



**Informationsveranstaltung  
Mittwoch, 16. November 2016**

**„Änderungen beim Jahresabschluss von  
Kapitalgesellschaften durch das RÄG 2014“**

**Referent:  
WP/StB Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians**

**IÖS**  
**INSTITUT ÖSTERREICHISCHER STEUERBEARTER**

**Änderungen beim Jahresabschluss von  
Kapitalgesellschaften durch das  
RÄG 2014**

**Univ.-Doz. Dr. Robert Hofians**

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

1

**RÄG 2014**

**Übergangsvorschriften allgemein**

§ 906 Abs 28

- treten mit 20. Juli 2015 in Kraft (die wegfallenden Bestimmungen treten mit diesem Zeitpunkt außer Kraft)
- Sind (soweit im Folgenden nichts Abweichendes angeordnet wird) erstmalig auf Unterlagen der Rechnungslegung für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 **beginnen**
- Auf Unterlagen der Rechnungslegung für Geschäftsjahre, die vor dem 01. Jänner 2016 begonnen haben, sind die Bestimmungen in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 22/2015 weiterhin anzuwenden
- Berichte über Zahlungen an staatliche Stellen können bereits für jene Geschäftsjahre erstellt werden, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen
- *Ausnahmen beim jeweiligen Themenpunkt unten gesondert erwähnt*

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

2

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z 1 Unternehmen von öffentlichem Interesse:

a. Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 21 der Richtlinie 2014/65/EU über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 2002/92/EG und 2011/61/EU, ABl. Nr. L 173 vom 12. 6. 2014 S. 349, zugelassen sind;

b. Kapitalgesellschaften, die Kreditinstitute im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012, ABl. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 1 – mit Ausnahme der in Artikel 2 Abs. 5 der Richtlinie 2013/36/EU über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG, ABl. Nr. L 176 vom 27. 6. 2013 S. 338, genannten Kreditinstitute – sind;

c. Kapitalgesellschaften, die Versicherungsunternehmen im Sinn des Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, ABl. Nr. L 374 vom 31. 12. 1991 S. 7, sind oder

d. Unternehmen, die ungeachtet ihrer Rechtsform in einem Bundesgesetz unter Verweis auf diese Bestimmung als solche bezeichnet werden;

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z 1 Unternehmen von öffentlichem Interesse:

Sofern es sich um Kapitalgesellschaften iSd zweiten Abschnitts handelt, gelten sie als große Kapitalgesellschaften (§ 221 Abs 3)

- Verpflichtung Erstellung **Anhang nach § 240**
- § 243 Abs 5 im Lagebericht auch **nichtfinanzielle Leistungsindikatoren**
- § 243c Bericht von **Zahlungen an staatliche Stellen**
- § 246 Abs 3 eine **größenabhängige Befreiung** von Aufstellung **Konzernabschluss** ist **ausgeschlossen**, wenn die verbundene Unternehmen ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z 1 Unternehmen von öffentlichem Interesse:

Änderungen des Umfangs zum bisherigen Recht:

- Aufnahme von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen
- Unternehmen, deren Aktien/andere Wertpapiere an Wertpapiermarkt außerhalb EU-/EWR-Raum in Vollmitgliedstaat OECD zugelassen sind, nicht mehr umfasst
- Nicht alle Kategorien gleich behandelt (zB § 245 Abs 3 UGB Befreiung Konzernabschluss – Ausschluss nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen nach lit. a, nicht aber für die anderen zudem weitere Verpflichtungen für die kapitalmarktorientierten Unternehmen: § 243a Abs 2, § 267 Abs 3b

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z2 Beteiligung:

*Anteile an einem anderen Unternehmen, 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; § 244 Abs. 4 und 5 über die Berechnung der Anteile ist anzuwenden; die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung;*

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z2 Beteiligung:

- Im Wesentlichen unverändert der bisherige Beteiligungsbegriff des § 228 Abs 1 und 2
- Allgemein von Anteilen an Unternehmen gesprochen
  - dh Kapitalgesellschaften genauso wie Personengesellschaften
- Auch Zweifelsregel 20% unverändert
- Neu: für Berechnung Kapital (und damit für Anwendung der Zweifelsregel) § 244 Abs 4 und 5 anzuwenden
  - Damit sind auch von Tochterunternehmen (verbundene Unternehmen/vollkonsolidiert) oder von Treuhänder gehaltene Anteile zu berücksichtigen;
  - umgekehrt gelten die von der Mutter oder Tochter treuhändig für andere gehaltenen Anteile sowie zu Sicherungszwecken gehaltene Anteile (bei denen Rechte auf Basis von Weisungen) nicht berücksichtigt – von Kapitalanteilsquote abzuziehen
  - eigene Anteile, die vom Tochterunternehmen selbst oder für deren Rechnung gehalten werden, sind abzuziehen

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

7

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z3 beizulegender Wert:

*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;*

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

8

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z3 beizulegender Wert:

- War bisher im UGB nicht ausdrücklich normiert
- Anlehnung an den steuerlichen Teilwertbegriff iSd § 6 Z 1 EStG
  - gedanklich daher zukünftig bei Bewertung von Vermögensgegenständen fiktiver Unternehmenserwerb
  - jener Betrag, der im Rahmen eines Gesamtkaufpreises auf den einzelnen Vermögensgegenstand entfällt
  - äußerst komplex (da 1. fiktiver Gesamtkaufpreis gedanklich zu schätzen und 2. Zuteilung zu den unterschiedlichen Vermögensgegenständen), fraglich subjektive/objektive Wertmaßstäbe und ob wie im Steuerrecht Ermittlung betriebsbezogener Wiederbeschaffungswert erfolgen kann
- Fraglich, wie vorzugehen ist bei Rechnungslegungspflichtigen vorzugehen ist, die kein Unternehmen haben (zB vermögensverwaltende Holding)
  - hier zeigt sich die Schwäche des Konzeptes des Z3
  - diesfalls ist wohl der Einzelmarktwert/Wiederbeschaffungswert heranzuziehen

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

9

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z4 beizulegender Zeitwert:

*der Börsenkurs oder Marktwert; im Fall von Finanzinstrumenten, deren Marktwert sich als Ganzes nicht ohne weiteres ermitteln lässt, der aus den Marktwerten der einzelnen Bestandteile des Finanzinstruments oder dem Marktwert für ein gleichartiges Finanzinstrument abgeleitete Wert; falls sich ein verlässlicher Markt nicht ohne weiteres ermitteln lässt, der mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmodelle und -methoden bestimmte Wert, sofern diese Modelle und Methoden eine angemessene Annäherung an den Marktwert gewährleisten;*

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

10

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z4 beizulegender Zeitwert:

- Bisher § 237a UGB normiert – hatte Bedeutung iZm Anhangangaben zu Finanzinstrumenten
- Naheverhältnis Börsenkurs/Marktwert → Marktwert muss in Ermittlung Börsenkurs nahe kommen
  - Da der Börsenkurs aufgrund der Kleinheit der einzelnen gehandelten Einheit keinerlei Paketzuschläge beinhaltet, wird auch der Marktwert keinerlei Paketzuschläge beinhalten
  - Es muss sich um einen „verlässlichen“ Markt handel (somit ein Markt, auf dem der Marktpreis einfach und ohne weiteres feststellbar ist; aktiver Markt (regelmäßige Transaktionen))
- Allgemein anerkannte Bewertungsmodelle oder –methoden: zB vergleichbare Geschäfte in zeitlicher Nähe zum Jahresabschlussstichtag, für Finanzinstrumente Optionspreismodelle wie das Black-Schole-Modell
- Bedeutung für Bewertung von Umlaufvermögen (§ 207); sollte es keinen beizulegenden Zeitwert geben → beizulegender Wert nach Z 3 zudem teilweise für Finanzanlagevermögen (ausgenommen Beteiligungen)
- Praktisch kein Unterschied zur bisherigen Regelung, lediglich Präzisierung des Begriffes Marktwert und der Ermittlung des Marktwertes

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

11

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z5 Umsatzerlöse:

*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;*

- Verbreiterung des Erlösbegriffs – nicht mehr auf die für gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Erlöse abgestellt
  - Damit fallen auch einzelne, bisher sonstige betriebliche Erträge, unter den Umsatzerlösbegriff (sofern es sich um den Verkauf von Produkten oder die Erbringung einer Dienstleistung handelt)
- Mangels Vorliegen eines Produktes (dies sind Erzeugnisse und Handelswaren) werden Erlöse aus dem Verkauf von Anlagevermögen unverändert keinen Umsatzerlös darstellen
- Ausdrücklich geregelt, dass mit dem Umsatz direkt verbundene Steuern (Verkehr- oder Verbrauchsteuern) nicht zu den Umsatzerlösen zählen
- Auswirkung auf Größenklassenbeurteilung: tendenziell etwas höhere Umsatzerlöse

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

12

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z6 Mutterunternehmen:

*ein Unternehmen, das ein oder mehrere Tochterunternehmen im Sinn des § 244 beherrscht;*

##### Z7 Tochterunternehmen:

*ein Unternehmen, das von einem Mutterunternehmen im Sinn des § 244 unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird;*

- Einheitliche Leitung
- Vorliegen der Stimmrechtsmehrheit
- Recht als Gesellschafter, Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgan zu bestellen oder abzuberufen
- Beherrschenden Einfluss

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z 8 verbundene Unternehmen:

*zwei oder mehrere Unternehmen innerhalb einer Gruppe, wobei eine Gruppe das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen bilden;*

- Im Endeffekt wie bisher alle vollkonsolidierten Unternehmen als verbundene Unternehmen → keine Änderung



## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z10 wesentlich:

der Status von Informationen, 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 werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten;

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z10 wesentlich:

- Bisher unkodifizierter GoB ???
- Qualitatives Beurteilungskriterium: Entscheidungsbeeinflussung
- Quantitative Umschreibung abstrakt definiert in dem ausgeführt wird, dass die Wesentlichkeit von der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängt  
→ dementsprechend werden die bisher für die Wesentlichkeit entwickelten, insbesondere prozentuellen Grenzwerte weiterhin ein üblicher Richtwert sein
- Winkeljohann/Schellhorn (in Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 264 Anm 57): Richtwerte, Abweichungen können dann als wesentlich bezeichnet werden wenn dadurch ...
  - Jahresüberschuss bzw. –fehlbetrag um mindestens 10% (bzw. Vorsteuerergebnis um 5%) und außerdem um mindestens 0,25% der Bilanzsumme verändert wird
  - Die Bilanzsumme um mindestens 5% verändert wird
  - Für die Beurteilung des Unternehmens oder seiner Organe besonders wichtige sonstige Einzelposten des Jahresabschlusses um mindestens 10% verändert werden oder
  - Überschreitung gesellschaftlich relevanter Grenzen vereitelt wird

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z10 wesentlich:

- Allgemein wird in Literatur gefordert, dass bei Beurteilung eine Gesamtbetrachtung erforderlich ist (zB Hoffmann/Lüdenbach, Haufe IFRS Kommentar, § 1 Rz 63)
- Hinsichtlich der spezifischen Eigenschaft des Postens können auch größenunabhängige Sachverhalte beurteilt werden – zB wenn Trendänderungen der Ergebnisentwicklung verschleiert werden
- Aufgrund Vollständigkeitsgebot stellt sich die Frage der Wesentlichkeit NICHT hinsichtlich der Erfassung sämtlicher Geschäftsfälle als solcher im Rechnungswesen und den Ansatz aller Vermögensgegenstände und Schulden
- In zahlreichen Bestimmungen wurden Begriffsanpassungen vorgenommen

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z11 Investmentunternehmen:

*a. Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, ihre Mittel in Wertpapieren oder Immobilien verschiedener Art oder in anderen Werten anzulegen mit dem einzigen Ziel, das Risiko der Investitionen zu verteilen und ihre Aktionäre oder Gesellschafter an dem Gewinn aus der Verwaltung ihres Vermögens zu beteiligen;*

*b. Unternehmen, die mit Unternehmen nach lit. a mit festem Kapital verbunden sind, sofern der einzige Zweck dieser verbundenen Unternehmen darin besteht, voll eingezahlte Anteile, die von den Unternehmen nach lit. a ausgegeben worden sind, zu erwerben, unbeschadet des Artikels 22 Absatz 1 Buchstabe h der Richtlinie 2012/30/EU zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter für die Gründung der Aktiengesellschaft sowie für die Erhaltung und Änderung ihres Kapitals vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten, ABl. Nr. L 315 vom 14. 11. 2012 S. 74;*

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 189a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

##### Z12 Beteiligungsgesellschaft:

*Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, unbeschadet der Rechte, die ihnen in ihrer Eigenschaft als Anteilhaber zustehen.*

- Vermögensverwaltende Holdinggesellschaft
- Weder unmittelbar noch mittelbar in Verwaltung eingreift – dh gerade nicht wie bei assoziierten Unternehmen auf Geschäfts- und Finanzpolitik erheblichen Einfluss nimmt
- Ausüben von Gesellschafterrechten ist allerdings unschädlich
  
- Bedeutung nur insoweit, als ein solches keinesfalls eine Kleinstkapitalgesellschaft iSd § 221 Abs 1a sein kann

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

19

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 196a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

- (1) *Die Posten des Jahresabschlusses sind unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der betreffenden Geschäftsvorfälle oder der betreffenden Vereinbarungen zu bilanzieren und darzustellen.*

##### Wirtschaftlicher Gehalt (Abs 1)

- Art 6 Abs 1 lit h der EU-Bilanzrichtlinie
- Dieser Grundsatz war bereits vor RÄG 2014 anerkannt, nun ausdrücklich verankert (vgl. Fragerber/Petritz/Walter-Gruber in Hirschler, Bilanzrecht, § 195 Rz 14)
- Bringt zum Ausdruck, dass bei Zurechnung nicht auf formelle juristische Gestaltungen sondern auf die entsprechend dem Normzweck gebotene wirtschaftliche Zuordnung abzustellen ist (vgl. Nowotny in Straube, UGB II/RLG, § 195 Rz 14)

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

20

## RÄG 2014

### 1. Definitionen und allgemeine Vorschriften

#### 1.1 § 196a Für das Dritte Buch gelten folgende Begriffsbestimmungen:

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

##### Wesentlichkeit (Abs 2)

- Art 6 Abs 1 lit j der EU-Bilanzrichtlinie
- In Eu-Bilanzrichtlinie Recht eingeräumt, Anwendungsbereich Wesentlichkeit auf „Darstellung und Offenlegung“ zu begrenzen → da in § 196a Abs 2 so verankert stellt sich die Frage, ob nun der Wesentlichkeitsgrundsatz nur auf diese beiden Bereiche anzuwenden ist → Lt. Erläuterungen (ErläutRV 367, GP. XXV, 4) ist der Wesentlichkeitsgrundsatz JEDENFALLS auf Darstellung und Veröffentlichung anzuwenden, im Übrigen soll die bisherige Rechtslage (gesetzliche Einzelfallregelungen) beibehalten werden
- Prinzipiell weiterhin jeder Vermögensgegenstand, jede Schuld und jeder Geschäftsfall zu erfassen
- Abwertung Anlagevermögen ist weiterhin auch dann vorzunehmen, wenn es sich um unwesentliche Beträge handelt (aufgrund der gesetzlichen Einzelfallregelungen)
- → im Ergebnis bleibt es dabei, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz auf alle im § 196a nicht genannten Punkte (diese sind Darstellung und Offenlegung) nur einzelfallbezogen - wenn aus dem Gesetz abzuleiten - angewendet werden kann

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

21

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.1 § 201 Allgemeine Grundsätze der Bewertung

(1) *Die Bewertung hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.*

(2) *Insbesondere gilt folgendes:*

Z1 *Die auf den vorhergehenden Jahresabschluß angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind beizubehalten.*

Z2 *Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.*

Z3 *Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlußstichtag einzeln zu bewerten.*

Z4 *Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind*

- a) *nur die am Abschlußstichtag 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 Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind,*
- c) *Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.*

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

22

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.1 § 201 Allgemeine Grundsätze ~~der Bewertung~~

*Z5 Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluß zu berücksichtigen.*

*Z6 Die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs muß mit der Schlußbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.*

*Z7 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.*

*(3) Ein Abweichen von diesen Grundsätzen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der in § 195 dritter Satz beschriebenen Zielsetzung, bei Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 nur unter Beachtung der in § 222 Abs. 2 erster Satz umschriebenen Zielsetzung zulässig. Die angeführten Gesellschaften haben die Abweichung im Anhang anzugeben, zu begründen und ihren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darzulegen.*

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

23

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.1 § 201 Allgemeine Grundsätze ~~der Bewertung~~

##### Stetigkeit Abs 2 Z 1

- Zusätzlich „Bilanzierungsmethoden“ → Entscheidung über Ansatz Vermögensgegenstand, Aktivposten oder Schuld → bezieht sich auf den Bilanzansatz dem Grunde nach
- Ob allerdings über den Einzelfall hinaus Ansatzstetigkeit besteht, ist fraglich → Stetigkeit ist nämlich immer nur insoweit möglich, als ein gleichartiger Sachverhalt vorliegt – dies wird zB hinsichtlich der aktiven latenten Steuern (siehe unten) vorliegen, iZm Umgründungen wird dies nicht so eindeutig sein

##### Verlässliche Schätzung Abs 2 Z 7

- Umsichtige Beurteilung (genaue Definition lässt Gesetzgeber offen)
  - Sämtliche zur Verfügung stehenden Information unter Beachtung Vorsichtsprinzip abgewogen, insbesondere auch werterhellende Umstände
  - Konsequenz: UGB-Gesetzgeber erwartet laut EB dass die steuerliche Unzulässigkeit pauschaler Wertberichtigungen und pauschaler Rückstellungen aufgrund der Nachvollziehbarkeit der Schätzung nicht mehr erforderlich sind und abgeschafft werden können
- Berücksichtigung von gleich gelagerten Sachverhalten, wenn statistisch ermittelte Erfahrungswerte vorliegen
- Bringt nicht wirklich etwas neues zum Ausdruck, nur gesetzlich verdeutlicht

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

24

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.1 § 201 Allgemeine Grundsätze ~~der Bewertung~~

##### Abweichen von den GoB Abs 3

- Erweiterung gegenüber dem letzten Satz des „alten“ Abs 2
- Nunmehr Abweichen nur mehr unter ausdrücklicher Beachtung der Generalnorm in § 195 bzw. § 222 UGB möglich (Fassung vor RÄG 2014 „bei Vorliegen besonderer Umstände“)
- Damit noch mehr als bisher Bedeutung der Generalnorm betont („overriding principle“)
- Abweichungen vom Abs 2 sind im Anhang anzugeben und deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzulegen

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.2 § 203 (3) & § 206 (3) Herstellungskosten

§ 203 (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 Erzeugnis nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, einzurechnen.** 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.*

§ 206 (3) *Führt in Ausnahmefällen das Verbot der Einbeziehung von Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebs (§ 203 Abs. 3 letzter Satz) dazu, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auch mit zusätzlichen Anhangangaben (§ 222 Abs. 2) nicht vermittelt werden kann, so können bei Aufträgen, deren Ausführung sich über mehr als zwölf Monate erstreckt, angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten angesetzt werden, falls eine verlässliche Kostenrechnung vorliegt und soweit aus der weiteren Auftragsabwicklung keine Verluste drohen. Die Anwendung dieser Bestimmung ist im Anhang anzugeben und zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft darzulegen; gleichzeitig ist der insgesamt über die Herstellungskosten hinaus angesetzte Betrag anzugeben.*

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.2 § 203 (3) und § 206 (3) Herstellungskosten

- Hinsichtlich Definition des Begriffes Herstellung durch RÄG 2014 keine Änderungen
- „altes“ Wahlrecht hinsichtlich angemessener Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten wurde durch Aktivierungspflicht für angemessene Anteile der Gemeinkosten ersetzt (Art 2 Z 7 EU-Bilanzrichtlinie, Mitgliedsstaatenwahlrecht)
- Damit ist der Gesetzgeber den vom Schrifttum vorgebrachten Argumenten, dass das Wahlrecht nicht dem „true and fair view“ entspricht und es dadurch darüber hinaus zu einem Auseinanderfallen von Unternehmens- und Steuerbilanz kommt, gefolgt
- Zudem klargestellt, dass auch fixe Gemeinkosten auf Basis der normalen Kapazität anzusetzen sind („alte“ Begriffe waren umstritten) → Gleichklang EStG
- Inkrafttreten: erstmals auf Herstellungsvorgänge, die nach dem 31.12.2015 beginnen (§ 906 Abs 30 UGB) → beginnt entweder mit dem ersten Fertigungsschritt oder mit den dafür notwendigen Vorbereitungshandlungen und den dadurch verursachten Aufwendungen (ZB Architektenhonorare, Planungskosten etc.)
  - Sofern Wahlrecht bisher nicht ausgeübt wurde besteht also Handlungsbedarf, praktikable Lösung könnte sein, die steuerlichen Werte zu übernehmen
  - Zulässig ist auch das freiwillige Vorziehen der Anpassung → begründete Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes nach § 906 Abs 36 UGB

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

27

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.2 § 203 (4) Herstellungskosten - Zinsen

§ 203 (4) Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens verwendet wird, dürfen im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Die Anwendung dieses Wahlrechts ist im Anhang anzugeben; mittelgroße und große Gesellschaften (§ 221 Abs. 2 und 3) haben außerdem im Anhang den insgesamt nach dieser Bestimmung im Geschäftsjahr aktivierten Betrag anzugeben.

- Ehem. § 236 Z 2 aF über Anhangsangabe wurde hier eingefügt  
→ gilt nur für Kapitalgesellschaften und kapitalistische Personengesellschaften, da (nicht kapitalistische) Personengesellschaften keinen Anhang aufzustellen haben
- Weitere Details siehe Ausführung zum Anhang

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

28

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.3 § 203 (5) Firmenwert

*§203 (5) Als Geschäfts(Firmen)wert ist der Unterschiedsbetrag anzusetzen, um den die Gegenleistung für die Übernahme eines Betriebes die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt. Die Abschreibung des Geschäfts(Firmen)werts ist planmäßig auf die Geschäftsjahre, in denen er voraussichtlich genutzt wird, zu verteilen. **In Fällen, in denen die Nutzungsdauer des Geschäfts(Firmen)werts nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist der Geschäfts(Firmen)wert über 10 Jahre gleichmäßig verteilt abzuschreiben. Im Anhang ist der Zeitraum zu erläutern, über den der Geschäfts(Firmen)wert abgeschrieben wird.***

- Bisherige Regelung über Berechnung unberührt
- Präzisierung des höchstzulässigen Zeitraums der Abschreibung (auf linear 10 Jahre) falls nicht verlässlich geschätzt werden kann
  - freiwillige schnellere Abschreibung ist dann unzulässig
  - Sofern verlässlich geschätzt werden kann: wie bisher planmäßige Abschreibung auf Geschäftsjahre der voraussichtlichen Nutzung
  - StR 15 Jahre § 8 Abs 3 EStG

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

29

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.3 § 203 (5) Firmenwert

- Anhangangabe des § 236 Z 3 aF hier sinngemäß übernommen
  - Im alten Gesetzestext Abschreibungsmethode ausdrücklich erwähnt → da nun nicht mehr enthalten könnte daraus geschlossen werden, dass lediglich Abschreibungsdauer nicht jedoch Methode anzugeben ist → § 237 Abs 1 Z 1 neu umfasst jedoch jedenfalls die Methode, überdies wird eine Angabe der Methode für deine getreue Darstellung essenziell sein, daher weiterhin Angabe der Methode erforderlich
- Inkrafttreten: § 906 Abs 30  
 § 203 Abs 5 und § 261 Abs 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr. 22/2015 sind auf Geschäfts(Firmen)werte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 gebildet werden.  
 Auf Geschäfts(Firmen)werte, die vor dem 01. Jänner 2016 gebildet wurden, sind diese Bestimmungen in der bisherigen Fassung anzuwenden.

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

30



## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.4 § 207 Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens

*Bei Gegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um sie mit dem niedrigeren Zeitwert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Ist der beizulegende Zeitwert nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den beizulegenden Wert, so ist der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abzuschreiben.*

- Strenges Niederstwertprinzip
- Vergleichswert grundsätzlich beizulegender Zeitwert nach § 189a Z 4
  - Börsenkurs: Preis, mit dem an einer amtlich anerkannten Börse oder im Freiverkehr notiert – unabhängig davon, ob in- oder ausländische Börse
  - Marktwert = jener Wert, der an einem Handelsplatz für Waren von durchschnittlicher Art und Güte
- Subsidiär beizulegender Wert nach § 189a Z 3 wenn Börsenkurs oder Marktwert nicht festzustellen
  - Wiederbeschaffungswert
  - Reproduktionswert
  - Verkaufswert
- Aus der Anpassung der Begriffsdefinition ergeben sich keine inhaltlichen Auswirkungen

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

31

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.5 § 208 Wertaufholung

- (1) *Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung gemäß § 204 Abs. 2 oder § 207 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.*
- (2) **Abs. 1 gilt nicht bei Abschreibungen des Geschäfts(Firmen)werts.**

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

32

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.5 § 208 Wertaufholung

- Aufgrund Maßgeblichkeit gilt die Zuschreibungspflicht auch für steuerliche Gewinnermittlung (früher umgekehrte Maßgeblichkeit da Zuschreibung UR unterlassen werden konnte, wenn steuerrechtlich der Wertansatz beibehalten wurde)
- Überwiegende Ansicht im Schrifttum vertrat zur alten Fassung die Meinung, dass diese Ausnahme von der Zuschreibungspflicht nicht der 4. Richtlinie entspricht → mit RÄG 2014 hat der Gesetzgeber diese Kritik aufgegriffen und Möglichkeit zur Unterlassung abgeschafft
- Ausnahme nur für Geschäfts- und Firmenwert

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

33

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.5 § 208 Wertaufholung

- Übergangsregelung § 906 Abs 32: bisher nach § 208 Abs 2 aF unterlassene Zuschreibungen sind im Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2015 beginnt, nachzuholen, sofern die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen
- Aufgrund der Maßgeblichkeit entsteht durch die Nachholung eine erhöhte Steuerbelastung, was unerwünscht ist → parallel dazu § 124b Z 270 EStG Übergangsregel welche Wahlrecht einräumt:
  - Zuschreibungsbetrag aus der Nachholung sofort versteuern oder
  - Zuschreibungsrücklage für den Betrag aus der Nachholung bilden – in den folgenden Wirtschaftsjahren Teilwert des Wirtschaftsgutes gegenüberstellen, sinkt Teilwert unter den für die Bildung der Rücklage maßgeblichen Teilwert ab: steuerwirksame Auflösung der Rücklage; Auflösung spätestens bei ausscheiden des WG
  - Für alle danach erfolgten Zuschreibungen: volle Steuerwirksamkeit
- Unternehmensrechtlich besteht nach § 906 Abs 32 letzter Satz noch die Möglichkeit, für nachgeholte Zuschreibungen eine passive Rechnungsabgrenzung zu bilden – dabei umgekehrte Maßgeblichkeit: für die Bildung der passiven Rechnungsabgrenzung ist die Dotierung einer steuerlichen Zuschreibungsrücklage nach §124b Z 270 EStG erforderlich  
→ Auflösung nach Maßgabe des EStG  
→ Unterbleibt Bildung PRA → passive latente Steuer

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

34

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.6 § 211 Wertansätze von Passivposten:

§211 (1) Verbindlichkeiten 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) *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.*

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.6 § 211 Wertansätze von Passivposten:

##### Allgemeines:

- Begriffliche Änderungen beim Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen  
→ Neuformulierung sieht vor, dass Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen sind, die „vernünftige unternehmerische Beurteilung“ kommt über die neue Bestimmung des § 201 Abs 2 Z 7 („umsichtige Beurteilung“) wieder ins Spiel

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.6 § 211 Wertansätze von Passivposten:

##### Verbindlichkeiten:

- Begriffsänderung soll klarstellen, dass nicht nur Geldleistungsverpflichtungen, sondern auch Sachleistungs- und Sachwertverpflichtungen und auch zukünftige Preis- und Kostensteigerungen umfasst
- Erfüllungsbetrag entspricht jenem Betrag, der zur Erfüllung der Verpflichtung aufgewendet werden muss
- Wenn keine im- oder expliziten Zinsen vorliegen: Nominalwert bzw. bei Sachleistungsverpflichtungen nominaler Euro-Gegenwert
- Antizipation künftiger Preis- und Kostensteigerungen betrifft vor allem langfristige Verbindlichkeiten → setzt ausreichend objektive Hinweise und hinreichend sichere Erwartungen voraus (grundsätzlich kann auf statistische Erfahrungswerte, Inflationserwartungen oder Eintrittswahrscheinlichkeiten zurückgegriffen werden)

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

37

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.6 § 211 Wertansätze von Passivposten:

##### Rückstellungen:

- Hinsichtlich „Erfüllungsbetrag“ siehe Ausführungen zu Verbindlichkeiten
- Aus den Neuformulierungen lässt sich kein unmittelbarer Unterschied zur alten Regelung ableiten (schon die alte „Formel „wurde als Schätzmaßstab, der zu einer Objektivierung und zu einer gesteigerten Sorgfalt bei der Bewertung von Rückstellungen anhält, angesehen); zudem aus den Neuformulierungen keine bestimmte Bewertungsmethode zu entnehmen
- Nach § 201 Abs 2 Z 7 statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleich gelagerten Sachverhalten zu berücksichtigen
- Daher weiterhin bei Schätzung des Erfüllungsbetrages alle objektiven Informationen über die tatsächlichen Verhältnisse zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen
- Versicherungsmathematischer Bewertung wurde nun auch auf Jubiläumsgeldrückstellungen erweitert
- Vereinfachungsverfahren hinsichtlich Abfertigungspflichtung wurde gestrichen

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

38

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.6 § 211 Wertansätze von Passivposten:

##### Rückstellungen - Abzinsung:

- Auf den Zeitpunkt der voraussichtlichen Inanspruchnahme abzustellen
- Nach ErlRV soll bei Bestimmung des marktüblichen Zinssatzes entweder die deutschen Kundmachungen der Rechtsordnungen nach § 253 Abs 2 vierter Satz dHGB oder den Durchschnittssatz in § 9 Abs 5 EStG (3,5%) herangezogen werden können  
→ Detailfragen ...
- Ganz allgemein: Marktzinssatz ist ein Zinssatz, der dem Zinssatz für Anleihen von Unternehmen mit hochklassiger Bonitätseinstufung bei mit der Fristigkeit der Rückstellung übereinstimmender Restlaufzeit und Währung entspricht
- Alternativ dürfen RSt für Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgelder oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen mit durchschnittlichem Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, sofern dagegen keine Bedenken bestehen → Ausgleich von Schwankungen

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

39

## RÄG 2014

### 2. Ansatz und Bewertung

#### 2.6 § 211 Wertansätze von Passivposten:

##### Übergangsregelung:

§ 906 Abs 33:

- soweit auf Grund der geänderten Bewertung von langfristigen Verpflichtungen, die die Bildung einer Rückstellung erforderlichen machen eine **Zuführung** zu den Rückstellungen erforderlich ist: Betrag beginnend mit Jahr der Zuführung über **längstens fünf Jahre gleichmäßig verteilt nachzuholen (APRÄG!)**
- **volle Einstellung ebenfalls zulässig**, diesfalls kann Differenz über die **ARA** abgegrenzt werden

§ 906 Abs 34:

- Soweit erstmalige Anwendung eine Auflösung der Rückstellung erforderlich macht: Betrag genauso über längstens fünf Jahre gleichmäßig verteilen
- **Bilanzierung des vollen Betrages ebenfalls zulässig**, diesfalls kann Differenz über die **PRA** abgegrenzt werden

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

40

## RÄG 2014

### 3. Unversteuerte Rücklagen § 205 – Entfall komplett

#### ErlRV:

- Aufgrund Vollharmonisierung von Angaben für kleine Unternehmen könnte fraglich sein, inwieweit Ausweis unversteuerter Rücklagen noch vorgesehen werden kann; dies wird zum Anlass genommen, zur Gänze auf die unversteuerten Rücklagen zu verzichten (wie auch von AFRAC empfohlen)
- Entsprechende Posten der Bilanz und der GuV entfallen
- Übergangsrecht (§ 906 Abs 31; § 124 b Z 271 EStG):
  - bestehende unversteuerte Rücklagen sind unmittelbar in Gewinnrücklage einzustellen, soweit nicht darin enthaltene passive latente Steuern den Rückstellungen zuzuführen sind
  - Änderung braucht nicht über GuV geführt zu werden

## RÄG 2014

### 4. Latente Steuern

#### 4.1 § 198 Abs 9

- (9) *Bestehen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist bei einer sich daraus insgesamt ergebenden Steuerbelastung diese als Rückstellung für passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen. Sollte sich eine Steuerentlastung ergeben, so haben mittelgroße und große Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a diese als aktive latente Steuern (§ 224 Abs. 2 D) in der Bilanz anzusetzen; kleine Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 dürfen dies nur tun, soweit sie die unverrechneten Be- und Entlastungen im Anhang aufschlüsseln. Für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen können aktive latente Steuern in dem Ausmaß angesetzt werden, in dem ausreichende passive latente Steuern vorhanden sind oder soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung stehen wird; diesfalls sind in die Angabe nach § 238 Abs. 1 Z 3 auch die substantiellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, aufzunehmen.*

## RÄG 2014

### 4. Latente Steuern

#### 4.1 § 198 Abs 9:

##### Allgemeines:

- Bisher: timing concept → Unterlagen für Berechnung der laufenden Steuerrückstellung
- Künftig: temporary concept → schon bei Aufstellung des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses muss idR die entsprechende Steuerbilanz sowie ggf der Stand der steuerlichen Verlustvorträge als Basis für die Ermittlung der latenten Steuern feststehen
- Wie schon bisher sind die aktiven und die passiven latenten Steuern zu saldieren
  - Überhang an passiven latenten Steuern: Rückstellung
  - Überhang an aktiven latenten Steuern: abhängig von Größenklasse nach § 221
    - Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften: Verpflichtung, Überhang an aktiven latenten Steuern gesondert in Bilanz auszuweisen und im Anhang aufzuschlüsseln (§ 238 Abs 1 Z3)
    - Kleine Gesellschaften: Ansatzwahlrecht nach § 198 Abs 9; bei Ausübung: Anhang
    - Nach überwiegender Ansicht zur Rechtslage vor RÄG 14 waren Ansatzwahlrechte vom Stetigkeitsgebot nicht erfasst → grundsätzlich konnte jedes Jahr neu über Ausübung Wahlrecht entschieden werden; § 201 Abs 2 Z 1 → Einfügung Begriff „Bilanzierungsmethoden“ → nun auch Ansatzwahlrechte erfasst, daher gilt nun Stetigkeitsgrundsatz

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

43

## RÄG 2014

### 4. Latente Steuern

#### 4.1 § 198 Abs 9:

##### Verlustvorträge:

- Entgegen bisheriger Rechtslage nun Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuer auf Verlustvorträge → darf ausgeübt werden, solange entweder ausreichend passive latente Steuern vorhanden sind oder überzeugende substantielle Hinweise, dass ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis vorhanden sein wird (letzteren Fall diese Hinweise in Anhangsangabe aufnehmen)
- Vorsichtsprinzip → strenge Anforderungen an Aktivierung latenter Steuer auf Verlustvorträge
  - Erster Fall: Ansatz im Ausmaß der vorhandenen passiven latenten Steuern dabei fraglich, ob hier bereits der saldierte Überhang oder Betrag vor Saldierung zu verstehen ist  
→ Vorsichtsprinzip und Formulierung sprechen dafür, dass auf den Überhang abzustellen ist  
→ Verpflichtung zur Dotierung einer Rückstellung entfällt, führt nicht zu einer Bildung von aktiven latenten Steuern
  - Zweiter Fall: soweit überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass in Zukunft ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis vorliegen wird (zB Einleitung konkreter Maßnahmen bzw. hohe Wahrscheinlichkeit, erforderlich ist eine aus der Unternehmensplanung abgeleitete Steuerplanung, aus der diese Verlustverwertung in den nächsten Jahren hervorgeht)

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

44

## RÄG 2014

### 4. Latente Steuern

#### 4.2 § 198 Abs 10:

(10) Die Bewertung der Differenzen nach Abs. 9 ergibt sich aus der Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- und -entlastung nachfolgender Geschäftsjahre; der Betrag ist nicht abzuzinsen. Eine Saldierung aktiver latenter Steuern mit passiven latenten Steuern ist nicht vorzunehmen, soweit eine Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden rechtlich nicht möglich ist. Latente Steuern sind nicht zu berücksichtigen, soweit sie entstehen

Z 1. aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)werts; oder

Z 2. aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der

a) keine Umgründung im Sinn des § 202 Abs. 2 oder Übernahme im Sinn des § 203 Abs. 5 ist, und

b) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst;

Z 3. in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen im Sinn des § 262 Abs. 1, wenn das Mutterunternehmen in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenzen zu steuern, und es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.

Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, soweit die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

45

## RÄG 2014

### 4. Latente Steuern

#### 4.2 § 198 Abs 10:

- Abzinsungsverbot aufgrund Kosten-Nutzen-Prinzip
- Saldierung nur wenn von der gleichen Steuerbehörde erhoben, unterschiedliche Fristigkeiten unschädlich
- Nicht berücksichtigt werden temporäre Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögensgegenstandes oder einer Schuld aus einem Geschäftsfall, dem keine Umgründung (iSd § 202 Abs 2 UGB) oder Übernahme eines Betriebes (iSd § 203 Abs 5 UGB) zugrunde liegt
  - dh Differenzen aus Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen, Zusammenschlüssen, Realteilungen und Spaltungen sind zu berücksichtigen
  - ergeben sich durch die Ausübung des Wahlrechts auf Neubewertung und der steuerrechtlichen Fortführung der Buchwerte nach dem UmgrStG
  - abweichendes gilt nur für den Firmenwert nach Z1
- Quasi-permanente Differenzen (sonst grundsätzlich einzubeziehen) aus einem Beteiligungsansatz im Konzernverbund sind solange nicht zu berücksichtigen, als Mutterunternehmen zeitlichen Verlauf steuern kann und es wahrscheinlich ist, dass sich die Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird (idR wenn Mutter aufgrund der Stimmrechte verhindern kann, dass es zu einer Realisation der Steuerlatenz kommt)

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

46



## RÄG 2014

### 4. Latente Steuern

#### 4.3 Übergangsrecht:

§ 906 Abs 33:

- soweit auf Grund des Ansatzes von latenten Steuern aus der erstmaligen Anwendung des § 198 Abs 9 und 10 und § 258 idF Bundesgesetz BGBl. I Nr. 22/2015 eine **Zuführung** zu den **Rückstellungen** erforderlich ist, ist dieser Betrag beginnend mit dem Jahr der Zuführung über **längstens fünf Jahre gleichmäßig verteilt nachzuholen**
- **volle Einstellung ebenfalls zulässig**, diesfalls kann Differenz über die **ARA** abgegrenzt werden

§ 906 Abs 34:

- Soweit erstmaliger Ansatz aktiver latenter Steuern erforderlich: Betrag genauso über längstens fünf Jahre gleichmäßig verteilen
- **Bilanzierung des vollen Betrages ebenfalls zulässig**, diesfalls kann Differenz über die **PRA** abgegrenzt werden

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

47

## RÄG 2014

### 5. Größenklassen - § 221

(1) *Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:*

1. 5 Millionen Euro Bilanzsumme;
2. 10 Millionen Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
3. im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.

(1a) *Kleinstkapitalgesellschaften sind kleine Kapitalgesellschaften, die keine Investmentunternehmen oder Beteiligungsgesellschaften sind und mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:*

1. 350.000 Euro Bilanzsumme;
2. 700.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
3. im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer.

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

48

## RÄG 2014

### 5. Größenklassen - § 221

- (2) Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 1 bezeichneten Merkmale überschreiten und mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:
1. 20 Millionen Euro Bilanzsumme;
  2. 40 Millionen Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
  3. im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer.
- (3) Große Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 2 bezeichneten Merkmale überschreiten. Ein Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 189a Z 1) gilt stets als große Kapitalgesellschaft.
- (4) Die Rechtsfolgen der Größenmerkmale (Abs. 1 bis Abs. 3 erster Satz) treten ab dem folgenden Geschäftsjahr ein, wenn diese Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten beziehungsweise nicht mehr überschritten werden. Im Falle der Neugründung und Umgründung (Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung oder Spaltung) außer bei einer rechtsformwechselnden Umwandlung treten die Rechtsfolgen bereits ein, wenn die Größenmerkmale am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung oder Umgründung vorliegen; dies gilt auch bei der Aufgabe eines Betriebes oder eines Teilbetriebes, wenn die Größenmerkmale um mindestens die Hälfte unterschritten werden.

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

49

## RÄG 2014

### 5. Größenklassen - § 221

- (4a) **Aktiengesellschaften**, die Mutterunternehmen (§ 189a Z 6) sind, haben die Schwellenwerte nach den Abs. 1 bis 2 auf konsolidierter oder aggregierter Basis zu berechnen.
- (5) Eine Personengesellschaft im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 2 unterliegt hinsichtlich der in den §§ 222 bis 227, § 229 Abs. 1 bis 3, §§ 230 bis 243b und §§ 268 bis 285 geregelten Tatbestände den der Rechtsform ihres unbeschränkt haftenden Gesellschafters entsprechenden Rechtsvorschriften; ist dieser keine Kapitalgesellschaft, so gelten die Vorschriften für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- (6) Der Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl bestimmt sich nach der Arbeitnehmeranzahl an den jeweiligen Monatsletzten innerhalb des Geschäftsjahrs.
- (7) Der Bundesminister für Justiz wird ermächtigt, in Umsetzung von Rechtsvorschriften der Europäischen Union durch Verordnung an Stelle der in Abs. 1 bis 2 angeführten Merkmale andere Zahlen festzusetzen.

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

50

## RÄG 2014

### 5. Größenklassen - § 221

- Einfügung Kleinstgesellschaften
  - Kein Anhang (Gesamtbetrag Haftungsverhältnisse sowie bestimmte Angaben zu sonstigen wesentlichen finanziellen Verpflichtungen und Angaben über Vorschüsse/Kredite an Vorstand/Aufsichtsrat müssen dazu aber unter der Bilanz gemacht werden)
  - Erleichterungen im Zwangsstrafverfahren
- Rundung der Zahlen
- Abs 4 Eintritt der Rechtsfolgen:
  - Erster Teil unverändert
  - Nunmehr treten allerdings bei Um- und Neugründungen sowie bei Aufgabe eines Betriebes oder Teilbetriebes die Rechtsfolgen schneller ein – nämlich bereits am ersten Abschlussstichtag nach der Um- bzw. Neugründung und nicht mehr wie bisher ab dem Geschäftsjahr, das auf den ersten Abschlussstichtag der Umgründung folgt

*§ 906 Übergangsvorschriften: Für den Eintritt der Rechtsfolgen des § 221 Abs 1, 1a und 2 sind die geänderten Größenmerkmale auch für Beobachtungszeiträume nach § 221 Abs 4 und § 246 Abs 2 anzuwenden, die vor dem 01. Jänner 2016 liegen*

## RÄG 2014

### 6. Generalnorm § 222

- (3) *Führt in Ausnahmefällen die Anwendung einer in diesem Bundesgesetz festgelegten Rechnungslegungsvorschrift dazu, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens 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 Unternehmens zu vermitteln. Eine solche Verordnung ist vom Bundesminister für Justiz im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen 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.*
- „true an fair view override“ Festlegung jener Ausnahmefälle mittels Verordnung (BM für Justiz im Einvernehmen mit dem BM für Finanzen) → dadurch kann angeordnet werden, dass die betreffende Bilanzierungsbestimmung so weit nicht anzuwenden ist, als dies erforderlich ist, um ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln

## RÄG 2014

### 7. § 225 Forderungen/Verbindlichkeiten - Fristen

(3) Der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten in der Bilanz anzumerken. Sind unter dem Posten „sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände“ Erträge enthalten, die erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden, so haben Gesellschaften, die nicht klein sind, diese Beträge im Anhang zu erläutern, wenn diese Information wesentlich ist.

- idF vor RÄG 2014 Wahlrecht Bilanz („davon“) oder Anhang
- Nun gesondert ausgewiesener Posten in der Bilanz, daher zukünftig:
  - II. Forderungen
    1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen  
davon mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr
    2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen  
davon mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr
    3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht  
davon mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr
    4. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände  
davon mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

53

## RÄG 2014

### 7. § 225 Forderungen/Verbindlichkeiten - Fristen

(6) 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 C 1 bis 8 jeweils gesondert und für diese Posten insgesamt anzugeben. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind, soweit Anzahlungen auf Vorräte nicht von einzelnen Posten der Vorräte offen abgesetzt werden, unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen. Sind unter dem Posten „sonstige Verbindlichkeiten“ Aufwendungen enthalten, die erst nach dem Abschlussstichtag zahlungswirksam werden, so haben Gesellschaften, die nicht klein sind, diese Beträge im Anhang zu erläutern, wenn diese Information wesentlich ist.

- idF vor RÄG 2014 Wahlrecht Bilanz („davon“) oder Anhang
- Nun gesondert ausgewiesener Posten in der Bilanz für BEIDE Zeiträume (also bis zu einem Jahr und mehr als ein Jahr → Sinnhaftigkeit Doppelausweis fraglich), zudem auch insgesamt (nicht klar, wo dieser Ausweis erfolgen soll)
- Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren: Anhang
- daher zukünftig:
  - C. Verbindlichkeiten
    1. Anleihen  
davon mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr  
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr  
usw.

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

54

## RÄG 2014

### 8. Eigenkapital

#### 8.1 § 229

(1) Beim eingeforderten Nennkapital sind auch der Betrag der übernommenen Einlagen („Nennkapital“) und das einbezahlte Nennkapital anzugeben. Gesellschaften, die eine Gründungsprivilegierung in Anspruch nehmen (§ 10b GmbHG), haben zusätzlich jenen Betrag auszuweisen, den die Gesellschafter nach § 10b Abs. 4 GmbHG nicht zu leisten verpflichtet sind. Der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.

(1a) Der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen ist in der Vorspalte offen von dem Posten Nennkapital abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert dieser Anteile und ihren Anschaffungskosten ist mit den nicht gebundenen Kapitalrücklagen und den freien Gewinnrücklagen (§ 224 Abs. 3 A II Z 2 und III Z 3) zu verrechnen. Aufwendungen, die Anschaffungsnebenkosten sind, sind Aufwand des Geschäftsjahrs. In die gebundenen Rücklagen ist ein Betrag einzustellen, der dem Nennbetrag beziehungsweise dem rechnerischen Wert der erworbenen eigenen Anteile entspricht. § 192 Abs. 5 AktG ist anzuwenden.

(1b) Nach der Veräußerung der eigenen Anteile entfällt der Ausweis nach Abs. 1a erster Satz. Ein den Nennbetrag oder den rechnerischen Wert übersteigender Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös ist bis zur Höhe des mit den frei verfügbaren Rücklagen nach Abs. 1a zweiter Satz verrechneten Betrags in die jeweiligen Rücklagen einzustellen. Ein darüber hinausgehender Differenzbetrag ist in die Kapitalrücklage gemäß Abs. 2 Z 1 einzustellen. Die Nebenkosten der Veräußerung sind Aufwand des Geschäftsjahrs. Die Rücklage nach Abs. 1a vierter Satz ist aufzulösen.

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

55

## RÄG 2014

### 8. Eigenkapital

#### 8.1 § 229

(2) Als Kapitalrücklage sind auszuweisen:

Z1 der Betrag, der bei der ersten oder einer späteren Ausgabe von Anteilen für einen höheren Betrag als den Nennbetrag oder den dem anteiligen Betrag des Grundkapitals entsprechenden Betrag über diesen hinaus erzielt wird;

Z2 der Betrag, der bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungsrechte und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielt wird;

Z3 der Betrag von Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten;

Z4 die Beträge, die bei der Kapitalherabsetzung gemäß den §§ 185, 192 Abs. 5 AktG und § 59 GmbHG zu binden sind;

Z5 der Betrag von sonstigen Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlaßt sind.

(3) Als Gewinnrücklagen dürfen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Jahresüberschuß gebildet worden sind.

(4) Aktiengesellschaften und große Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 221 Abs. 3) haben gemäß den folgenden Abs. 5 bis 7 gebundene Rücklagen auszuweisen, die aus der gebundenen Kapitalrücklage und der gesetzlichen Rücklage bestehen.

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

56

## RÄG 2014

### 8. Eigenkapital

#### 8.1 § 229

- (5) *In die gebundene Kapitalrücklage sind die in Abs. 2 Z 1 bis 4 genannten Beträge einzustellen. Der Gesamtbetrag der gebundenen Teile der Kapitalrücklage ist in dieser gesondert auszuweisen.*
- (6) *In die gesetzliche Rücklage ist ein Betrag einzustellen, der mindestens dem zwanzigsten Teil des um einen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses entspricht, bis der Betrag der gebundenen Rücklagen insgesamt den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Nennkapitals erreicht hat.*
- (7) *Die gebundenen Rücklagen dürfen nur zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden. Der Verwendung der gesetzlichen Rücklage steht nicht entgegen, dass freie, zum Ausgleich von Wertminderungen und zur Deckung von sonstigen Verlusten bestimmte Rücklagen vorhanden sind.*

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

57

## RÄG 2014

### 8. Eigenkapital

#### 8.2 § 229 Abs 1a, 1b eigene Anteile

- Nennbetrag bzw. rechnerischer Wert ist in der Vorspalte offen von dem Posten Nennkapital abzusetzen
- Im Beispiel der ErlRV wird der im deutschen Schrifttum vorgeschlagenen Darstellungsweise entsprochen: Vorspaltenposten wird „Nennbetrag eigener Aktien“ und verbleibender Betrag in Hauptspalte als „ausgegebenes Grundkapital“ bezeichnet
- Der entsprechende Betrag ist in die gebundenen Rücklagen einzustellen, je nach Herkunft der dazu aufgelösten freien Rücklagen Ausweis unter den Kapitalrücklagen oder Gewinnrücklagen (→ Ausschüttung verhindert)
- Unterschiedsbetrag zwischen Nennbetrag bzw. rechnerischem Wert dieser Anteile und ihren Anschaffungskosten ist mit den nicht gebundenen Kapitalrücklagen und den freien Gewinnrücklagen zu verrechnen
  - Übersteigen Anschaffungskosten den Nennbetrag bzw. rechnerischen Wert, so reduzieren sich die nicht gebundenen Kapitalrücklagen bzw. freien Gewinnrücklagen
  - Liegen Anschaffungskosten unter dem Nennbetrag bzw. rechnerischen Wert, so erhöht sich insoweit die nicht gebundene Kapitalrücklage bzw. freie Gewinnrücklage
  - Sind keine ausreichenden nicht gebundenen Kapitalrücklagen oder freien Gewinnrücklagen verfügbar → Schmälerung Bilanzgewinn

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

58

## RÄG 2014

### 8. Eigenkapital

#### 8.2 § 229 Abs 1a, 1b eigene Anteile

- Ausweis nach § 229 Abs 1a entfällt, wenn sämtliche eigene Anteile veräußert: Nennkapital vorbehaltlich anderer Bestimmungen wieder in voller Höhe in der Hauptspalte auszuweisen
- Ein übersteigender Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös ist bis zur Höhe des mit den frei verfügbaren Rücklagen verrechneten Betrages in die jeweilige Rücklage einzustellen (→ daher Anschaffungspreis ohne Anschaffungsnebenkosten ebenso evident zu halten in der Buchhaltung wie die konkrete Auflösung der ungebundenen Kapitalrücklagen bzw. freien Gewinnrücklage, um in dieser Höhe wiederum eine Dotierung dieser Rücklage vornehmen zu können)
- Darüber hinausgehender Betrag: in die Kapitalrücklage (AG und große GmbH gebunden) → dies ist dann der Fall, wenn Verkaufserlös höher ist, als ursprünglicher Kaufpreis
- Gesetz lässt offen, ob Verkauf der eigenen Anteile als Bestandteil Ergebnisverwendung zu erfassen ist → Erwerb eigener Anteile wie Einziehung derselben ist als Ergebnisverwendung zu erfassen, daher spricht vieles dafür, auch diesen Fall als Ergebnisverwendung zu erfassen
- Sollte Verkaufspreis unter Anschaffungspreis liegen wäre Minderergebnis zu Lasten einer freien Rücklage zu verrechnen, mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung wird in der Literatur aber auch eine ergebniswirksame Verrechnung vertreten → widerspricht allerdings dem Wesen der Kapitalausgabe als erfolgsneutralem Vorgang

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

59

## RÄG 2014

### 9. § 226 Entwicklung des Anlagevermögens – Anlagenspiegel

(1) *Im Anhang ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens darzustellen. Dabei sind für die verschiedenen Posten des Anlagevermögens jeweils gesondert anzugeben:*

*Z1 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Beginn und Ende des Geschäftsjahrs;*

*Z2 die Zu- und Abgänge sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahrs;*

*Z3 die kumulierten Abschreibungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahrs;*

*Z4 die Ab- und Zuschreibungen des Geschäftsjahrs;*

*Z5 die Bewegungen in Abschreibungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahrs und*

*Z6 der im Laufe des Geschäftsjahrs aktivierte Betrag, wenn Zinsen gemäß § 203 Abs. 4 aktiviert werden.*

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

60

## RÄG 2014

### 10. § 231 Gliederung GuV

(2) Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens sind auszuweisen:

1. Umsatzerlöse;
2. Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen;
3. andere aktivierte Eigenleistungen;
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;
  - b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen,
  - c) übrige;
5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen:
  - a) Materialaufwand,
  - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen;
6. **Personalaufwand:**
  - a) **Löhne und Gehälter, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Löhne und Gehälter getrennt voneinander ausweisen müssen;**
  - b) **soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für Altersversorgung, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge zusätzlich gesondert ausweisen müssen:**
    - aa) **Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen;**
    - bb) **Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge;**
7. Abschreibungen:
  - a) auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen,
  - b) auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten;
8. sonstige betriebliche Aufwendungen, **wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Steuern, soweit sie nicht unter Z 18 fallen, gesondert ausweisen müssen;**
9. Zwischensumme aus Z 1 bis 8;

Personalaufwand neu gegliedert

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

61

## RÄG 2014

### 10. § 231 Gliederung GuV

10. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen;
11. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen;
12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen;
13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens;
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;
15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen;
16. Zwischensumme aus Z 10 bis 15;
17. **Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z 9 und Z 16);**
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag;
19. **Ergebnis nach Steuern;**
20. sonstige Steuern, soweit nicht unter den Posten 1 bis 19 enthalten;
21. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag;
22. Auflösung von Kapitalrücklagen;
23. Auflösung von Gewinnrücklagen;
24. Zuweisung zu Gewinnrücklagen;
25. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr;
26. Bilanzgewinn (Bilanzverlust).

Kein a.o. Ergebnis mehr; Ersatz durch Begriff „Ergebnis vor Steuern“

Neuer Posten „Ergebnis nach Steuern“

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

62



## RÄG 2014

### 11. § 235 Beschränkung der Ausschüttung

(1) Gewinne dürfen nicht ausgeschüttet werden, soweit sie durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind und

aus der Auflösung von Kapitalrücklagen stammen,  
nicht als Kapitalrücklagen ausgewiesen werden können, oder  
der beizulegende Wert für eine Gegenleistung angesetzt wurde.

Dies gilt sinngemäß für einen Übergang des Gesellschaftsvermögens gemäß § 142. Die ausschüttungsgesperrten Beträge vermindern sich insoweit, als der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und dem höheren beizulegenden Wert in der Folge insbesondere durch planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen gemäß den §§ 204 und 207 oder durch Buchwertabgänge vermindert wird. Dies gilt unabhängig von der Auflösung einer zugrunde liegenden Kapitalrücklage.

(2) Bei Aktivierung latenter Steuern gemäß § 198 Abs. 9 dürfen außerdem Gewinne nur ausgeschüttet werden, soweit die danach verbleibenden jederzeit auflösbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem aktivierten Betrag mindestens entsprechen.

- Aufbau grundlegend geändert, da durch Aufhebung § 208 Abs 2 aF und Abschaffung der un versteuerten Rücklagen die damit zusammenhängenden Ausschüttungssperren nicht mehr erforderlich

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

63

## RÄG 2014

### 11. § 235 Beschränkung der Ausschüttung

- Ausschüttungssperre iZm Umgründungen (EU-GesRÄG 1996) wurde in Vergangenheit heftig kritisiert – vor allem aufgrund eines Redaktionsversehens – falscher Verweis auf § 202 Abs 2 Z 1 anstatt § 202 Abs 1 → nun korrigiert
- Auflösung einer solchen Rücklage zur Vermeidung eines sonst auszuweisenden Bilanzverlustes oder zum Ausgleich mit laufenden Verlusten war bereits nach alter Rechtslage zulässig
- Im Schrifttum wurde iZm der alten Regelung gefordert, § 235 Z 3 aF insoweit teleologisch zu reduzieren, als das Jahresergebnis auf Grund der Abschreibung der durch den Ansatz des beizulegenden Wertes aktivierten stillen Reserven oder eines aktivierten Umgründungsmehrwertes/Firmenwertes bereits belastet ist → dies hat der Gesetzgeber nun gesetzlich verankert
- Bisherige Ausschüttungssperre für aktive latente Steuern wurde inhaltlich unverändert aus § 226 Abs 2 aF in § 235 Abs 2 idF RÄG 2014 übernommen

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

64

## RÄG 2014

### 12. Anhang

- „Bottom-Up“ vs. „top-down“
- Kleinstkapitalgesellschaften
- Highlights der Änderungen:
  - Verschiebung Fristigkeit von Anhang in Bilanz - § 266 Abs 3 und Abs 6
  - § 237 Abs 1 – für alle Gesellschaften
    - Z 1 Angabe zur Übereinstimmung der Bewertungsmethoden mit dem Konzept der Unternehmensfortführung
    - Z 2 Möglichkeit Wegfall „Unterstrichposten“ Haftungsverhältnisse
    - Z 4 Ertrags- Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder Bedeutung
    - Z 6 durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer (ohne Aufgliederung)
    - Z 7 Konzern „kleinster Kreis“

65

## RÄG 2014

### 12. Anhang

- „Bottom-Up“ vs. „top-down“
- Highlights der Änderungen:
  - Verschiebung Fristigkeit von Anhang in Bilanz - § 225 Abs 3 und Abs 6
  - § 238 Abs 1 – mittelgroß und groß
    - Z 1 Erläuterung latente Steuern
    - Z 5 Genussscheine/Genussrechte ...
    - Z 7 Konzern „größter Kreis“
    - Z 9 Ergebnisverwendungsvorschlag
    - Z 11 subsequent events (Verlagerung aus Lagebericht)
  - § 239 Abs 1 – mittelgroß und groß
    - Aufgliederung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer getrennt nach Arbeitern und Angestellten
    - Wegfall Organangaben Gesellschaften klein

66

## RÄG 2014

### 12. Anhang

- „Bottom-Up“ vs. „top-down“
- Highlights der Änderungen:
  - § 240 Anhangangaben für große Gesellschaften (Aufgliederung Umsatzerlöse)
  - § 241 Pflichtangaben bei Aktiengesellschaften (insbesondere Kapital)
  - § 242 Unterlassen von Angaben (Kleinstkapitalgesellschaft, Beteiligungen, Bezüge bei weniger als drei Organmitgliedern)

### Lagebericht

- Wegfall subsequent events
- Angaben zu eigenen Anteilen

67

## RÄG 2014

### 13. Offenlegung

§ 277

- (1) Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben den Jahresabschluss und den Lagebericht sowie gegebenenfalls den Corporate Governance-Bericht und den Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen nach seiner Behandlung in der Hauptversammlung (Generalversammlung), jedoch spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag, mit dem Bestätigungsvermerk beim Firmenbuchgericht des Sitzes der Kapitalgesellschaft einzureichen; innerhalb derselben Frist sind der Bericht des Aufsichtsrats und der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses einzureichen. Werden zur Wahrung dieser Frist der Jahresabschluss und der Lagebericht sowie gegebenenfalls der Corporate Governance-Bericht und der Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen ohne die anderen Unterlagen eingereicht, so sind der Bericht des Aufsichtsrats nach seinem Vorliegen, die Beschlüsse nach der Beschlussfassung und der Vermerk nach der Erteilung unverzüglich einzureichen. Wird der Jahresabschluss bei nachträglicher Prüfung oder Feststellung geändert, so ist auch diese Änderung einzureichen.
- (2) Der Vorstand einer großen Aktiengesellschaft (§ 221 Abs. 3) hat die Veröffentlichung des Jahresabschlusses unmittelbar nach seiner Behandlung in der Hauptversammlung, jedoch spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag, mit dem Bestätigungsvermerk im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ zu veranlassen. Der Nachweis über die Veranlassung dieser Veröffentlichung ist gleichzeitig mit den in Abs. 1 bezeichneten Unterlagen beim Firmenbuchgericht einzureichen. Bei der Veröffentlichung ist das Firmenbuchgericht und die Firmenbuchnummer anzugeben. Dies gilt auch für allfällige Änderungen (Abs. 1 letzter Satz).
- (3) In der Offenlegung und der Veröffentlichung können alle Posten in vollen 1 000 Euro angegeben werden, nach Maßgabe der Wesentlichkeit (§ 189a Z 10) auch in größeren Einheiten.

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

68

## RÄG 2014

### 13. Offenlegung

#### § 277

*(6) Die Unterlagen nach Abs. 1 sind elektronisch einzureichen, in die Urkundensammlung des Firmenbuchs aufzunehmen und gemäß §§ 33 f. FBG öffentlich zugänglich zu machen. Überschreiten die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag des einzureichenden Jahresabschlusses nicht 70 000 Euro, kann der Jahresabschluss auch in Papierform eingereicht werden. Die Umsatzerlöse sind gleichzeitig mit der Einreichung bekannt zu geben. In Papierform eingereichte Jahresabschlüsse müssen für die Aufnahme in die Datenbank des Firmenbuchs geeignet sein. Der Bundesminister für Justiz kann durch Verordnung nähere Bestimmungen über die äußere Form der Jahresabschlüsse festlegen.*

## RÄG 2014

### 13. Offenlegung

- Erweiterung auf den Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen
- Ergebnisverwendungsvorschlag nunmehr Anhangangabe (§ 238 Z 9) → automatisch mit Jahresabschluss einzureichen → im neuen § 277 nicht mehr ausdrücklich angeführt
- Gänzlich neu: ausdrückliche Anführung Urkundensammlung (bisher lediglich „Datenbank“)
- Die durch Richtlinie nicht gebotene Veröffentlichungspflicht im Amtsblatt zur Wiener Zeitung besteht nach wie vor → läuft dem Ziel der Senkung von Informationskosten entgegen, zumal für börsennotierte Unternehmen ohnedies zusätzliche Offenlegungspflichten nach dem BörseG
- Befreiung für die kleine GmbH in Abs 7 gilt auch für Kleinstkapitalgesellschaften, die in Form einer GmbH geführt werden

## RÄG 2014

### 13. Offenlegung

§ 278 – Offenlegung für kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung

- (1) Auf kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 221 Abs. 1) ist § 277 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die gesetzlichen Vertreter nur die Bilanz und den Anhang, bei Kleinstkapitalgesellschaften nur die Bilanz, einzureichen haben. Die offenzulegende Bilanz braucht nur die in § 224 Abs. 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen versehenen Posten zu enthalten, wobei beim Posten nach § 224 Abs. 2 B II alle zusammengefassten Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr und beim Posten nach § 224 Abs. 3 C alle zusammengefassten Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr gesondert anzugeben sind; die Angaben nach § 229 Abs. 1 erster bis dritter Satz sind zu machen. Ist die Gesellschaft gemäß § 268 Abs. 1 prüfungspflichtig, so ist auch der Bestätigungsvermerk einzureichen.
- (2) Der Bundesminister für Justiz hat durch Verordnung ein Formblatt festzulegen, dessen Verwendung zur Erfüllung der Verpflichtung gemäß Abs. 1 ausreichend ist.

- Um Kleinstkapitalgesellschaften erweitert
- Verkürzte Bilanz:
  - nur § 224 Abs 2 und 3 Buchstaben und römische Zahlen
  - Bei § 224 Abs 2 B II (Forderungen) und Abs 3 C (Verbindlichkeiten) „davon mit Restlaufzeit von mehr als einem Jahr“
  - Aufgliederung Nennkapital zur Ersichtlichmachung der nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

71

## RÄG 2014

### 13. Offenlegung

§ 279 – Offenlegung für kleine und mittelgroße Aktiengesellschaften und mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung

1. Die offenzulegende Bilanz braucht nur die in § 224 Abs. 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten, zusätzlich jedoch die folgenden Posten zu enthalten: auf der Aktivseite die Posten A I 2, A II 1, 2, 3 und 4, A III 1, 2, 3 und 4, B II 2 und 3, B III 1, auf der Passivseite die Posten B 1 und 2 und C 1, 2, 6 und 7. Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind bei den Posten nach § 224 Abs. 2 B II 2 und 3 gesondert auszuweisen, ebenso Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei den Posten nach § 224 Abs. 3 C 1, 2, 6 und 7. Die Angaben nach § 229 sind zu machen.
2. Die Posten des § 231 Abs. 2 Z 1 bis 3 und 5 und Abs. 3 Z 1 bis 3 dürfen zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammengefasst werden.

- Wie bisher: ebenfalls verkürzter Jahresabschluss
- Änderung betrifft bei Verkürzter Bilanz nur:
  - Bei § 224 Abs 2 B II (Forderungen) und Abs 3 C (Verbindlichkeiten) „davon mit Restlaufzeit von mehr als einem Jahr“
  - Ausdrücklich Angaben nach § 229 gefordert: neben dem bereits nach § 278 geforderten Ausweis der nicht eingeforderten Einlagen gesonderter Ausweis einer eingeforderten Einlage sowie Darstellen Erwerb bzw. Veräußerung eigener Anteile entsprechend § 229 Abs 1a und 1b
- Einschränkung hinsichtlich Offenlegung des Anhangs besteht nicht (mehr, § 279 Z 3 aF) (AGs, die Kleinstgesellschaften sind, müssen keinen Anhang erstellen und damit auch nicht offenlegen)

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

72

## RÄG 2014

### 14. Zwangsstrafen

- § 283 Abs 1aF wurde in § 284 und § 283 Abs 1 nF aufgespalten
- § 283 Abs 1 nF verbleibt Anhaltung gesetzlichen Vertreter zur Offenlegung
- § 284 Sanktionierung der Nichtbefolgung anderer unternehmensrechtlicher Vorschriften
- § 277 Abs 1: spätestens neun Monate nach Bilanzstichtag (§ 280 Abs 1 für Konzernabschluss) → Zwangsstrafe iHv EUR 700 bis 3.600
- Kleinstkapitalgesellschaften Reduktion Zwangsstrafe auf EUR 350 bis 1.800 (von Amts wegen anzuwenden; wenn erstmals unterschreiten der Grenzen für Kleinstkapitalgesellschaften wird das Firmenbuchgericht diese Reduktion nicht anwenden können → Einspruch zulässig)
- Wiederholt zu verhängen nach jeweils zwei weiteren Monaten
- § 284 weitere Strafen für die Nichteinhaltung bestimmter Regelungen (zB § 222 Abs 1 durch Vertreter der Gesellschaft (Aufstellung))

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

73

## RÄG 2014

### 14. Zwangsstrafen

#### Übergangsvorschriften § 906 Abs 37:

- §§ 283, 284 und 285 sind auf Verstöße gegen die in § 283 Abs 1 und § 284 genannten Pflichten anzuwenden, die nach dem 19. Juli 2015 gesetzt werden oder fortdauern
- Anträge auf Stundung und Nachlass können ab dem 20. Juli 2015 bei allen Zwangsstrafen gestellt werden: auf bereits anhängige Anträge auf Stundung und Nachlass ist § 285 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr. 22/2015 sinngemäß anzuwenden

IÖS 16.11.2016

Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

74

**Beispielsammlung  
Jahresabschluss der  
Kapitalgesellschaft und  
Bilanzsteuerrecht  
2016  
Auszug**

**Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians**  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

© Urheberrechtlich geschützt, alle Rechte vorbehalten

## Anlagevermögen

- a) Zum Jahresende wurde der Betrieb eines Konkurrenten (Baustoffhandel) erworben; es wurde ein Kaufpreis von € 500.000,00 geleistet, weiters wurden Verbindlichkeiten in Höhe von € 2.000.000,00 übernommen. Das Anlagevermögen (unbebautes Grundstück) weist beim Rechtsvorgänger einen Buchwert von € 700.000,00 auf, eine Bewertung im Zuge der Kaufpreisverhandlungen hat einen Wert von € 1.300.000,00 ergeben. Das Umlaufvermögen wurde entsprechen den Zeitwerten mit € 1.050.000,00 bewertet. Bisher wurde der Kaufpreis auf „schwebende Geldbewegungen“ gebucht, weitere Buchungen wurden noch nicht vorgenommen.

Welche Änderungen ergeben sich, wenn der Betrieb eines Ziviltechnikers erworben worden wäre?

- b) Die Gesellschaft hat vor zehn Jahren ein Produktionsgebäude (Verwaltungsgebäude) um € 1.000.000,00 errichtet und in der ersten Jahreshälfte in Betrieb genommen. Das Gebäude wurde unternehmen- und ertragsteuerlich mit 3 %/anno (2%/anno) abgeschrieben.

Gehen Sie auf mögliche Änderungen ab dem Geschäftsjahr 2016 ein.

- c) Die Gesellschaft hat von Jänner bis Juli X0 eine neue Fertigungsanlage für Betonfertigteile selbst gebaut, die in Wr.Neustadt Verwendung finden soll. Die Inbetriebnahme erfolgt im August X0. Die Kostenrechnung hat für diesen Herstellungsvorgang folgende Kosten (kostengleicher Aufwand) ermittelt, sie sind im vorläufigen Ergebnis noch zur Gänze aufwandswirksam (= ergebnismindernd) enthalten:

Materialkosten	€	1.000.000,00
Personalkosten	€	2.000.000,00
Planungs- und Prüfkosten	€	400.000,00
Materialgemeinkosten	10 % fix / 10 % variabel	
Personalgemeinkosten	5 % fix / 5 % variabel	
Verwaltungskosten	€	250.000,00
Zinsen kalkulatorisch	€	350.000,00
Zinsen (direkt zurechenbar)	€	200.000,00

Im Rahmen der gesetzlichen Regelungen soll ein möglichst hoher Betrag aktiviert werden. Der unternehmensrechtliche und ertragsteuerliche Abschreibungszeitraum beträgt 10 Jahre.

Ermitteln Sie die unternehmensrechtliche und ertragsteuerlichen Anschaffungskosten, geben Sie allfällige Erfolgsauswirkungen einer Aktivierung an, ermitteln Sie die Abschreibung und gehen Sie auf allfällige andere Erfolgsauswirkungen ein; gehen Sie auch den Ausweis in Bilanz, GuV und Anhang ein.

Welche Änderung ergibt sich, wenn seitens der Gemeinde der Gesellschaft ein nicht rückzahlbarer Investitionszuschuss in Höhe von € 100.000,00 gewährt, da mit dieser Halle die Schaffung von Arbeitsplätzen in Zusammenhang steht, dieser ist vorerst unter den sonstigen Erträgen verbucht.

- d) Die GmbH hat im Jänner X0 eine Maschine für die Produktion geleast (01.03), sie wird ab März X0 in Betrieb genommen. Die Anschaffungskosten beim Leasinggeber betragen € 900.000,00. Bei Übergabe hat der Leasingnehmer eine Zahlung von € 200.000,00 zu leisten (zuzgl USt), die Leasingraten über zwei Jahre (Vertragsdauer) betragen jeweils € 300.000,00; eine Kauf- oder Verlängerungsoption wurde nicht vereinbart; allerdings kann der Leasinggeber nach Ablauf der Grundmietzeit den Kauf der Maschine vom Leasingnehmer um € 450.000,00 verlangen.

Welche Problemstellungen können sich daraus ergeben?

- e) Die Gesellschaft hält eine 65 % (25 %, 15 %) Beteiligung an der Madrid GmbH, Wien (spanischen Madrid sociedad anónima, Sitz Madrid, Spanien); sie vertreibt ausschließlich Waren der österreichischen Muttergesellschaft, diese Gesellschaft besteht seit 5 Jahren, die Anteile werden seitdem von einer österreichischen GmbH gehalten. Im unternehmensrechtlichen Ergebnis dieser GmbH (Gesellschafter) für X0 sind € 100.000,00 an Dividenden aus der Ausschüttung dieser spanischen Gesellschaft für das Vorjahr ergebniswirksam berücksichtigt (Beschluss März, Überweisung April).



Welche Änderungen ergeben sich, wenn Was ist unter eine phasengleichen Dividendenrealisierung zu verstehen? Gibt es auch bei einer Beteiligung an einer GmbH & Co KG bei der Obergesellschaft eine phasengleiche Dividendenrealisierung?

- f) Vor drei Jahren wurde eine seit langem bestehende Beteiligung an der Q-GmbH (Sitz in Eisenstadt, Herstellung von Betonsteinen, Anteil 95 %; ein Geschäftsführer der GmbH hat diese Funktion auch bei der Q-GmbH inne) der GmbH außerplanmäßig abgeschrieben. Der Grund für diese außerplanmäßige Abschreibung in der Höhe von 7 Mio€ war ein Einbruch des Absatzmarktes. Nach Wegfall dieser Schwierigkeiten hat die Q-GmbH ihre in der Vergangenheit erreichten Umsätze sogar weit übertreffen können.

Entsprach eine solche außerplanmäßige Abschreibung den gesetzlichen Bestimmungen, welche Möglichkeiten bestanden für die GmbH, die Verluste der Q-GmbH steuerlich zu nutzen?

Die Gesellschaft möchte eine Zuschreibung nach Möglichkeit unterlassen; welche unternehmensrechtlichen und ertragsteuerlichen Möglichkeiten bzw Pflichten bestehen für die Gesellschaft, welche Folgen sind damit für den Jahresabschluss verbunden?

## Umlaufvermögen:

- a) Zur Auslastung von Kapazitäten wurde durch die GmbH auf einem der Gesellschaft gehörenden Grundstück ein Einfamilienhaus errichtet. Dieses Einfamilienhaus soll in der Folge veräußert werden. Die Kostenrechnung hat für dieses Haus folgende Kosten (kostengleicher Aufwand) ermittelt, sie sind im vorläufigen Ergebnis noch zur Gänze aufwandswirksam enthalten:

Materialkosten	€	100.000,00
Personalkosten	€	100.000,00
Planungskosten, Einreichungskosten uäm	€	40.000,00
Materialgemeinkosten	10 % fix / 20 % variabel	
Personalgemeinkosten	10 % fix / 20 % variabel	
Zinsen pagatorisch (zurechenbar anteilig)	€	10.000,00
Zinsen kalkulatorisch	€	15.000,00
Verwaltungskosten anteilig	€	5.000,00
Vertriebskosten anteilig	€	6.000,00

Der unternehmensrechtliche und ertragsteuerliche Ansatz soll nach Möglichkeit gleich und möglichst hoch sein. Es wird gerechnet, dass dieses Gebäude, dessen Bau im April X0 begonnen worden war und das zum 31.12.X0 fertig gestellt war, im Jahr X1 um € 310.000,00 veräußert (ohne Grundanteil) werden wird. Dabei werden jedoch noch Aufwendungen für einen Immobilienmakler für die Vermittlung des Kaufgegenstandes in der Höhe von € 20.000,00 anfallen.

Ermitteln Sie den Bilanzansatz dieses Einfamilienhauses zum 31.12.X0 aus unternehmensrechtlicher und ertragsteuerlicher Sicht, geben Sie allfällige Erfolgsauswirkungen einer Aktivierung und notwendige Angaben im Anhang an.

- b) Die GmbH hat am 2.8.X0 mit der Errichtung einer Stranggussanlage in Indien begonnen (geplante Fertigstellung 3.8.X1), wofür aufwandsgleiche Kosten in den beiden Jahren im Angebot kalkuliert sind:

	X0	X1
Summe Einzel- und Gemeinkosten	2 Mio	5 Mio
Verwaltungskosten	0,4 Mio	0,8 Mio
Vertriebskosten	0,6 Mio	0,2 Mio

Die X0 entstandenen Aufwendungen entsprechen den geplanten Kosten. Das Projekt wurde mit einer Gewinnspanne von 5% kalkuliert.

Bestimmen Sie die Höhe der maximalen Herstellungskosten und die Möglichkeiten der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Gewinnrealisierung, wenn

- a) auch für X1 das Kostenlimit eingehalten wird.  
 b) X1 mit einer Kostenüberschreitung von 6% gerechnet werden muss.

- c) sowohl X0 als auch X1 mit Kostenüberschreitungen von 6% gerechnet werden muss.
- c) Ein weitere Kredit mit einer Laufzeit von zehn Jahren (endfällig) wurde unter Berücksichtigung eines Disagios in Höhe von € 50.000,00 begründet, der Differenzbetrag wurde sofort aufwandswirksam berücksichtigt.

## Eigenkapital

- a) Das Nennkapital der Gesellschaft (kleine GmbH) beträgt € 35.000,00. Davon sind € 10.000,00 noch nicht einbezahlt.

In der Vorjahresbilanz waren folgende Werte als Rücklagen ausgewiesen:

Rücklagen:	€	40.000,00
a) Kapitalrücklagen	€	30.000,00
b) Gewinnrücklagen	€	10.000,00

Die Kapitalrücklagen stammen einerseits aus einem Agio nach einer Kapitalerhöhung (€ 15.000,00), der Rest stammt aus einem Gesellschafterzuschuss.

Es besteht ein Verlustvortrag von € 60.000,00, das Jahresergebnis ist ausgeglichen. Welche Angaben sind erforderlich, wenn das Eigenkapital insgesamt negativ ist. Steuerlich bestehen aus den Vorjahren Verlustvorträge in Höhe von je € 40.000,00.

Welche unternehmensrechtlichen Folgen ergeben sich aus diesen Verlusten für die Gesellschaft, welche Änderungen können sich aus dem RÄG 2014 ergeben?

Wie ist das Eigenkapital einer gründungsprivilegierten GmbH zum Ausweis zu bringen?

Welche Konsequenzen ergeben sich, wenn die URG Kennzahlen negativ sind (das halbe Nennkapital durch Verluste aufgebraucht wurde)?

## Unversteuerte Rücklagen

- a) Die Gesellschaft weist in ihrem Abschluss folgende Dotierungen auf

Vorzeitige Abschreibungen	€ 100.000,00	(VJ € 120.000,00)
Übertragung stiller Reserven	€ 150.000,00	(VJ € 170.000,00)
„Wesentliche“ GVG	€ 15.000,00	(VJ € 20.000,00)

Wie hat der Ausweis in der Bilanz bzw von Dotierungs- und Auflösungsbeträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfolgen, welche Angaben sind im Anhang erforderlich?

## Rückstellungen

- a) Die Gesellschaft weist in ihrem vorläufigen unternehmensrechtlichen Jahresabschluss in der Gewinn- und Verlustrechnung folgende Rückstellungsdotierungen aus:

Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	€	50.000,00
Garantierückstellung	€	500.000,00
Rekultivierung	€	100.000,00

- aa) Die Rückstellung für drohende Verluste bezieht sich auf einen Einkaufskontrakt für Waren, den die Gesellschaft im laufenden Geschäftsjahr für Einkäufe des Folgejahres abgeschlossen hat. Zum Bilanzstichtag könnte die Gesellschaft die entsprechende Ware um € 50.000,00 günstiger beziehen. Der Vertrag wäre mit einer Konventionalstrafe von € 25.000,00 lösbar.
- bb) Die Garantierückstellung wurde für eine drohende Garantieleistung in Höhe von € 100.000,00 gebildet, der Rest wurde pauschal auf Grund von Erfahrungswerten aus der Branche (des Unternehmens) ermittelt.
- cc) Der Gesellschaft wurde im Geschäftsjahr behördlich aufgetragen, spätestens nach vier Jahren bestimmte Bodenverunreinigungen im Werksgelände zu beseitigen. Die Gesellschaft hat den

zu erwartenden Aufwand rückgestellt, sie beabsichtigt, der Verpflichtung erst am Ende der von der Behörde gesetzten Frist nachzukommen.

Geben Sie Auswirkungen aus der Dotierung dieser Rückstellungen an, welche Anhangangaben ergeben sich daraus?

- b) Im Zuge der Jahresabschlusserstellung stellen Sie fest, dass die Berechnung der Personalarückstellungen für eine Mitarbeiterin vergessen worden sind. Karin Montag wurde am 03.01.1968 geboren, sie trat am 01.01.2000 (2004) in die Gesellschaft ein. Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Sie bezieht ein Bruttogehalt von € 2.500,00 (14 x per anno), Überstunden, Prämien und ähnliches mehr sind nicht angefallen. Sie hat zu Beginn ihres Urlaubsjahres einen Resturlaubsanspruch von 5 Tagen, der Urlaubsanspruch für das Urlaubsjahr 2015 beträgt 25 Tage, sie hat seit Beginn des Urlaubsjahres 20 Tage Urlaub verbraucht. Das Pensionsalter wird für Frauen mit 60 Jahren und für Männer mit 65 Jahren angenommen. Der Abfertigungsanspruch beträgt zwischen drei und fünf Dienstjahren das Zweifache, zwischen fünf und zehn Dienstjahren das Dreifache, zwischen zehn und fünfzehn Dienstjahren das Vierfache, zwischen fünfzehn und zwanzig Dienstjahren das Sechsfache, zwischen zwanzig und fünfundzwanzig Dienstjahren des Neunfache und nach 25 Dienstjahren das zwölffache Monatsentgelt. Lohnnebenkosten sind gegebenenfalls zu berücksichtigen. Rückstellungen für Dienstnehmerjubiläen sind nicht zu berechnen. Für Dienstjubiläen stehen nach 25 Jahren nach 35 Dienstjahren und nach 40 Dienstjahren jeweils 2 Monatsgehälter zu.

Bilden Sie für das Geschäftsjahr die

- aa) Urlaubsrückstellung;  
 bb) Abfertigungsrückstellung nach unternehmensrechtlichen und ertragsteuerlichen Vorschriften (das Unternehmen bildet seit 15. Jahren entsprechende Rückstellungen im möglichen Höchstmaß; es ist von einem Zinssatz von 2 % auszugehen).  
 cc) Jubiläumsgeldrückstellung  
 dd) Welche Angaben sind zu diesen Rückstellungen im Anhang zu machen?

## Haftungsverhältnisse

- 1) Folgende Haftungsverhältnisse bestehen, diskutieren Sie deren Ausweis:
- |                                    |            |
|------------------------------------|------------|
| Garantien                          | 200.000,00 |
| Haftung für Kredit Geschäftsführer | 10.000,00  |

## Latente Steuern / Steuerabgrenzung - Vereinfachtes Beispiel

Die BMF-GmbH ermittelt einen unternehmensrechtlichen Gewinn vor Steuern in der Höhe von € 10.000,00.

Dabei wurden folgende Beträge ergebniswirksam erfasst (Angaben in 100):

Dotierung einer Aufwandsrückstellung, erwartete Zahlungswirksamkeit 1 Jahr	10.000	
Planmäßige Abschreibung für eine Anlage, die im Dezember des Geschäftsjahres in Betrieb genommen wurde, in der Höhe einer Abschreibung für einen Monat: $\frac{\text{Anschaffungskosten}}{\text{Nutzungsdauer}} * 1/12 = \frac{120.000}{8} * 1/12 =$	1.250	
Repräsentationsaufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 3 EStG Darin sind keine Bewirtungsspesen mit überwiegender betrieblicher Veranlassung enthalten.	2.300	
Erträge aus Beteiligungen iSd § 10 KStG		1.000
Abschreibung von PKW, Anschaffungskosten jeweils unter € 40.000,00, angenommene unternehmensrechtliche Nutzungsdauer 4 Jahre	10.000	
Abschreibung eines PKW; Anschaffungskosten € 60.000,00	15.000	
Erträge aus der Auflösung einer Übertragungsrücklage		3.000

Wie hoch ist der in diesem Geschäftsjahr effektiv entstehende Körperschaftsteueraufwand? Wie hoch ist die Steuerabgrenzung gemäß § 198 Abs 9 bzw 10 UGB?

Welche Änderungen ergeben sich für Verlustvorträge (Verlustvortrag nach UGB € 600.000,00, nach KStG € 40.000,00)?