

RÄG 2014 - Reform des UGB

Bilanzrechtes

Mag. Dieter Schneider
Steuerberater, Unternehmensberater
Gartengasse 21, 1050 Wien
01/54 56 700, office@d-s-b.at

Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften

Rechnungslegungspflicht (§ 189 UGB)

Bisher Abs 1: Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige Personengesellschaften - kein unbeschränkt haftender Gesellschafter ist natürliche Person

Neu: Rechnungslegung für kapitalistische Personengesellschaften, wenn alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter GmbH, AG oder vergleichbare ausländische Rechtsform

- Erfordernis der unternehmerischen Tätigkeit entfällt
- Aber unternehmerische Tätigkeit von Relevanz, wenn vollhaftender Gesellschafter keine von der RL (2013/34/EU) erfasst Kapitalgesellschaft (zB Verein oder Genossenschaft)

Schwellenwerte unverändert (700.000,00 bzw. 1.000.000,00)

Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften

Größenklasse (§ 221 Abs 1 - 3 UGB)

	Kleinst-Kapitalgesellschaft	Kleine Kapitalgesellschaft	mittlere Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Bilanzsumme	350.000,00	5 Mio bisher 4,84 Mio	20 Mio bisher 19,25 Mio	über 20 Mio
Umsatzerlöse	700.000,00	10 Mio bisher 9,68 Mio	40 Mio bisher 38,5 Mio	über 40 Mio
Beschäftigte	10	50	250	mehr als 250

§ 221 Abs 3: Unternehmen von öffentlichem Interesse immer große Kapitalgesellschaft (s. § 189 a Z 1)

Neue Schwellenwerte bereits für Beobachtungszeitraum 2014 und 2015 relevant

Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften

Begriffsbestimmungen (§ 189a UGB)

1. Unternehmen von öffentlichem Interesse
2. Beteiligung
3. Beizulegender Wert
4. Beizulegender Zeitwert
5. Umsatzerlöse
6. Mutterunternehmen
7. Tochterunternehmen
8. Verbundene Unternehmen
9. Assoziierte Unternehmen
10. Wesentlich
11. Investmentunternehmen
12. Beteiligungsgesellschaft

Allgemeine Rechnungslegungsvorschriften

Begriffsbestimmungen (§ 189a UGB)

1. **Unternehmen von öffentlichem Interesse:** kapitalmarktorientierte Unternehmen (übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem anerkannten, öffentlich zugänglichen geregelten Markt im EWR oder Vollmitgliedstaat der OECD), Kreditinstitute, Versicherungen
2. **Beizulegender Wert:** „der Betrag, den der Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den einzelnen Vermögensgegenstand oder die einzelne Schuld ansetzen würde, dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt“ (= Teilwert)
3. **Beizulegender Zeitwert:** vorrangig der Börsen oder Marktpreis, bei Finanzinstrumenten, deren Marktwert nicht bestimmbar aus den einzelnen Bestandteilen.
4. **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.“
5. **Wesentlich:** Informationen gelten als wesentlich, wenn deren Fehlen oder fehlerhafte Angaben, Entscheidungen der Adressaten beeinflussen können. Ein Posten kann als unwesentlich betrachtet werden, mehrere gleichartige solcher Posten können als wesentlich gelten.

Allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

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

Die Posten des Jahresabschlusses sind unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der betreffenden Geschäftsvorfälle oder der betreffenden Vereinbarung zu bilanzieren.

- auch bisher GOB
- Gilt sowohl für Vermögensgegenstände, Schulden und RAP als auch für Erträge und Aufwendungen
- Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums im Einzelfall zu beurteilen
- Zuordnung von Verbindlichkeiten (wie bisher) nach rechtlichen Gesichtspunkten

Allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

Grundsatz der Wesentlichkeit (§ 196a Abs 2 UGB)

Die vom Gesetz gestellten Anforderungen in Bezug auf die Darstellung und die Offenlegung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung der Einhaltung unwesentlich ist (Einzelfallbeurteilung).

Overriding-Prinzip

Kann in Ausnahmefällen zur Nichteinhaltung einer gesetzlichen Norm führen, wenn dadurch dem möglichst getreuen Bild der Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Unternehmens widersprochen würde. zB Ausnahme vom Ansatzverbot der VW- und Vtr-GK (§ 206 Abs 3) für langfristige Aufträge.

Verordnungsermächtigung

Allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

Grundsatz der verlässlichen Schätzung (§ 201 Abs 2 Z 7 UGB)

Die Posten des Jahresabschlusses sind unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der betreffenden Geschäftsvorfälle oder der betreffenden Vereinbarung zu bilanzieren.

- Ist die Bestimmung eines Wertes nur auf Basis von Schätzungen möglich, so müssen diese auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen
- Liegen statistisch ermittelbare Daten aus gleichartigen Sachverhalten vor, sind diese heranzuziehen

Bilanzierung und Bewertung

Latente Steuern

- Berücksichtigung künftiger steuerlicher Be- und Entlastungen aus Bewertungsunterschieden im steuer- und unternehmensrecht, welche sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder abbauen.
- Auch steuerliche Verlustvorträge bewirken eine voraussichtliche zukünftige Steuerentlastung. Diese kann wahlweise aktiviert werden

Bilanzierung und Bewertung

Latente Steuern

Gesamtdifferenzbetrachtung:

- Ermittlung aller aktiven und passiven Differenzen
 - Überhang der aktiven Differenzen
 - Aktivierungspflicht für mittelgroße und große Gesellschaften
 - Aktivierungswahlrecht für kleine Gesellschaften
 - Überhang der passiven Differenzen
 - Passivierungspflicht für alle Gesellschaften
 - Verlustvortrag
 - Sofern in passiven latenten Steuern gedeckt bis zu deren Höhe
 - Es kann davon ausgegangen werden, dass in Zukunft ausreichend steuerliche Gewinne erwirtschaftet werden, dann auch Aktivierung möglich

Bilanzierung und Bewertung

Latente Steuern

Ausnahmen:

Latenten Steuern sind nicht zu berücksichtigen, soweit sie entstehen:

1. Aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts(Firmen)wertes; oder
2. Aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder eine 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;
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 temporären Differenzen in absehbaren Zeit nicht auflösen werden

Bilanzierung und Bewertung

Latente Steuern - Übergangsregelungen

- Aktive latenten Steuern, über längstens fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen. Es ist zulässig den Aktivposten in voller Höhe anzusetzen und die Differenz als Passive Rechnungsabgrenzung gesondert auszuweisen
- Rückstellung: über längstens fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen. Es ist zulässig die Rückstellung in voller Höhe einzustellen und die Differenz als aktive Rechnungsabgrenzung auszuweisen
- Übergangsregelungen beziehen sich auf nachzuerfassende latente Steuern zum 01.01.16

Bilanzierung und Bewertung

Geschäfts- oder Firmenwert (§ 203 Abs 5 UGB)

- Abschreibung über 10 Jahre „in Ausnahmefällen, in denen die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann“
 - Vermutlich wird die verlässliche Schätzung eher den Ausnahmefall darstellen
 - Steuerlich weiterhin 15 Jahre - Steuerlatenz
 - Gilt für Firmenwerte die nach dem 31.12.15 gebildet werden.
- Keine Zuschreibung nach außerplanmäßiger Abschreibung (§ 208 Abs 2 UGB)

Bilanzierung und Bewertung

Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 204 Abs 1a UGB)

- Sofortabschreibung GWG im UGB uneingeschränkt zulässig

Abschreibung von Finanzanlagen (§ 204 Abs 2 UGB)

- Außer Beteiligungen, Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert

Bilanzierung und Bewertung

Herstellungskosten (§ 203 Abs 3 UGB)

	UGB alt	UGB neu
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht
Fremdkapitalzinsen und Sozialaufwendungen	Wahlrecht	Wahlrecht
Verwaltungs- und Vertriebskosten	Verbot	Verbot

- Verpflichtende Angabe aktivierter Zinsen (nicht bei kleine Gesellschaften)
- Auftragsfertigung (Aktivierung der VW- und VTR-Kosten) weiterhin möglich

Bilanzierung und Bewertung

Disagio (§ 198 Abs 7 UGB)

- Aktivierungswahlrecht wird zur Aktivierungspflicht (nur für Disagios ab 01.01.16)

Unversteuerte Rücklagen (§ 205 UGB)

- Dürfen nicht mehr ausgewiesen werden
- „Auflösung“ :
 - Umbuchung in Gewinnrücklagen
 - Passive latente Steuern sind zu bilanzieren
 - Anpassung der Vorjahresbeträge

Bilanzierung und Bewertung

Zuschreibungspflicht für Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens (§ 208 UGB)

- Entfall des bisherigen Wahlrechts
- § 6 Z 13 EStG
 - Zuschreibungen im ur Abschluss auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend - Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses
- Aufhebung der Ausschüttungssperre für Zuschreibungen

Bilanzierung und Bewertung

Zuschreibungspflicht - Übergangsregeln EStG

- Einstellung des Zuschreibungsbetrages in außerbilanzielle Rücklage (Zuschreibungsrücklage) möglich (Antrag in der Steuererklärung)
- Auflösung (steuerwirksam) der Rücklage bei Abschreibung bzw., wenn Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet
- Evidenhaltung der Wirtschaftsgüter in einem Verzeichnis (steuerlicher Ansatz und Betrag der Zuschreibungsrücklage)

Bilanzierung und Bewertung

Zuschreibungspflicht - Übergangsregeln UGB

- Bei Bildung einer steuerlichen Zuschreibungsrücklage, kann dieser Betrag in der Bilanz unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten gesondert ausgewiesen und entsprechend aufgelöst werden.
- Auflösung der Passiven Rechnungsabgrenzung grundsätzlich nach steuerlichen Vorschriften, kann aber wahlweise auch früher erfolgen. Wird keine PRAP gebildet bzw. diese vorzeitig aufgelöst, sind latenten Steuern zu berücksichtigen

Bilanzierung und Bewertung

Rückstellungen (§ 211 UGB)

- Bewertung mit dem bestmöglichen Schätzwert des notwendigen Erfüllungsbetrages, Rückstellung mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind abzuzinsen
 - Erfüllungsbetrag: Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen
 - Zinssatz: marktüblich
- Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgelder sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen. Können auch pauschal mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahre ergibt, sofern im Einzelfall keine erheblichen Bedenken.

Bilanzierung und Bewertung

Rückstellungen (§ 211 UGB)

- Übergangsregelungen - Zuführungen bzw. Auflösungen
 - Betrag über maximal 5 Jahre gleichmäßig verteilbar
 - Darstellung über Rechnungsabgrenzung möglich

Gliederung Bilanz (§ 224 UGB) und Vorschriften zu einzelnen Positionen (§ 225 UGB)

- Aktivseite
 - Gesonderter Ausweis von „Anteilen an Mutterunternehmen“ (AV oder UV) - früher: „eigene Anteile“

- Passivseite
 - Entfall der un versteuerten Rücklagen
 - Eigene Anteile als Minusposition im Eigenkapital

 - Angabe der Restlaufzeiten (über 1 Jahr bei Forderungen; Verbindlichkeiten bis zu einem Jahr und über einem Jahr) sind direkt in der Bilanz auszuweisen, keine Anhangsangaben mehr zulässig (Ausnahme Verbindlichkeiten über 5 Jahre)

Gliederung GuV (§ 231 UGB)

- Wegfall des a.o. Ergebnisses
Aber Anhangsangaben

- Zwischensumme „EGT“ wird durch die Zwischensumme „Ergebnis von Steuern“ ersetzt (EBT)

- Ergebnisverwendung
 - Entfall der un versteuerten Rücklagen
 - Überleitung zum Bilanzgewinn wahlweise im Anhang oder in der GuV (endet daher möglicherweise beim Jahresüberschuss/-fehlbetrag)

Gliederung GuV (§ 231 UGB)

- Erleichterungen für kleine Gesellschaften
 - Keine Aufgliederung:
 - Sonstige betriebliche Erträge
 - Personalaufwand
 - Löhne und Gehälter
 - Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an die betriebliche Vorsorgekasse
 - Aufwendungen aus FAV und WP des UV

Anhang

- Altes System (Top-Down-Konzept)
Angaben für große Gesellschaften werden als Ausgangspunkt genommen. Erleichterungen für mittlere und kleine Gesellschaften
- Neues System (Bottom-UP-Konzept)
Angaben für kleine Gesellschaften werden als Ausgangspunkt genommen. Größenabhängige Erweiterungen für mittlere und große Gesellschaften vorgesehen
- Anhang für Kleinstgesellschaften entfällt
 - Angabe der Haftungsverhältnisse (Eventualverbindlichkeiten) , dingliche Sicherheiten
 - Angabe der Bezüge, Kredite usw an Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates unter der Bilanz

Anhang

Zusätzliche Anhangsangaben

- Aufwands- und Ertragsposten von außerordentlicher Größenordnung oder Bedeutung (a.o. Ergebnis“)
- Eventuell Ergebnisverwendung, wenn nicht in der GuV
- Art und finanzielle Auswirkungen wesentlicher Ergebnisse nach Ende des Geschäftsjahres (früher Lagebericht) - nicht für kleine Gesellschaften
- Latente Steuern
 - Differenzen oder steuerliche Verlustvorträge, auf denen latente Steuern beruhen
 - Steuersätze, mit denen die Bewertung erfolgt ist
 - Bewegungen der latenten Steuersalden im Laufe des GJ
 - Bei Aktivierung aus Verlustvorträgen: Hinweis auf ein zukünftiges zu versteuerndes Einkommen

Anhang

Anlagenspiegel (§ 226 Abs UGB)

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Beginn und zum Ende des Geschäftsjahres (Alt: nur zu Beginn des Geschäftsjahres)
- Die Zu- und Abgänge sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres
- Die kumulierte Abschreibung zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres (Alt: nur zum Ende des Geschäftsjahres)
- Die Ab- und Zuschreibungen des Geschäftsjahres
- Die Bewegungen in Abschreibungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgänge sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres (Alt: keine Angaben)
- Der im Laufe des Geschäftsjahres aktivierte Betrag, wenn Zinsen gem. § 203 Abs 4 aktiviert werden (Alt: keine Angaben)

Empfehlung: Erstellung eines eigenen Abschreibungsspiegels