



Management-Info

Ausgabe Nr. 51

Inhaltsverzeichnis

- Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 – Spezial

Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 - Spezial

Das **Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014** (RÄG 2014), welches bereits im Dezember 2014 beschlossen worden war, setzt vor allem **EU-Vorgaben** um und hat zum Ziel, die unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Bestimmungen anzugleichen (Stichwort **Einheitsbilanz**). Betroffen von den umfangreichen Neuerungen sind vor allem Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften sowie kapitalistische Personengesellschaften (GmbH & Co KG). Die Änderungen gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 begonnen haben – bei **Regelbilanzstichtag** daher **erstmalig** für die anstehenden **Jahresabschlüsse** zum **31.12.2016**. Damit es bei der Bilanzerstellung keine Überraschungen gibt, sollten die nächsten Wochen noch zur Vorbereitung genutzt werden. Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungen praxisnah dargestellt.

Änderungen bei den Größenklassen

Mit dem RÄG 2014 wurde mit den **Kleinstkapitalgesellschaften** (so genannte Micros) eine **neue Größenklasse** eingeführt. **Kleinstkapitalgesellschaften** sind kleine Kapitalgesellschaften, die zumindest zwei der folgenden drei Schwellenwerte **nicht** überschreiten:

Bilanzsumme 350.000€

Umsatzerlöse 700.000€

Arbeitnehmer 10

Kleinstkapitalgesellschaften müssen keinen Anhang erstellen, sofern Haftungsverhältnisse, sonstige wesentliche finanzielle Verpflichtungen und dingliche Sicherheiten (§ 237 Abs. 1 Z 2 UGB) sowie Vorschüsse und **Kredite an Unternehmensorgane** (§ 237 Abs. 1 Z 3 UGB) unter der Bilanz angegeben werden. Der **Strafrahmen** für Zwangsstrafen i.Z.m. der nicht zeitgerechten **Offenlegung** des **Jahresabschlusses** ist für Kleinstkapitalgesellschaften generell **halbiert**. Grundsätzlich gilt, dass in der **Insolvenz** keine weiteren Zwangsstrafen mehr anfallen sollen.

Neben der Einführung einer neuen Größenklasse wurden durch das RÄG 2014 auch die **Schwellenwerte** inflationsbedingt **angehoben**, welche für die Einstufung als kleine, mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft relevant sind. Die erhöhten Schwellenwerte sind **im Jahr 2016 bereits rückwirkend für die Beobachtungszeiträume 2014 und 2015 anzuwenden**. Die neuen Schwellenwerte sind wie folgt:

Kapitalgesellschaft	Bilanzsumme (€)	Umsatzerlöse (€)	Arbeitnehmer
Klein	bis 5.000.000	bis 10.000.000	bis 50
Mittelgroß	bis 20.000.000	bis 40.000.000	bis 250
Groß	> 20.000.000	> 40.000.000	> 250

Zu beachten ist, dass Aktiengesellschaften, die Mutterunternehmen sind („**Holding-AGs**“) die **Schwellenwerte für den Einzelabschluss** ab dem Jahr 2016 auf Basis von **konsolidierten oder aggregierten Werten** zu berechnen haben.

Änderungen in der Gliederung bzw. im Ausweis

Mit dem RÄG 2014 wurde der **Begriff „Umsatzerlöse“ neu definiert**. Ab dem Jahr 2016 sind Umsatzerlöse jene Beträge, die sich aus dem **Verkauf von Produkten** und der **Erbringung von Dienstleistungen** nach Abzug von Erlösschmälerungen, **Umsatzsteuer** und sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern (z.B. Elektrizitäts-, Kohle- und Erdgasabgabe) ergeben. Ob die Erlöse für die **gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typisch** sind, spielt keine Rolle mehr. **Der Umfang der Umsatzerlöse** wird sich aufgrund der **Neudefinition regelmäßig erhöhen**, da nunmehr auch z.B. Lizenzeinnahmen, Kantineerlöse und Erlöse aus Vermietung und Verpachtung Umsatzerlöse darstellen. Hierbei ist darauf zu achten, dass sich daraus auch **Auswirkungen auf Vertragsbestimmungen** (z.B. umsatzabhängige Pacht) **und Kennzahlen** (z.B. Umsatzrentabilität) ergeben können. Andere Erträge wie Fremdwährungskursgewinne, Schadenersatzleistungen und Ausbuchungen von verjährten Verbindlichkeiten verbleiben gemäß RÄG 2014 in den übrigen sonstigen betrieblichen Erträgen. Da **zwischen Umsatzerlösen und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** ein enger Zusammenhang besteht, wird es auch zu **Umgliederungen** zu Lasten der sonstigen Forderungen kommen. **Die Vorjahreswerte sind** im Jahresabschluss 2016 an die **Neudefinition anzupassen**. Trotz fehlender eindeutiger gesetzlicher Regelung sprechen gute Gründe dafür, dass die **Neudefinition der Umsatzerlöse** im Zusammenhang mit der Einordnung in die Größenklassen – vergleichbar mit den Änderungen bei den **Schwellenwerten** - bereits für die **Beobachtungszeiträume 2014 und 2015** heranzuziehen ist.

Kein außerordentliches Ergebnis mehr: In Anlehnung an die internationalen Rechnungslegungsbestimmungen soll der Ausweis von **außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen** in der Gewinn- und Verlustrechnung **entfallen**. Dafür sind dazu Angaben im Anhang zu machen. Folglich gibt es auch kein „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ (EGT) mehr, welches künftig als „**Ergebnis vor Steuern**“ zu bezeichnen ist.

In der **Bilanz** sind vor allem zu den **Fristigkeiten** von Forderungen und Verbindlichkeiten bereits in der Bilanz Angaben zu tätigen (bis ein Jahr bzw. über ein Jahr). Eine Verlagerung dieser Angaben in den Anhang ist **nicht zulässig**. Neben dem **Entfall der unversteuerten Rücklagen** sind **eigene Anteile** künftig als Minusposten im Eigenkapital zu zeigen.

Im **Anlagenspiegel** ist nunmehr die Entwicklung der **kumulierten Abschreibungen** verpflichtend darzustellen (Abschreibungen des Jahres, Abgänge und Umbuchungen). Sofern vom Wahlrecht für die **Aktivierung von Fremdkapitalzinsen** Gebrauch gemacht wird, sind die aktivierten Zinsen in einer eigenen Spalte oder in einem „Davon“-Vermerk neben den Zugängen auszuweisen.

Neuregelung bei den latenten Steuern

Latente Steuern bilden zeitliche Unterschiede zwischen dem unternehmensrechtlichem Ergebnis und der Steuerbemessungsgrundlage ab. **Aktive latente Steuern** liegen vor, wenn in der Vergangenheit (im Verhältnis zum Ergebnis) „zu viel“ an Steuern bezahlt wurde und sich dieser Effekt in **Folgeperioden** wieder ausgleicht. Im umgekehrten Fall kommt es zu **passiven latenten Steuern**. Durch das RÄG 2014 gilt in Österreich auch das international übliche **bilanzorientierte Konzept** („liability concept“) anstelle der bisherigen Orientierung an der Gewinn- und Verlustrechnung.

Wie schon bisher besteht für **passive latente Steuern** eine **Passivierungspflicht** unabhängig von der Größenklasse. Für **aktive latente Steuern** (ausgenommen Verlustvorträge) gilt für **mittelgroße und große Kapitalgesellschaften** nunmehr eine **Aktivierungspflicht** – für **kleine Kapitalgesellschaften** besteht ein **Aktivierungswahlrecht**. Die Aktivierung erfolgt mittels Ausweis in dem mit dem RÄG 2014 **neu geschaffenen Bilanzposten** „D. Aktive Latente Steuern“. Kleine Kapitalgesellschaften haben bei der Aktivierung latenter Steuern – dadurch kann etwa die **Eigenkapitalquote verbessert** werden - dieselben **Angaben im Anhang** zu machen wie mittelgroße und große Gesellschaften. Zu beachten ist auch das **Stetigkeitsgebot**, demzufolge auch ausgeübte **Wahlrechte** in Bezug auf die Aktivierung latenter Steuern in **Folgejahren** (stetig) anzuwenden sind. Latente Steuern von Personengesellschaften (KG, OG) sind bei den Gesellschaftern zu bilanzieren.

Eine besondere Quelle für **aktive latente Steuern** bilden **Verlustvorträge**, welche unbeschränkt vorgetragen werden können, aber regelmäßig nur zu **75% mit steuerpflichtigen Einkünften** verrechnet werden können. Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem RÄG 2014 ist nunmehr ein **Ansatzwahlrecht** vorgesehen, welches an mehrere **Bedingungen** geknüpft ist. Besteht nach Saldierung mit aktiven latenten Steuern (ohne Verlustvorträge) ein Überhang passiver latenter Steuern, so kann diese Lücke mit **aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen** gefüllt werden. **Darüber hinaus können** aktive latente Steuern aus verwertbaren Verlustvorträgen nur dann **angesetzt** werden, wenn mittels **steuerlicher Planungsrechnung** überzeugende substantielle **Hinweise** vorliegen, dass **ausreichendes steuerliches Ergebnis in Zukunft** zur Verfügung steht, damit eine **Steuerersparnis** auch **tatsächlich** eintreten kann. Bei der Planungsrechnung ist in Anlehnung an die deutschen Bestimmungen – das RÄG 2014 gibt hier keine Hinweise – von einem **Zeithorizont von 5 Jahren** auszugehen.

Schließlich ist noch zu beachten, dass keine aktiven **latenten Steuern** anzusetzen sind, die aus dem erstmaligen Ansatz eines **Geschäfts- oder Firmenwerts** resultieren. **Aktive latente Steuern** führen überdies zu einer **Ausschüttungssperre**. Gewinne dürfen also nur insoweit ausgeschüttet werden, als jederzeit auflösbare Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem aktivierten Betrag der latenten Steuern entsprechen. Der von der **Ausschüttungssperre** betroffene Betrag **schwankt** daher jährlich im Ausmaß der Veränderung der aktiven latenten Steuern.

Da sich durch die Neuregelung der latenten Steuern unter Umständen die **Vermögens- und Ertragslage** von Unternehmen **massiv ändern** kann, sieht das RÄG 2014 eine **Verteilungsmöglichkeit** (beginnend 2016) über längstens **fünf Jahre** vor. Wichtig ist, dass sich diese Verteilungsmöglichkeit auf den Stand der **latenten Steuern zum 1.1.2016** bezieht, während die

Veränderung der latenten Steuern im Jahr 2016 selbst immer in voller Höhe ergebniswirksam zu erfassen ist.

Änderungen bei Rückstellungen – Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen

Es wird komplexer! Durch das RÄG 2014 kommt es bei der **Bewertung** von **Verbindlichkeiten** und **Rückstellungen** zum Ansatz mit dem **Erfüllungsbetrag** (bisher Rückzahlungsbetrag), welcher bestmöglich zu schätzen ist. Bei der Bewertung sind auch **Sachleistungsverpflichtungen** zu berücksichtigen wie auch **künftige Kostensteigerungen**. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen.

Besonderheiten gelten für **Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen** - diese sind nach dem Gesetzeswortlaut **ab 2016 nach versicherungsmathematischen Methoden zu berechnen**. Die **AFRAC-Stellungnahme 27** konkretisiert diese Gesetzesbestimmung wie folgt. Die steuerlichen Sonderregelungen bei Rückstellungen gelten ungeachtet weiterhin.

- **Nominalzinssatz:** Es ist der **Marktzinssatz für Anleihen von Unternehmen mit hochklassiger Bonitätseinstufung** zu verwenden, die mit der durchschnittlichen Restlaufzeit der Abfertigungs- bzw. Jubiläumsgeldverpflichtung sowie mit der Währung, in der die Leistungen zu erbringen sind, übereinstimmen. **Vereinfachend kann von einer Restlaufzeit von fünfzehn Jahren ausgegangen werden**, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen. Es kann **entweder der aktuelle Stichtagszinssatz oder der Durchschnittszinssatz der letzten fünf bis zehn Jahre stetig** angesetzt werden. Der zehnjährige Durchschnittszinssatz betrug laut der Deutschen Bundesbank aktuell **etwas über 4%** und wird aufgrund der anhaltenden Niedrigzinsphase in den kommenden Jahren aller Voraussicht nach kontinuierlich sinken. Der Stichtagszinssatz liegt in der Bandbreite **zwischen 1,00% und 1,50%**.
- **Gehaltstrend:** Dem Nominalzinssatz steht der sogenannte Gehaltstrend gegenüber. **Künftige Gehaltserhöhungen aufgrund von üblichen Karriereschritten sind** bei der Ermittlung der Rückstellungen von Anfang an **zu berücksichtigen**. Außergewöhnliche Karriereentwicklungen sind nicht zu berücksichtigen.
- **Ansammlungsverfahren:** Es besteht ein **Wahlrecht zwischen dem Teilwertverfahren und dem nach IAS 19 anzuwendenden Verfahren der laufenden Einmalprämien**. Das Wahlrecht ist **stetig anzuwenden**.
- **Wahrscheinlichkeitsannahmen:** Fluktuation, Sterbe- und Invaliditätswahrscheinlichkeiten sind **anzusetzen**, sofern **verlässliche statistische Grundlagen vorliegen**. Praktisch werden unternehmensindividuelle, repräsentative Grundlagen zur bestmöglichen Schätzung von Sterbe- und Invaliditätswahrscheinlichkeiten jedoch in vielen Fällen möglicherweise nicht vorhanden sein.

Laut **AFRAC-Stellungnahme 27** kann die Ermittlung der Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen in der Praxis auch künftig abweichend vom Gesetzeswortlaut **vereinfachend durch eine finanzmathematische Berechnung** erfolgen, wenn diese zu einer **verlässlichen Annäherung an den versicherungsmathematischen Wert** führt. Sofern das angewendete finanzmathematische Verfahren den dargestellten **Anforderungen** unter anderem in Hinblick auf Zinssatz, Gehaltstrend und Ansammlungsverfahren **entspricht**, wird man **in der Regel** von einer **verlässlichen Annäherung** an einen versicherungsmathematisch ermittelten Rückstellungsbetrag ausgehen können. Eine **versicherungsmathematische Berechnung** bzw. **Kontrollrechnung** der Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen kann dann **unterbleiben**.

Kommt es aufgrund **geänderter Bewertungen** durch das RÄG 2014 zu **Zuweisungen** bzw. **Auflösungen** von Rückstellungen, sind diese Unterschiedsbeträge über **längstens fünf Jahre zu verteilen**. Zu beachten ist, dass diese **Verteilungsmöglichkeit** nur für **Bewertungsänderungen** bei Übergang auf das RÄG 2014 besteht. Zur Ermittlung des aus dieser Umstellung resultierenden Unterschiedsbetrages bedarf es daher einer **Neuberechnung der Vorjahresrückstellung** mit den neuen Parametern (z.B. Vergleich 31.12.2015 mit 1.1.2016). Tendenziell ist zu erwarten, dass die Anwendung der RÄG 2014-Bestimmungen vor allem bei **Abfertigungen** und **Jubiläumsgeldern** zu **höheren Rückstellungswerten** und damit zu einer **Verminderung des Eigenkapitals** führen werden. Angesichts der unterschiedlichen Wahlrechte, aber auch der in weiterer Folge bestehenden Bindung, sollten die **Auswirkungen der Neuberechnung** der Personalrückstellungen idealerweise anhand von **Probe- und Sensitivitätsberechnungen** vorzeitig simuliert werden. Positiv ist zumindest abschließend darauf hinzuweisen, dass der in der Rückstellungszuführung **enthaltene Zinsaufwand** (Effekt aus der Aufzinsung) **künftig im Finanzergebnis** gezeigt werden kann. Dadurch kann das operative Ergebnis (**EBIT**) **entlastet** werden.

Weitere wichtige Änderungen durch das RÄG 2014

Neben den ausgewählten Highlights des RÄG 2014 sind vor allem folgende Änderungen von Bedeutung.

- **Allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze:** Kodifizierung des Grundsatzes der **Wesentlichkeit** und des **wirtschaftlichen Gehalts**, wobei diese Begriffe in der Praxis ohnehin schon weitgehend etabliert sind.
- **Vorgaben zur Abschreibungsdauer eines Firmenwertes:** Sofern die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, hat die **Abschreibung über 10 Jahre** zu erfolgen (gilt nicht für bereits bilanzierte Firmenwerte). Eine **Zuschreibung** nach einer außerplanmäßigen Abschreibung ist **nicht zulässig**. Die Nutzungsdauer ist im Anhang anzugeben.
- **Bilanzposten der un versteuerten Rücklagen** wird abgeschafft: Die Position der un versteuerten Rücklagen (§ 205 UGB) wird **ersatzlos gestrichen**. Bestehende un versteuerte Rücklagen sind unmittelbar in die Gewinnrücklage einzustellen. Damit verbundene (passive) **Steuerlatenzen** werden durch Bildung einer Rückstellung berücksichtigt. Die Bestimmung zum Wegfall der un versteuerten Rücklagen ist rückwirkend anzuwenden, so dass sich auch die als Vergleichsperiode abgebildete **Gewinn- und Verlustrechnung 2015** ändert.
- **Zuschreibung bei Finanzanlagen, Sachanlagen** (§ 204 UGB): Das Wahlrecht, auf Zuschreibungen zu verzichten, wenn der **niedrigere Wert** auch **steuerlich** beibehalten werden kann, entfällt künftig (**Zuschreibungspflicht** bei Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung). Durch die Abschaffung dieses Wahlrechts besteht für sämtliche Güter des Anlagevermögens (aber auch des Umlaufvermögens) eine **Zuschreibungspflicht** – ausgenommen ist nur der **Firmenwert**, für den ein **Zuschreibungsverbot** gilt. Die Zuschreibungspflicht gilt rückwirkend für die bis zum 31.12.2015 eingetretenen Wertaufholungen. **Steuerlich** gibt es eine Übergangsregelung, welche die Einstellung des **Zuschreibungsbetrags** in eine (außerbilanzielle) **un versteuerte Rücklage** ermöglicht. Auch im **UGB** gibt es die Möglichkeit, durch die Bildung eines **passiven Rechnungsabgrenzungspostens** die Zuschreibung aufzuschieben. Im **Jahr 2016** eingetretene **Wertaufholungen** sind jedoch **voll ergebniswirksam**. Eine **Ausschüttungssperre** für Erträge aus der Zuschreibung besteht im Gegensatz zu den bisherigen Bilanzierungsbestimmungen **nicht mehr**.
- **Herstellungskosten von Sachanlagen und Vorräten:** Hier erfolgt eine **Harmonisierung** mit den steuerlichen Bewertungsansätzen. Dadurch besteht nunmehr eine bilanzielle **Aktivierungspflicht** (bisher Wahlrecht) für angemessene fixe und variable **Gemeinkosten**.

- **Disagio:** Durch eine Änderung in § 198 Abs. 7 UGB wird eine **Aktivierungspflicht** (bisher Wahlrecht) für ein **Disagio** normiert. Ein Disagio liegt vor, wenn der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit zum Zeitpunkt ihrer Begründung höher ist als ihr Auszahlungsbetrag. Dies gilt für ab dem 1.1.2016 aufgenommene Finanzierungen.
- **Konzernabschlüsse:** Anhebung der **Schwellenwerte** für die **Ausnahme** von der **Konsolidierung** für mittlere Gruppen (**Nettomethode:** 20 Mio.€ Bilanzsumme statt bisher 17,5 Mio.€ und 40 Mio.€ Umsatzerlöse statt bisher 35 Mio.€; bei der **Bruttomethode:** 24 Mio.€ Bilanzsumme statt bisher 21 Mio.€ und 42 Mio.€ Umsatzerlöse statt bisher 35 Mio.€). Weiters wird bei neuen Erstkonsolidierungen die Buchwertmethode abgeschafft. Bei der **Equity-Methode** wird die in der Praxis ohnehin nicht allzu sehr verbreitete Kapitalanteilmethode abgeschafft.
- **Anhang:** Die Angabeverpflichtungen im Anhang werden neu geregelt. Vor allem bei kleinen Gesellschaften werden die Angaben gestrafft. Bei mittelgroßen und großen Gesellschaften kommen allerdings zum Teil **zusätzliche Angaben** hinzu.

