

STEUERRECHT

Mag. Erich Wolf, Wien

Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014

Die wichtigsten Änderungen im Überblick und ihre praktischen Auswirkungen

» RdW 2015/63

Eine neue Bilanzrichtlinie der Europäischen Union¹ zwingt zu einer umfassenden Änderung der österreichischen Regeln für die Bilanzierung und die Aufstellung des Jahresabschlusses. Der Großteil der neuen Regelungen ist für Geschäftsjahre mit Bilanzstichtag ab dem 31. 12. 2015 vorgesehen. Die höheren Schwellenwerte für die Einordnung der Gesellschaften in große, mittelgroße und kleine Gesellschaften können schon früher angewendet werden. Eines der Ziele ist auch die Vereinheitlichung der unternehmensrechtlichen mit der steuerrechtlichen Bilanz – wie weit eine solche Harmonisierung sinnvoll ist und in der Umsetzung durch das Bilanzreformgesetz auch tatsächlich gelingen kann, ist dabei allerdings mehr als fraglich. Die Reform betrifft sowohl kleine als auch mittelgroße und große Unternehmen. Und es wird spezielle Erleichterungen für „Kleinstunternehmen“ geben. Der Autor gibt in der Folge einen systematischen Überblick. Das RÄG ist im Parlament bereits beschlossen worden.

1. ÄNDERUNGEN GRÖSSENKLASSEN

1.1. SCHWELLENWERTE

Die *Schwellenwerte* bestimmen die Einordnung zu kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften. In der nachfolgenden Auflistung zeigen sich die Änderungen:

„*Kleine Kapitalgesellschaften*“² unterschreiten die folgenden Größenkriterien nicht:

- 5 Mio € Bilanzsumme (bisher 4,84 Mio €)
- 10 Mio € Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag (bisher 9,68 Mio €)
- im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer

Wenn – wie bisher – zwei der drei oben angeführten Größenkriterien überschritten werden, gilt das Unternehmen – wie bisher – als (*prüfungspflichtige*) „mittelgroße Gesellschaft“.

Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei folgenden Größenkriterien nicht überschreiten:³

- 20 Mio € Bilanzsumme (bisher 19,25 Mio €)
- 40 Mio € Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag (bisher 38,5 Mio €)
- im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer

Wenn – wie bisher – zwei der drei oben genannten Größenkriterien überschritten werden, gilt die Gesellschaft als „große Kapitalgesell-

schaft“. Wie bisher müssen die Kriterien in der Regel (mit Ausnahmen) in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten werden. Die Rechtsfolgen treten somit grundsätzlich erst ab dem dritten Geschäftsjahr nach dem erstmaligen Überschreiten ein.⁴

Durch die geringfügige Anhebung der Schwellenwerte werden nicht nur bislang unrunde Beträge gerundet. Ziel ist es, europaweit eine einheitliche Regelung der Schwellenwerte zu erreichen.⁵ Es kommt auch insoweit zu einer Kostenreduktion bei den betroffenen Unternehmen, als sie unter die Schwellenwerte fallen und sodann aus der Abschlussprüfungspflicht herausfallen. Aus Sicht der geprüften Unternehmen ist dieser Schritt daher zu begrüßen. Freilich bewirkt andererseits die Abschlussprüfung auch einen bestimmten Grad des Gläubigerschutzes.

Neu ist, dass „kleine Aktiengesellschaften“ zukünftig entsprechend ihrer Größenmerkmale behandelt werden, dh dass für kleine Aktiengesellschaften auch die Erleichterungen in den Anhangangaben anzuwenden sind. Allerdings fallen kleine Aktiengesellschaften – unverändert – nicht aus der Prüfungspflicht heraus. Für Mutter-Aktiengesellschaften enthält die Reform allerdings auch Verschärfungen. Zukünftig müssen sie ihre Schwellenwerte unter Einbezug der Umsatz-, Bilanz- und Arbeitnehmerzahlen ihrer Tochtergesellschaften – entweder auf konsolidierter oder auf aggregierter Basis vornehmen.⁶ Damit verbunden können auch kleine Mutter-Beteiligungsaktiengesellschaften zu „großen“ Kapitalgesellschaften werden, wenn sie Beteiligungen an entsprechend großen Tochtergesellschaften besitzen. Verschärft wird die Situation für Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen sowie bestimmte Unternehmen mit öffentlichem Interesse (börsennotierte Gesellschaften). Sie gelten zukünftig – unabhängig von ihren Schwellenwerten – jedenfalls als „groß“.⁷

1.2. ERLEICHTERUNGEN FÜR KLEINSTKAPITALGESELLSCHAFTEN

Kleinstkapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten⁸:

- 350.000 € Bilanzsumme
- 700.000 € Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,
- im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer

¹ RL 2013/34/EU vom 29. 6. 2013 des Europäischen Parlaments und des Rates über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen.

² Vgl § 221 Abs 1 Z 1 UGB idF RÄG 2014 BGBl I 2015/22.

³ § 221 Abs 2 UGB idF RÄG 2014.

⁴ § 221 Abs 4 UGB idF RÄG 2014.

⁵ Vgl Erläuternde Bemerkungen zu Z 27 (§ 221 Abs 1 UGB idF RÄG 2014).

⁶ § 221 Abs 4a UGB idF RÄG 2014.

⁷ § 221 Abs 3 UGB idF RÄG 2014.

⁸ § 221 Abs 1 UGB idF RÄG 2014.

Kleinstkapitalgesellschaften brauchen zukünftig *keinen Anhang* aufstellen⁹, wenn sie folgende Angaben unter der Bilanz anführen:

1. Gesamtbetrag der Haftungsverhältnisse¹⁰
2. Vorschüsse und Kredite an Vorstände (Geschäftsführer) und Aufsichtsräte¹¹

Die Zwangsstrafen für Verletzungen der Offenlegungspflichten wurden gesenkt.¹² Die Geldstrafen betragen für diese Gesellschaften nur noch 350 € (bislang 700 €) für die vertretungspflichtigen Organe und die Gesellschaft. Im Wiederholungsfall kann eine Strafe bis zu 1.800 € verhängt werden (bislang 3.600 €).

2. NEUER WESENTLICHKEITSANSATZ – „GRUNDSATZ DES WIRTSCHAFTLICHEN GEHALTS“

Der neu normierte Ansatz der Wesentlichkeit heißt zukünftig „*Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts*“¹³ und gilt für den Ansatz, die Bewertung, die Darstellung und die Offenlegung. Wesentlich ist der Status von Informationen dann, 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. Selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als *unwesentlich* angesehen wird, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten.

Bemerkenswert ist, dass dieser neue Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts nicht nur für die Bewertung oder die Anhangangaben, sondern auch für die Darstellung gilt.¹⁴ Damit kann auch die Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zukünftig verändert werden, wenn der Posten nicht wesentlich ist. Zukünftig könnte bspw. eine Bilanzposition wie die „aktive Rechnungsabgrenzung“ mangels wirtschaftlichen Gehalts auch ganz weggelassen werden.

3. GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERT

Für den Geschäfts- und Firmenwert anlässlich des entgeltlichen Kaufes eines Unternehmens war bislang keine konkrete Nutzungsdauer für dessen planmäßige Abschreibung vorgesehen. Das neue Bilanzrecht sieht eine verpflichtende Abschreibung *über zehn Jahre* vor, sofern die Nutzungsdauer *nicht verlässlich geschätzt* werden kann.¹⁵ Erstmals normiert das Bilanzrecht daher die *Vermutung* einer Nutzungsdauer für den Geschäfts- oder Firmenwert – und diese beträgt zehn Jahre.

Dies könnte eine Verschlechterung der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage von manchen Unternehmen nach sich ziehen, zumal in der Regel – insb. auch aus Gründen der Vereinfachung – die steuerrechtliche Nutzungsdauer von fünfzehn Jahren auch in der unternehmensrechtlichen Bilanz herangezogen wurde. In diesem Punkt kommt es daher zu einem vermehrten Auseinanderklaffen von Unternehmens- und Abgabenrecht.

4. WERTAUFHOLUNGSGEBOT FÜR ALLE FINANZANLAGEN

Nach derzeit bestehendem Bilanzrecht besteht ausschließlich für *Beteiligungen* ein unternehmensrechtliches und steuerrechtliches *Zuschreibungsgebot*.¹⁶ Zukünftig soll dieses Zuschreibungsgebot für alle Finanzanlagen gelten.¹⁷

Das Zuschreibungsgebot bringt nicht nur Verbesserungen in der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, sondern zieht auch steuerliche Belastungen nach sich. Das Zuschreibungsgebot bringt nicht nur Verbesserungen in der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, sondern zieht auch steuerliche Belastungen nach sich. Als Ausgleich dafür sieht der Gesetzgeber eine Zuschreibungsrücklage vor; für Wertaufholungen bis zum 31. 12. 2015 kann eine solche gebildet werden.¹⁸ Die Zuschreibungsrücklage muss spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens der betreffenden Finanzanlagen aufgelöst und versteuert werden. Dennoch wird die Neuregelung für zukünftige Wertaufholungen ab dem 1. 1. 2016 zu teilweise massiven steuerlichen Belastungen führen, insb. auch auf Basis der VwGH-Judikatur¹⁹, dass eine Wertaufholung jedenfalls verpflichtend ist, auch wenn *andere Gründe* für die Wertaufholung als die seinerzeitige außerplanmäßige Abschreibung vorliegen.

Keine Regel ohne Ausnahme – für den Geschäfts- bzw. Firmenwert soll es kraft expliziter Regelung kein Zuschreibungsgebot geben.²⁰ Wird ein Firmenwert außerplanmäßig abgeschrieben, dann gilt keine Wertaufholungsverpflichtung – auch wenn der Firmenwert wieder steigt.

5. HÖHERE UND NIEDRIGERE HERSTELLUNGSKOSTEN

Produzierende Unternehmen werden zukünftig höhere Herstellungskosten in ihren Jahresabschlüssen ausweisen. Die Begründung hierfür ist, dass der derzeit geltende Mindestansatz für die Herstellungskosten entfällt. In der Praxis wird oft – aus Gründen der Vereinfachung – das Wahlrecht für den Mindestansatz für die Herstellungskosten in Anspruch genommen, in diesem Fall werden nach derzeitigem Bilanzrecht nur die Material- und Fertigungseinzelkosten aktiviert. Hier kommt es zu einer tatsächlichen Harmonisierung mit dem Abgabenrecht, zumal *angemessene Gemeinkosten* zukünftig auch in der Unternehmensbilanz anzusetzen sind.²¹ Die Folgen sind höhere Vorratsbestände und eine verbesserte Darstellung der Vermögens-, Ertrags- bzw. Finanzlage des Unternehmens (unter der Prämisse einer richtigen und verlustfreien Bewertung). Die betreffenden Unternehmen erzielen überdies Vereinfachungseffekte, zumal sie sich die komplizierten und zeitaufwendigen steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnungen ersparen.

Bei *langfristiger Fertigung* – die Ausführung erstreckt sich über mehr als zwölf Monate – soll zukünftig und grundsätzlich die Möglichkeit der Aktivierung von *angemessenen Teilen* der *Verwaltungs- und Vertriebskosten* entfallen.²² Die Aufwendungen entstehen bei langfristiger Fertigung sofort, die Erträge erst viel später, dadurch kann es zu Verzerrungen im Rechnungswesen kommen. Es gibt

⁹ § 242 Abs 1 UGB idF RÄG 2014.

¹⁰ 237 Abs 1 Z 2 UGB idF RÄG 2014.

¹¹ § 237 Abs 1 Z 3 UGB idF RÄG 2014.

¹² § 283 Abs 1 UGB idF RÄG 2014.

¹³ Vgl § 189a Abs 10 UGB idF RÄG 2014.

¹⁴ § 196a Abs 2 UGB idF RÄG 2014: „Die Anforderungen an den Jahresabschluss in Bezug auf Darstellung und Offenlegung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.“

¹⁵ Vgl § 203 Abs 5 UGB idF RÄG 2014.

¹⁶ § 208 Abs 2 UGB im Zusammenspiel mit § 6 Z 13 letzter Satz EStG.

¹⁷ § 208 Abs 2 UGB idF RÄG 2014 hebt die „umgekehrte Maßgeblichkeit des Abgabenrechts für das Unternehmensrecht auf“.

¹⁸ § 906 Abs 32 UGB idF RÄG 2014; § 124 b Z 269 EStG.

¹⁹ VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0074; allerdings könnte die Diskussion durch die Übergangsvorschrift in § 906 Abs 33 UGB idF RÄG wieder aufleben: „wenn die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen“.

²⁰ § 208 Abs 2 UGB idF RÄG 2015.

²¹ Vgl § 203 Abs 3 UGB idF RÄG 2014.

²² § 206 Abs 3 UGB idF RÄG 2014.

daher eine Ausnahmeregel nach neuem Bilanzrecht: Wenn durch die Nichtaktivierung ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht erreicht wird, können – wie nach derzeitiger Rechtslage – die Verwaltungs- und Vertriebskosten bei langfristiger Fertigung aktiviert werden, falls eine verlässliche Kostenrechnung vorliegt und aus der weiteren Abwicklung keine Verluste drohen.²³ Da nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen ein frühzeitiger Gewinnausweis bei periodenübergreifenden Fertigungsaufträgen²⁴ möglich ist, werden die Unternehmen mit der Anwendung von internationalen Bilanzierungsregeln diese Ausnahmeregel in Anspruch nehmen, um eine Harmonisierung zu erreichen.

6. LATENTE STEUERN

Bei der Bilanzierung von latenten Steuern gibt es bedeutende Änderungen. *Aktive* oder *passive Steuerlatenzen* ergeben sich aus den Unterschiedsbeträgen von Unternehmens- und Steuerrecht. In den meisten Fällen ist der unternehmensrechtliche Gewinn niedriger als der steuerrechtliche Gewinn²⁵, weshalb sich aktive Steuerlatenzen ergeben. Durch die Aktivierung einer Vermögensposition erhöht sich der unternehmensrechtliche Gewinn und die Körperschaftsteuer in der Gewinn- und Verlustrechnung stimmt sodann mit dem Körperschaftsteuertarif überein.

Nach derzeitigem Recht gibt es für die aktiven Steuerlatenzen ein *Bilanzierungswahlrecht*. Zukünftig ist der Ansatz von aktiven latenten Steuern für mittelgroße und große Gesellschaften *verpflichtend*.²⁶ Die Ermittlung von aktiven Steuerlatenzen ist nach bisherigem Rechnungslegungsrecht aus der Gewinn- und Verlustrechnung abzuleiten.²⁷ Zukünftig sind die zu bilanzierenden Unterschiedsbeträge – im Gleichklang mit den internationalen Vorschriften – aus den Unterschiedsbeträgen zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz zu ermitteln.²⁸ Dies wird in der praktischen Umsetzung zu wesentlich höheren Steuerlatenzen führen, welche – mit Ausnahme von kleinen Unternehmen – verpflichtend zu bilanzieren sind.

6.1. ANSATZWahlRECHT FÜR VERLUSTVORTRÄGE

Bedeutende bilanzielle Auswirkungen in den Bilanzen wird überdies das neue *Ansatzwahlrecht* für *Verlustvorträge* haben.²⁹ Unternehmen mit Verlusten können mittels Option auf Aktivierung eine wesentlich verbesserte Optik ihrer Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gestalten – ohne vielleicht wirklich besser dazustehen! Da ein besseres Jahresergebnis zu weitreichenden Konsequenzen bei der Bonitätsbeurteilung der Gläubiger führen kann, gibt es zu diesem neuen Ansatzwahlrecht flankierende Bestimmungen. Für

künftige steuerliche Ansprüche aus Verlustvorträgen können aktive latente Steuern in dem Ausmaß angesetzt werden, in dem *überzeugende substantielle Hinweise* vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird. Mit dieser Gesetzestextierung sind leider zukünftige Rechtsstreitigkeiten über die richtige Bewertung dieser neuen Vermögensposition vorprogrammiert. Gerade in Verlustjahren wird es für die verantwortliche Geschäftsleitung starke Anreize geben, durch Inanspruchnahme der Option ihr Bilanzbild optisch zu verbessern. Freilich stellt ein falscher Jahresabschluss ein Bilanzdelikt mit weitreichenden Haftungskonsequenzen für Geschäftsführer, Aufsichtsräte und Wirtschaftsprüfer dar.³⁰

Für alle Beträge der aktiven Steuerlatenz besteht eine *Ausschüttungssperre*. Damit kann zwar das Bilanzbild durch aktive Steuerlatenzen verschönert werden, die Ausschüttungsfähigkeit ist allerdings eingeschränkt.³¹

7. DISAGIO

Die Vermögensposition des Disagio ist eigentlich nichts anderes als die Bilanzierung von vorausbezahlten, „versteckten“ Kreditkosten. Bei der Zuteilung eines Kredites bekommt man regelmäßig weniger, als der (nominelle) Rückzahlungsbetrag ausmacht. Bspw. werden bei Aufnahme eines Kredites von 1,0 Mio € nur 990.000 € ausbezahlt, der Differenzbetrag von 10.000 € stellt das Disagio dar. Gemäß den Regeln des Abgabenrechts ist diese Vermögensposition im Rahmen der aktiven Rechnungsabgrenzung auf die Laufzeit des Kredites zu verteilen.³² Nach zukünftigem Bilanzrecht ist die Verteilung auch im Unternehmensrecht geboten.³³ Das derzeitige Bilanzrecht sieht ein Wahlrecht für einen sofortigen Aufwand vor. Damit kommt es zu einer echten Harmonisierung von Steuer- und Unternehmensrecht, eine Mehr-Weniger-Rechnung wird – zumindest für zukünftige Perioden – überflüssig.

8. RÜCKSTELLUNGEN³⁴

Es sind keine wesentlichen Änderungen zur derzeitigen Gesetzeslage ersichtlich.

9. BEWERTUNG VON RÜCKSTELLUNGEN UND VERBINDLICHKEITEN

Hinsichtlich der Bewertung der passiven Vermögenspositionen gibt es – möglicherweise – bedeutende Änderungen. Während laut bestehendem Bilanzrecht Verbindlichkeiten mit ihrem Rückzahlungsbetrag zu bilanzieren sind, wird nach zukünftigem Bilanzrecht der *Erfüllungsbetrag* als Bewertungsprämisse normiert.³⁵ Rückstellungen

²³ „True and fair view-override“, da der Ansatz von Vertriebskosten bei Langfristfertigung durch die Richtlinie nicht gestattet ist.

²⁴ Vgl. International Accounting Standards – IAS 11 „Construction Contracts“.

²⁵ ZB steht der steuerlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren in § 8 Abs 6 EStG eine in der Regel kürzere Abschreibung in der Unternehmensbilanz gegenüber; die unternehmensrechtlichen Sozialkapitalrückstellungen bzw. die entsprechenden Dotierungen sind oft höher als die nach Abgabenrecht zulässigen Rückstellungen. Vgl. § 198 Abs 9 UGB idF RÄG 2014.

²⁶ „Timing differences“ sind stets aus der Gewinn- und Verlustrechnung abzuleiten.

²⁷ „Temporary differences“ nach den internationalen Standards wie zB in § 274 dHGB und nach angloamerikanischen Vorschriften führen zu höheren Unterschiedsbeträgen, da eine gewinnwirksame Erfassung für die Erfassung der Steuerlatenzen nicht erforderlich ist.

²⁹ Vgl. § 198 Abs 8 UGB idF RÄG 2014.

³⁰ Vgl. § 255 AktG, § 122 GmbHG.

³¹ Vgl. § 235 Abs 2 UGB idF RÄG 2014; Die Gewinne dürfen nur ausgeschüttet werden, soweit die danach verbleibenden, jederzeit auflösbaren Rücklagen zzgl. eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrages dem aktivierten Betrag mindestens entsprechen.

³² § 6 Z 3 EStG.

³³ Vgl. § 198 Abs 7 UGB idF RÄG 2014.

³⁴ § 198 Abs 8 UGB sah im Begutachtungsentwurf noch eine verpflichtende Aufwandsrückstellung für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, und für Umweltaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, vor. In der Regierungsvorlage wurde diese Ausweitung des Rückstellungskreises allerdings fallen gelassen.

³⁵ Vgl. § 211 Abs 1 UGB idF RÄG 2014.

mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Damit könnte der bislang geltende Höchstwertansatz für Passivposten Geschichte sein.³⁶ Die praktische Auswirkung des Wegfallens des zwingenden Höchstwertprinzips könnte das Steigen des Steueraufkommens infolge eines gewinnwirksamen Absinkens der Passivposten sein. Zum anderen könnten negative Auswirkungen auf den in Österreich bislang so hoch gelobten Gläubigerschutz befürchtet werden. Andererseits könnte es auch zu Verbesserungen des möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage („true and fair view“) kommen. Die Fachliteratur in Deutschland spricht vom „bestmöglichen Schätzwert“ für die Bildung der Passivposten als Bewertungsprämisse. Die praktische Umsetzung wird daher zeigen, inwieweit die Befürchtungen der Kritiker gerechtfertigt sind.

10. ABSCHREIBUNGSSPIEGEL NEU

Die Informationen des Anlagespiegels werden ausgeweitet. Neu hinzukommt die Position „Bewegungen in Abschreibungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres“.³⁷ Damit wird der Anlagespiegel um drei Positionen erweitert. Zudem müssen die im Geschäftsjahr aktivierten Zinsen ausgewiesen werden.³⁸

11. ÄNDERUNGEN IM AUSWEIS VON BILANZ

Der Ausweis der unversteuerten Rücklage entfällt.³⁹ Der Wegfall der „unversteuerten Rücklagen“ ist sicherlich zu begrüßen. Nach internationalen Grundsätzen ist eine solche Bilanzposition ein „Fremdkörper“ und stiftet Verwirrung bei den Bilanzlesern. Die praktische Auswirkung des Streichens der unversteuerten Rücklage ist sicherlich gering, zumal es nur noch einen marginalen steuerlichen Anwendungsbereich gibt.⁴⁰ Die betreffenden Unternehmen haben allerdings zu beachten, dass nur 75 % des aufzulösenden Betrages in die Gewinnrücklagen zu transferieren sind, der Fremdkapitalanteil (Steueranteil) beträgt 25 % (= Körperschaftsteuertarif).

12. ÄNDERUNGEN IM AUSWEIS VON GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

In diesem Punkt sieht die Novellierung folgende Vereinfachungen vor:

- keine verpflichtende Aufgliederung der sonstigen betrieblichen Erträge für kleine Gesellschaften⁴¹
- keine Aufgliederungspflicht des Personalaufwandes für kleine Gesellschaften⁴²
- keine Zerlegungspflicht hinsichtlich Wertberichtigungen von Finanzvermögen⁴³
- Der gesonderte Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen entfällt⁴⁴ – damit fällt auch der in der Praxis sehr bekannte Posten „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ weg.

Der letzte Punkt hat insoweit Bedeutung, als viele Gesellschaften mit schlechten Jahresergebnissen in der Vergangenheit bestrebt waren, Teile ihres Verlustes in den außerordentlichen Bereich zu gliedern. Eine solche Verbesserung der Optik ist zukünftig nicht mehr zulässig. Im Hinblick auf den „True-and-fair-view-Gedanken“ ist diese Änderung daher zu begrüßen.

Der in der Praxis so gängige Begriff des EGT („Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“) wird obsolet, zukünftig folgt im Gliederungsschema der GuV direkt nach dem Steuerbereich der „Jahresüberschuss“ bzw. der „Jahresfehlbetrag“. Dem Ergebnis vor Steuern (früher „EGT“) folgen die „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ und sodann das Ergebnis nach Steuern bzw. der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag. Das Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung wird daher wesentlich gestrafft und vereinfacht.

⁴¹ § 231 Abs 2 Z 4 UGB idF RÄG 2014

⁴² Vgl § 231 Abs 2 Z 6 UGB idF RÄG 2014.

⁴³ Vgl § 231 Abs 2 Z 14 UGB idF RÄG 2014.

⁴⁴ § 231 Abs 2 Z 18 bis Z 20 (Gesamtkostenverfahren) und § 231 Abs 3 Z 17 bis Z 19 (Umsatzkostenverfahren) in der aktuellen Fassung entfällt.



Der Autor

Mag. Erich Wolf ist selbständiger Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien. Er unterrichtet Steuerberatung an der FH für Finanz- und Rechnungswesen in Wien. Zudem ist er Prüfungskommissär der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für die Steuerberaterprüfer, Qualitätsprüfer und allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger.

✉ erich.wolf@chello.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Wolf/Erich

Foto beige stellt

³⁶ Vgl die Kritik in der Fachliteratur am Abzinsungsverbot zB von Konecny in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht Kommentar § 211 Rz 26 ff, mwN. Auf der anderen Seite ist das imparitäts Realisationsprinzip in § 201 Abs 2 Z 4 lit a UGB unverändert.

³⁷ Vgl § 226 Abs 1 Z 5 UGB idF RÄG 2014.

³⁸ Vgl § 226 Abs 1 Z 6 UGB idF RÄG 2014.

³⁹ § 230 Abs 1 UGB idF wird nach RÄG 2014 ersatzlos gestrichen.

⁴⁰ Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG (für natürliche Personen und für Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Anteilhabern), die Rücklage wegen vorzeitiger Abschreibung aufgrund von steuerlichen Sonderbestimmungen (wie zB § 7a EStG) und die Rücklage für die wahlweise Dotierung von geringwertigen Vermögensgegenständen.

Jetzt auch auf Smartphone & Tablet über aktuelle
Rechtsprechung informieren: rdw.lexisnexis.at