Dementsprechend durfte bisher eine Zuschreibung insbesondere dann nicht unterbleiben – dh es bestand unternehmensrechtliche Zuschreibungspflicht – wenn sich eine Zuschreibung steuerlich ohnehin nicht auswirkte (zB bei internationalen Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG, die gem § 10 Abs 3 KStG generell steuerneutral gestellt waren) oder wenn ohnehin eine steuerrechtliche Zuschreibungspflicht vorgesehen war (wie dies nach der bisherigen Regelung gem § 6 Z 13 vorletzter und letzter Satz EStG bei Beteiligungen iSd § 228 Abs 1 UGB der Fall war).⁴⁹

Änderungen durch das RÄG 2014 im UGB: Nach der Neuregelung soll **künftig das Wertbeibehaltungswahlrecht des § 208 Abs 2 UGB vollständig wegfallen**. In Abs 2 soll nur noch die Einschränkung enthalten sein, dass die **Zuschreibungspflicht des Abs 1 nicht gilt „bei Abschreibungen des Geschäfts(Firmen)werts“**. Diese Einschränkung hat nach den EB RV aber ohnehin nur klarstellenden Charakter.⁵⁰ **Abs 3**, der bisher die Anhangangabe bei unterlassenen Zuschreibungen vorschrieb, soll konsequenterweise ebenfalls wegfallen. Hintergrund dieser Änderungen ist laut den Gesetzesmaterialien der Umstand, dass Art 12 Abs 6 lit d der Bilanzrichtlinie ein Absehen von der Zuschreibung nicht mehr erlaubt.⁵¹ Die Übergangsregelung des § 906 Abs 33 UGB ordnet die Nachholung bisher unterlassener Zuschreibungen an (zu den steuerlichen Ausnahmen dazu siehe sogleich). An dem aus § 208 Abs 1 UGB und aus dem Grundsatz der Vorsicht ableitbaren Prinzip, dass durch eine Zuschreibung nie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten werden dürfen, hat sich durch die Neuerungen uE nichts geändert (§ 208 Abs 1 bleibt ja unverändert). Im Ergebnis hat die sozusagen praktisch neu eingeführte Zuschreibungspflicht vor allem bei Finanzanlagen sowie bei Wertpapieren und Anteilen des Umlaufvermögens und zT auch bei Grundstücken Bedeutung; ausgenommen sind allerdings Beteiligungen iSd § 228 Abs 1 UGB aF, bei denen bereits bisher

eine steuerliche (und damit auch eine unternehmensrechtliche) Zuschreibungspflicht galt (siehe sogleich).

Änderungen durch das RÄG 2014 im EStG: Die Bestimmung des **§ 6 Z 13 vorletzter und letzter Satz EStG (Zuschreibungspflicht bei Beteiligungen)** wird ebenso gestrichen wie die Bestimmung des **§ 6 Z 2 lit a letzter Satz EStG** (die auf die erstgenannte Bestimmung verweist). Die Abschaffung der genannten Bestimmungen ist insoweit konsequent, als sich eine Zuschreibungspflicht für Finanzanlagen (einschließlich von Beteiligungen) ohnehin aus § 208 Abs 1 UGB ergibt (siehe oben) und sich diese über das steuerliche Maßgeblichkeitsprinzip – für die Gewinnermittlungsart gem § 5 EStG – auch steuerlich auswirkt. Die weggefallenen Regelungen sind damit entbehrlich geworden. Fraglich ist allerdings, warum der Gesetzgeber nicht konsequenterweise auch den ersten Satz des § 6 Z 13 EStG gestrichen hat (was gerade nicht erfolgt ist): Die Bestimmung wurde zwar geändert (die Rückgängigmachung von Investitionsfreibeträgen und der Übertragung stiller Reserven wurde ebenso gestrichen wie die Aufwertung geringwertiger Wirtschaftsgüter), die Aufwertung (Zuschreibung) von Anlagegütern als steuerliche Rechtsfolge einer unternehmensrechtlichen Zuschreibung ist aber geblieben. Offenbar wollte der Gesetzgeber mit der Beibehaltung der steuerlichen Rechtsfolgen einer unternehmensrechtlichen Aufwertung (Zuschreibung) von Anlagegütern in § 6 Z 13 (nunmehr nur Satz 1) sicherstellen, dass eine Aufwertung (Zuschreibung) in der Unternehmensbilanz selbst dann steuerliche Folgen hat, wenn nicht die Gewinnermittlungsart nach § 5 EStG, sondern jene nach § 4 Abs 1 EStG anzuwenden ist.⁵² Die davon betroffenen Fälle (zB eine land- und forstwirtschaftliche oder freiberuflich tätige GmbH & Co KG jeweils mit unternehmensrechtlichem Jahresabschluss) dürften aber keine überragende praktische Bedeutung haben; außerdem umfasst auch die Neufassung des § 6 Z 13 EStG weiterhin nur Anlagevermögen (eine Zuschreibungspflicht bei Umlaufvermögen kann sich daher weiterhin nur über das Maßgeblichkeitsprinzip und über § 5 EStG mit steuerlicher Wirkung ergeben).⁵³

Übergangsregelungen: § 124b Z 270 EStG enthält umfangreiche steuerliche Übergangsregelungen, die im Wesentlichen Folgendes normieren (für Details siehe die EB RV):⁵⁴

- Die Zuschreibungspflicht wird in Einklang mit dem Wegfall des § 208 Abs 2 UGB – dh unternehmensrechtlich wie steuerrechtlich – für Wirtschaftsjahre schlagend, die nach dem 31. 12. 2015 enden (für das Unternehmensrecht siehe § 906 Abs 32 UGB).
- Es sind in diesem Jahr – unternehmens- wie steuerrechtlich – sämtliche bisher unterlassenen Zuschreibungen nachzuholen (für das Unternehmensrecht siehe § 906 Abs 32 UGB).

⁴⁸ So ausdrücklich auch die EB RV, 8 („wie bisher“).

⁴⁹ Siehe zum Ganzen *Urnik/Urtz* in *Straube*, UGB II/RLG³ § 208 Rz 12 ff (Stand Juni 2011, rdb.at).

⁵⁰ EB RV, 8.

⁵¹ So die EB RV, 8.

⁵² Die Bestimmung des § 6 Z 13 EStG (aF und nF) gilt nämlich nicht nur für die Gewinnermittlungsart gem § 5 EStG, sondern – unter der Voraussetzung eines unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses – auch für die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG; ausführlich *Urnik/Urtz* in *Straube*, UGB II/RLG³ § 208 Rz 15 (Stand Juni 2011, rdb.at) und die folgenden Ausführungen.

⁵³ Vgl *Urnik/Urtz* in *Straube*, UGB II/RLG³ § 208 Rz 15 mwN (Stand Juni 2011, rdb.at).

⁵⁴ EB RV, 23 f.

- Steuerlich kann aber für die nachgeholten Zuschreibungen auf Antrag eine Zuschreibungsrücklage gebildet werden, wodurch die Zuschreibungen steuerneutral werden.
- Wenn eine Teilwertabschreibung auf das betreffende Wirtschaftsgut durchgeführt wird, ist diese mit der Zuschreibungsrücklage zu verrechnen, sofern der für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgebliche Teilwert unterschritten wird (dh die Rücklage wird insoweit gewinnerhöhend aufgelöst).
- Sonst muss die Zuschreibungsrücklage (erst) mit dem Ausscheiden des betreffenden Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen aufgelöst werden.

2.12. ÄNDERUNGEN BEI DER BEWERTUNG VON PASSIVPOSTEN, INSBESONDERE VERBINDLICHKEITEN UND RÜCKSTELLUNGEN (§ 211 UGB)

Bei den Verbindlichkeiten und Rückstellungen ergaben sich in Abs 1 und Abs 2 insbesondere die folgenden Änderungen:

- Der Wertansatz von Verbindlichkeiten ist in Zukunft der „Erfüllungsbetrag“ anstelle des bisherigen „Rückzahlungsbetrags“. Die Gesetzesmaterialien begründen dies damit, dass dieser Begriff „klarer als bisher“ darauf hinweisen solle, dass neben Geldleistungs- auch Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen umfasst sind; außerdem solle klargestellt werden, dass auch künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen seien.⁵⁵
- Bei Rückstellungen ist der Erfüllungsbetrag „bestmöglich zu schätzen“ (anstelle der bisherigen „vernünftigen unternehmerischen Beurteilung“). Ob damit inhaltliche Änderungen verbunden sind, ist nicht abzusehen (die EB RV weisen jedenfalls nicht darauf hin). Bemerkenswert ist jedenfalls der Entfall des Satzes, wonach im Rahmen der Bewertung „auf den

Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs. 2 Z 4) Bedacht zu nehmen“ ist. Welche Auswirkungen mit dem Entfall dieses Satzes verbunden sind, ist noch nicht abzusehen.

- In Abs 2 ist nunmehr die Anordnung enthalten, dass Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr „mit einem marktüblichen Zinssatz“ abzuzinsen sind. Inhaltlich dürfte dies insoweit eine Neuerung bedeuten, als die Abzinsung bisher strittig war.⁵⁶ Außerdem geben die EB RV konkrete Hinweise für die Wahl des marktüblichen Zinssatzes; wahlweise wird ua eine Orientierung an dem Zinssatz gem § 9 Abs 5 EStG mit 3,5 % bei langfristigen Verbindlichkeitsrückstellungen vorgeschlagen.⁵⁷ Orientiert man sich an diesem Zinssatz, kann damit der angestrebte „Gleichklang“ zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz verwirklicht werden.
- Bei den Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen und vergleichbaren Rückstellungen bleibt es beim bisherigen versicherungsmathematischen Ansatz. Neu ist aber, dass diese Rückstellungen „mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz“ abgezinst werden dürfen, „der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.“ Dieser Zinssatz kann etwa den Kundmachungen der deutschen Bundesbank gem § 253 Abs 2 dHGB entnommen werden. Neu ist ebenfalls, dass der vereinfachende Ansatz von Abfertigungsrückstellungen mit einem bestimmten Prozentsatz nicht mehr zulässig ist.⁵⁸

Übergangsregelungen: Eine Neubewertung der Rückstellungen und eine Anpassung ist ab jenem Wirtschafts- bzw Geschäftsjahr notwendig, das nach dem 31. 12. 2015 endet. § 906 Abs 34 ermöglicht eine auf längstens fünf Jahre verteilte Zuführung des erforderlichen Betrags.⁵⁹

⁵⁵ So die EB RV, 8.

⁵⁶ Leitner/Urnik/Urtz in Straube, UGB II/RLG³ § 211 Rz 22 mwN (Stand Juni 2011, rdb.at).

⁵⁷ EB RV, 8.

⁵⁸ So die EB RV, 8.

⁵⁹ So EB RV, 8.

Foto beige stellt



Die Autorin:

Univ.-Prof. Mag. Dr. **Sabine Urnik** ist Professorin für Rechnungslegung und Steuerlehre am Fachbereich Sozial- und Wirtschaftswissenschaften der Paris-Lodron-Universität Salzburg, Vizedekanin der Rechtswissenschaftlichen Fakultät und Leiterin des universitären WissensNetzwerkes Recht, Wirtschaft und Arbeitswelt.
 ③ lesen.lexisnexis.at/autor/Urnik/Sabine



Der Autor:

Univ.-Prof. MMag. Dr. **Christoph Urtz** ist Professor für Finanzrecht an der Paris-Lodron-Universität Salzburg und Rechtsanwalt bei Binder Grösswang Rechtsanwälte.

③ lesen.lexisnexis.at/autor/Urtz/Christoph

Foto Helmreich

LexisNexis® Fachbuchhandlung – Wir freuen uns auf Ihren Besuch!
 1030 Wien | Marxergasse 25 | Mo bis Do 9:00 – 17:00 Uhr | Fr 9:00 – 14:00