



Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014: Reform des UGB-Bilanzrechts – der große Wurf?



Univ.-Prof. Dr. Roman Rohatschek
Univ.-Ass. StB Dr. Vera Schiemer


Vortragsabend Steuerwissenschaften und Steuerpraxis
JKU Linz 25.03.2015



Agenda

- Hintergrund und Ziele der Modernisierung
- Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften
- Ausgewählte Aspekte der Bilanzierung, der Bewertung und des Ausweises
 - Begriffsabgrenzungen und Grundsätze
 - Bewertung Vermögenswerte
 - Bewertung Schulden
 - „Nicht ohne meinen Anhang“
- Überblick Änderungen Konzernabschluss

Hintergrund und Ziele der Modernisierung


- Grundlage ist die **EU Bilanzrechtslinie 2013/34/EU** vom Juni 2013 → damit Aufhebung der vierten und siebenten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie
- **Ziele** der Modernisierung
 - Förderung der europaweiten Vergleichbarkeit der Abschlüsse
 - Entlastung von Unternehmen iSv „think small first“ – Erleichterung v.a. für KMUs
 - Annäherung an die Steuerbilanz → „Einheitsbilanz“
 - Verbesserung der Aussagekraft der Abschlüsse durch Modernisierung der Rechnungslegung
- **Umsetzung** bis 20. Juli 2015, Anwendung für GJ, die ab dem 01.01.2016 beginnen
 -  JA 31.12.2015 noch alte Rechtslage, ebenso Geschäftsjahre mit abweichendem Stichtag 2015/2016

Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften – Rechnungslegungspflicht und Schwellenwerte (1)

■ Größenkriterien

- Neue „Kleinstkapitalgesellschaften“ (Micro Entities): EUR 350.000 Bilanzsumme, EUR 700.000 Umsatzerlöse, 10 Arbeitnehmer
- Anhebung der Größenmerkmale

| in Mio. EUR | klein/mittel | mittel/groß |
|--------------|---------------|----------------|
| Bilanzsumme | 5 statt 4,48 | 20 statt 19,25 |
| Umsatzerlöse | 10 statt 9,68 | 40 statt 38,5 |

-  **Neu:** Rechnungslegungspflicht für kapitalistische Personengesellschaften, wenn alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter GmbH oder AG sind (oder vergleichbare (ausländische) Rechtsform)
 - auch mehrstöckige PG
 - Keine Beschränkung auf „unternehmerische Tätigkeit“
 - Vereine und Gemeinde & Co KG?



Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften



Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften – Rechnungslegungspflicht und Schwellenwerte (2)

- **Eintritt** der Rechtsfolgen der Größenklassen (§ 221 Abs 4 UGB)
 - Übergangsbestimmung: Neue Schwellenwerte bereits für die „Beobachtungszeiträume“ 2014 und 2015 relevant
- Neue **Definition Umsatzerlöse** → keine „Rückrechnung“ für frühere Jahre zur Bestimmung der Rechnungslegungspflicht
- Besonderheit **Um-/Neugründungen** sowie bei **Aufgabe (Teil-)Betrieb** → bereits am ersten Abschlussstichtag bei Über-/Unterschreiten der Größenmerkmale
- Besonderheit § 221 Abs 4a – „Holding“ AG Schwellenwerte auf konsolidierter oder aggregierter Basis (Holding GmbH?)
 - Zwischenholding?
 - Alle TU versus Konsolidierungskreis?
 - Ausländische TU und Berechnung von UE und Bilanzsumme?

Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften – Definitionen § 189a UGB

- Neuer Definitionskatalog in § 189a UGB – teilweise bekannte Begriffe (zB Beteiligung, verbundene Unternehmen...), teils neue Definitionen:
 - **PIE (Z1): Public Interest Entities** (Unternehmen von öffentlichem Interesse) → im Wesentlichen kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungen
 - Wertmaßstab **beizulegender Wert vs beizulegender Zeitwert** (Z3 und Z4)
 - Beizulegender Wert – Definition entspricht strl. Teilwert → subjektiver Wert aus Sicht des Unternehmens
 - Beizulegender Zeitwert – Börsenkurs oder Marktwert → objektiver Wert
 - **Umsatzerlöse** (Z5) kein Abstellen auf „gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens“



Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften – Grundsätze (1)

Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts (§ 196a Abs 1 UGB)

- Keine materielle Änderung da nach hA als nicht gesetzlich kodifizierter GoB anerkannt
- Betrifft alle Posten des Jahresabschlusses, somit auch G&V
- Frage wirtschaftliches Eigentum an Hand der Verteilung von Chancen und Risiken zu bestimmen
- Zuordnung Verbindlichkeiten weiterhin nach rechtlichen Gesichtspunkten



Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften – Grundsätze (2)

Grundsatz der Wesentlichkeit (§ 196a Abs 2 UGB)

- „Die Anforderungen an den Jahresabschluss in Bezug auf Darstellung und Offenlegung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.“



Achtung:

Einschränkung auf Darstellung und Offenlegung → für Ansatz, Bewertung und Konsolidierung dem Gesetzeswortlaut entsprechend keine Anwendung



Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften – Grundsätze (3)

Overriding Principle (true and fair view) § 222 UGB

- Beschränkung auf Ausnahmefälle, in denen unter Anwendung einer Rechnungslegungsvorschrift das getreue Bild der V/F/E-Lage auch mit zusätzlichen Angaben nicht vermittelt werden kann
- VO-Ermächtigung des BMJ in Abstimmung mit BMF zur Definition dieser Ausnahmefälle, die eine Abweichung erfordern

 **Beachte:**

Bestimmungsinhalt zum Abweichen von allgemeinen Grundsätzen iSv § 201
Abs 3 UGB



Bilanzierung und Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden



Zuschreibungspflicht für Gegenstände AV und UV (§ 208 UGB)

- Nunmehr **zwingende Zuschreibung** bei Wegfall der Abschreibungsgründe (siehe dazu auch Diskussion VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0074).
- Aufhebung der Ausschüttungssperre für Zuschreibungen
- Übergangsregelung § 906 Abs 32 UGB unter Verweis auf § 124b Z270a EStG:
 - steuerlich gebildete „Zuschreibungsrücklage“ kann in einen passiven RAP eingestellt werden → Auflösung grds nach Maßgabe STR, wahlweise auch frühere Auflösung vor dem Ausscheiden des betreffenden VMG
 - Wenn kein passiver RAP gebildet oder früher aufgelöst wird → latente Steuern!

Geschäfts- oder Firmenwert (§ 203 Abs 5 UGB)

- Gesetzliche Festlegung Abschreibungsdauer auf 10 Jahre für Ausnahmefälle, in denen die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann

 **Beachte:**

Steuerlich weiterhin 15 Jahre nach Maßgabe von § 8 Abs 3 EStG →
Steuerlatenz

- Regelung nur für Firmenwerte, die nach dem 31.12.2015 ermittelt werden
- Keine Zuschreibung nach erfolgter außerplanmäßiger Abschreibung →
Darstellung Anlagespiegel?

Latente Steuern (1)

- Wechsel von GuV-orientiertem („timing) zu bilanzorientiertem („temporary“) Konzept → umfangreichere Berücksichtigung von Steuerlatenzen
- **Ansatzpflicht** für mittelgroße und große Gesellschaften
- **Ansatzwahlrecht** für aktive latente Steuern auf Verlustvorträge, sofern
 - Ausreichend passive Steuern vorhanden
 - Überzeugende substantielle Hinweise, dass ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis in der Zukunft bereit steht (Stichwort „Steuerplanung)
- Aktive und passive latente Steuern sind **nicht zu saldieren**, soweit eine Aufrechnung nicht möglich ist

Latente Steuern (2)

- **Ausschüttungssperre** für Aktivsaldo → Verschiebung von § 226 Abs 2 in § 235 Z2 UGB
- **Bewertung** in Höhe der voraussichtlichen Steuerbe- und –entlastung mit zukünftigem Steuersatz und keine Abzinsung
- **Ausweis:**
 - neuer Bilanzposten Aktivseite „D. Aktive latente Steuern“;
 - auf Passivseite Ansatz als „Rückstellung für passive latente Steuern“ => gesonderter Ausweis ist NICHT gesetzlich verankert
 - GuV: gesonderter Posten unter „Steuern vom Einkommen und Ertrag“
- **Anhangangaben** § 238 Abs 1 Z 3, iZm Verlustvorträgen zusätzlich § 198 Abs 9 letzter Satz zu berücksichtigen

Latente Steuern (3)

- **Übergangsbestimmungen**
 - gelten für nachzuerfassende latente Steuern zum **01.01.2015!**
 - Sofortige ergebniswirksame Erfassung oder
 - Gleichmäßige Verteilung auf max. 5 Jahre
 - Sofortige Erstellung und Aktivierung eine RAP, der über max 5 Jahre gleichmäßig zu verteilen ist

Bewertung von Rückstellungen (§ 211 UGB)

- Keine Änderung bei den **Aufwandsrückstellungen**
- **Bewertung** von Rückstellungen mit dem bestmöglichen Schätzwert des notwendigen Erfüllungsbetrags
 - Dh unter Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen
 - Wenn Laufzeit > 1 Jahr muss Abzinsung mit „*marktüblichem*“ Zinssatz erfolgen
- Rückstellungen für **Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgelder** sind nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bewerten
 - Gesetzliche Möglichkeit der pauschalen Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren
- **Übergangsregelung**: Betrag gleichmäßig auf 5 Jahre; Darstellung über ARA/PRA möglich

Weitere Anpassungen im Überblick (1)

- **Herstellungskosten** verpflichtend inkl. Gemeinkosten
- Langfristige Fertigungsaufträge (> 12 Monate): Ansatz von **Verwaltungs- und Vertriebskosten**, wenn sonst kein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird
- Zwingende Aktivierung **Disagio** – Übergangsbestimmung für bislang nicht als aktiver RAP erfasstes Disagio
- Abschaffung der **unversteuerten Rücklagen**
- Neuregelung **eigene Anteile** als Abzugsposten vom Eigenkapital
- Darstellung des **Eigenkapitals** bei der **gründungsprivilegierten** GmbH (siehe dazu KFS/RL 27)

Weitere Anpassungen im Überblick (2)

- Abschaffung des **ao Ergebnisses** → anstelle dessen Anhangangabe
- **Angabe von Restlaufzeiten** in der Bilanz → kein „Spiegel“ mehr im Anhang
- Wahlrecht Darstellung der **Ergebnisverwendung**: weiterhin Überleitung zum Bilanzgewinn möglich oder Darstellung der Ergebnisverwendung im Anhang, letzte Zeile GuV ist dann „Jahresüberschuss“
- **Anlagenspiegel** nur mehr im Anhang, Entwicklung der AKO/HKO und Entwicklung der kumulierte Abschreibung



„Nicht ohne meinen Anhang“

Neue Regelungstechnik der Anhangangaben

- Bisheriges „Top-Down-Konzept“ wird durch „Bottom-Up-Konzept“ ersetzt → Ausgangspunkt für den Anhang sind die Angaben für kleine Gesellschaften, Erweiterungen für mittlere und große Gesellschaften
- Anhangangaben für **kleine Gesellschaften** (GmbH und AG):
 - Basis ist Katalog des § 237 UGB
 - zusätzliche Angaben nach Maßgabe der jeweiligen Bestimmung im UGB
 - Erweiterung für kleine AGs im Vergleich zur kleinen GmbH
- **Zusätzliche** Anhangangaben für **mittelgroße und große Gesellschaften**: Katalog der §§ 238, 239 UGB
- Nur für **große Gesellschaften** (GmbH & AG) § 240 UGB
- Zusatzangaben **mittelgroße und große AG** § 241 UGB



Überblick Änderungen Konzernabschluss

Überblick Änderungen Konzernabschluss

- **Abschaffung der Buchwertmethode** bei der Vollkonsolidierung
- Beteiligungen an assoziierten Unternehmen: Buchwertmethode
- Wegfall des Beteiligungserfordernisses bei der Beherrschung aufgrund einheitlicher Leitung
- Anhebung der Schwellenwerte für größenabhängige Befreiung

| in Mio. EUR | Nettomethode | Bruttomethode |
|--------------|---------------|---------------|
| Bilanzsumme | 20 statt 17,5 | 24 statt 21 |
| Umsatzerlöse | 40 statt 35 | 48 statt 42 |

- Konsolidierungswahlrecht für TU mit Weiterveräußerungsabsicht

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!

