

Beilage

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Unternehmensgesetzbuch und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden (Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010 – RÄG 2010)

Inhaltsverzeichnis

1. ZU ARTIKEL I: ÄNDERUNGEN ZUM UGB	2
1.1. ANMERKUNGEN ZUM BEGUTACHTUNGSENTWURF	2
1.1.1 Anhebung des Schwellenwertes (§ 189 Abs 1 Z 2)	2
1.1.2 Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes (§ 198 Abs 3) 4	
1.1.3 Umfang der Herstellungskosten (§ 203 Abs 3)	4
1.1.4 Entgeltlich erworbener Geschäfts(Firmen)wert (§ 203 Abs 5).....	5
1.1.5 Zuschreibungen (§ 208 Abs 2 UGB).....	6
1.1.6 Ausschüttungssperren gem § 226 Abs 2.....	9
1.2. SONSTIGE ANREGUNGEN ZUM UGB.....	9
1.2.1 Ausschüttungssperren (§ 235)	9
1.2.2 Redaktionelle Korrekturen.....	11
1.2.3 Weitere Schritte zur Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung.....	11
2. ZU ARTIKEL II: ÄNDERUNGEN ZUM ESTG	12
2.1. ZU § 6 Z 13 ESTG	12
2.1.1 Grundsätzliche Überlegungen.....	12
2.1.2 Zu den geplanten Änderungen in § 6 Z 13 EStG und § 208 Abs 2 und 3 UGB 13	
2.2. SONSTIGE ANREGUNGEN ZUM ESTG	17
2.2.1 Vereinheitlichung Herstellungskosten - § 206 Abs 3 UGB	17
2.2.2 Notwendige Änderung des § 2 Abs 2b Z 3 EStG (75%-Grenze bei Verlustvorträgen und Warteverlusten).....	18
2.2.3 Klarstellung der Steuerneutralität für Zuschreibungen von Beteiligungen aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074)	19
2.3. SONSTIGE STEUERLICHE ANREGUNGEN	21
2.3.1 Anregung für eine Neufassung des § 7 Abs 3 KStG aus diesem Anlass	21
2.3.2 Erweiterung der Fortführungsoption nach § 5 Abs 2 EStG	21
2.4. GEPLANTE ERHÖHUNG DER BUCHFÜHRUNGSGRENZE IN § 189 ABS 1 Z 2 UGB	22

Das **Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer** („iwp“) und die **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** („KWT“) nehmen zum Entwurf wie folgt Stellung:

1. Zu Artikel I: Änderungen zum UGB

1.1. Anmerkungen zum Begutachtungsentwurf

1.1.1 Anhebung des Schwellenwertes (§ 189 Abs 1 Z 2)

Gemäß § 189 Abs 1 Z 2 UGB ist vorgesehen, dass der bisherige Schwellenwert für die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht (Buchführungs- und Bilanzierungspflicht) von 400.000 EUR auf 700.000 EUR angehoben werden soll. Zu diesem Vorschlag ist wie folgt Stellung zu nehmen:

Die KWT und das iwp begrüßen grundsätzlich das Ziel einer Entlastung der Unternehmen durch Modernisierung und Vereinfachung der Rechnungslegungsvorschriften. Die im Entwurf vorgesehene Anhebung der Schwellenwerte für die unternehmensrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht lehnen wir jedoch aus folgenden Gründen ab:

In den Erläuternden Bemerkungen wird ausgeführt, dass Unternehmen, die bisher buchführungs- und bilanzierungspflichtig waren und zukünftig wegen Unterschreiten der neuen (höheren) Umsatzschwelle aus der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht herausfallen, nicht mehr verpflichtet sind, die Rechnungslegungsvorschriften des UGB einzuhalten und ihre Buchhaltung auf eine deutlich günstigere Einnahmen-Ausgaben-Rechnung umzustellen. Dabei wird nach Ansicht von KWT und iwp allerdings übersehen, dass der **Jahresabschluss** auch für KMU ein **wichtiges und unverzichtbares Instrument zur Unternehmenssteuerung und Kontrolle** ist. Kapitalgesellschaften sind bereits derzeit aufgrund ihrer Rechtsform und unabhängig von ihrer Größe verpflichtet, immer einen Jahresabschluss aufzustellen. Die unternehmensrechtliche Buchführungspflicht sowie die Pflicht zur Erstellung eines UGB-Jahresabschlusses dient sowohl der **Selbstinformation des Unternehmers** (§ 195 UGB) zur Sicherung einer effizienten und ökonomischen Unternehmenssteuerung und -kontrolle als auch der **Information wichtiger Bilanzadressaten**, wie insbesondere Banken und sonstiger Kapitalgeber. Diese **umfassende Informations- und Transparenzfunktion**, die vor allem in Krisenzeiten unverzichtbar ist, gewährleistet allerdings nur ein alle Vermögensgegen-

tände und Schulden umfassender UGB-Jahresabschluss, nicht jedoch eine bloße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Tatsache ist, dass dem Unternehmer bei Erstellung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Vergleich zum Informationsgehalt einer doppelten Buchführung und eines Jahresabschlusses **wichtige Informationen über sein Unternehmen verloren gehen** (wie beispielsweise Höhe des Eigenkapitals bzw der Eigenkapitalquote, offene Forderungen und Verbindlichkeiten, Stand der Vorräte). Diese Informationen sind jedoch sowohl zur Unternehmenssteuerung als auch zur möglichst frühzeitigen Erkennung krisenhafter Entwicklungen bis hin zur Vermeidung einer drohenden Insolvenz besonders wichtig. Volkswirtschaftlich gesehen führt ein Abschwächen der Anforderungen an das Rechnungswesen infolge Fehlens wichtiger finanzieller und wirtschaftlicher Informationen zu einer geringeren Effizienz und Qualität der Unternehmensführung und damit zu einem erhöhten Insolvenzrisiko für die betroffenen Unternehmer.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Banken im Zusammenhang mit dem Rating nach Basel II ebenfalls die Vorlage eines Jahresabschlusses verlangen. Unternehmer, die nur eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellen, wären daher bei einer Kreditaufnahme benachteiligt bzw. müssten zwecks Erlangung eines Kredits freiwillig einen Jahresabschluss erstellen, was jedoch dem Ziel der Verwaltungskostenreduktion für die Unternehmen widerspricht.

Im Übrigen stellt sich überhaupt die Frage, welche wesentlichen Einsparungen durch den Umstieg von (doppelter) Buchführung und Bilanzierung auf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung überhaupt erzielt werden können. Denn in der Praxis werden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ohnedies in vielen Fällen über normale Buchhaltungsprogramme (mit Soll-Haben-Buchungen) abgewickelt, bei denen schon aus Gründen einer Kontrolle der Vollständigkeit und Richtigkeit für sämtliche Bank- und Kassenbewegungen auch gesonderte Bestandskonten geführt werden. Darüber hinaus müssen bei Unternehmen mit zahlreichen Eingangs- und Ausgangsfakturen (zB Installateur, Bäcker etc), die erst nach entsprechenden Zahlungsfristen fällig sind, zur Vermeidung von Säumnisfolgen bzw für ein effizientes Mahnwesen entsprechende Aufzeichnungen bzw Evidenzhaltungen über alle offenen Beträge geführt werden, und zwar entweder über ergänzende Softwaremodule oder über zeitaufwendige händische Nebenaufzeichnungen. Schließlich müssen Einnahmen-Ausgaben-Rechner zumindest für steuerliche Zwecke auch ein Anlagenverzeichnis führen.

Bei näherer Analyse zeigt sich daher, dass die Einsparungen, die aus einem Verzicht auf eine doppelte Buchhaltung mit Erstellung eines Jahresabschlusses und einem Umstieg auf Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (mit betriebswirtschaftlich notwendigen Nebenaufzeichnungen, wie insbesondere Evidenzhaltung von Forderungen und Verbindlichkeiten, Anlagenverzeichnis etc) gewonnen werden können, insgesamt gesehen eher bescheiden sind und den dadurch eintretenden Informationsverlust für den Unternehmer nach Ansicht von KWT und iwp jedenfalls nicht rechtfertigen können.

KWT und iwp regen daher an, von der vorgesehenen Anhebung der Schwellenwerte für die unternehmensrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht abzusehen.

1.1.2 Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes (§ 198 Abs 3)

Durch die Aufhebung von § 198 Abs 3 UGB ist vorgesehen, dass die bisherige Möglichkeit zur Aktivierung von Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes als Bilanzierungshilfe entfallen soll. Die KWT und das iwp nehmen diesen Vorschlag vor dem Hintergrund zur Kenntnis, dass in Deutschland mit dem BilMoG die diesbezüglichen Vorschriften (§ 269 dHGB) in analoger Weise bereits angepasst wurden. Da das BilMoG durch § 248 Abs 2 dHGB parallel zu dieser Maßnahme aber ein Wahlrecht geschaffen hat, bestimmte selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zu aktivieren, und mit dem RÄG 2010 keine derartige Möglichkeit vorgesehen ist, wird angeregt, Überlegungen in diese Richtung anzustellen. Zu begründen ist dies damit, dass sich mit diesem Wahlrecht ein wichtiger Ausgleich zur Herstellung eines möglichst getreuen Einblicks in die Lage des Unternehmens ergeben würde (zu den damit verbundenen steuerlichen Anregungen siehe unten Abschnitt 2.2.2).

1.1.3 Umfang der Herstellungskosten (§ 203 Abs 3)

Durch die Änderung von § 203 Abs 3 UGB ist vorgesehen, dass anstelle der bisherigen Möglichkeit nun die Verpflichtung vorgesehen werden soll, angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten bei der Berechnung der Herstellungskosten zu berücksichtigen. Zu diesem Vorschlag ergibt sich folgende Anmerkung:

Obwohl der Wortlaut der neuen Bestimmung unseres Erachtens eindeutig formuliert ist, enthalten die *Erläuternden Bemerkungen* zu der Bestimmung widersprüchliche oder zumindest verwirrende Feststellungen zu der Frage, ob ausschließlich variable, oder auch fixe Bestandteile der Material- und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten verpflichtend einzurechnen sind. Während durch die **Hinweise zu Art. 35 Abs 3 lit a** der RL 76/660/EWG der Eindruck vermittelt wird, dass **ausschließlich variable Bestandteile** davon betroffen sein sollen, wird durch den **Hinweis auf eine damit verbundene Angleichung zu § 6 Z 2 lit. a EStG 1988** unterstellt, dass beide Bestandteile (variable und fixe) einzurechnen sind. Um Unklarheiten in der Auslegung aufgrund der *Erläuternden Bemerkungen* zu vermeiden, wird angeregt, diese eindeutiger zu formulieren.

1.1.4 Entgeltlich erworbener Geschäfts(Firmen)wert (§ 203 Abs 5)

Durch die Änderung von § 203 Abs 5 UGB ist vorgesehen, einen entgeltlich erworbenen Geschäfts(Firmen)wert zu aktivieren. Die KWT und das iwp nehmen diesen Vorschlag vor dem Hintergrund zur Kenntnis, dass in Deutschland mit dem BilMoG die diesbezüglichen Vorschriften (§§ 246 dHGB) in analoger Weise bereits angepasst wurden, möchten aber in diesem Zusammenhang auf den folgenden Umstand hinweisen:

Die zukünftige Verpflichtung, einen Geschäfts(Firmen)wert anzusetzen, hat auch Auswirkungen auf die Bestimmung des § 202 Abs 1 UGB letzter Satz. Im Zuge des Ansatzes von Einlagen und Entnahmen, insbesondere im Rahmen von Umgründungen, mit dem beizulegenden Wert stellt sich somit zukünftig die Frage, ob aus dem kraft Verweis auf § 203 Abs 5 sinngemäß bestehenden Wahlrecht zur Firmenwertaktivierung auch bei der Bilanzierung von Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes zukünftig eine Verpflichtung zur Firmenwertaktivierung bestehen soll. Diese Frage ist insbesondere vor dem Hintergrund der Diskussion um die Zulässigkeit der Aktivierung von Firmenwerten bei konzerninternen Umgründungen zu überlegen (vgl dazu etwa Strimitzer, in Helbich/Wiesner/Bruckner (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, Band C, Q3 Rz 77).

Damit diese Frage im Vorhinein geklärt wird, regen wir im Sinne der bisher herrschenden Auffassung an, in den *Erläuternden Bemerkungen* zu dieser Bestimmung festzuhalten, dass sich die zukünftige Aktivierungspflicht eines Firmenwertes auch auf die Bewertung von Einlagen, Zuwendungen und Entnahmen gemäß § 202 Abs 1 UGB erstreckt.

1.1.5 Zuschreibungen (§ 208 Abs 2 UGB)

Durch die Änderung von § 208 Abs 2 UGB ist vorgesehen, dass das bisherige Wahlrecht zur Vornahme von Zuschreibungen durch eine Verpflichtung ersetzt werden soll, wobei bisher unterlassene Zuschreibungen im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2009 beginnt, nachzuholen sein sollen. Zu diesem Vorschlag ergeben sich folgende Anmerkungen:

- a) Verschärfung des vorherrschenden Meinungsstreits betreffend das Vorliegen einer Zuschreibungspflicht nach § 208 Abs 1 UGB durch den Entfall der Ausnahme in Abs 2 leg cit (vgl Punkt a oben) – **zunehmende Rechtsunsicherheit bei Bilanzierenden**

Nach der bisher in Österreich überwiegenden Rechtsauffassung musste eine steuerpflichtige Zuschreibung aufgrund einer Wertaufholung iSd § 208 Abs 1 UGB *nur dann* vorgenommen werden, wenn **exakt jene** Gründe weggefallen sind, die ursprünglich zur (außerplanmäßigen) Abschreibung (§§ 204 Abs 2, 207 Abs 1 leg cit) geführt haben. Danach war **verursachungsgerecht** zu prüfen,

- ob Ursache für die Erhöhung des Wertes eines Vermögensgegenstandes der Wegfall **jener** Gründe ist, die zur außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, oder aber
- ob die Erhöhung des Wertes eines Vermögensgegenstandes auf **andere** Ursachen als den Wegfall jener Gründe, die zur Abschreibung geführt haben, zurückzuführen ist (so die bisherige hM zur Interpretation des § 208 Abs 1 UGB, vgl etwa *Bertl/Hirschler*, Zuschreibungen nach § 208 Abs 1 HGB, RWZ 2005, 289 mwN sowie mit guten Argumenten auch *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz* in *Straube*, HGB II² [2000] § 208 Rz 7).

War der Wert eines Vermögensgegenstandes nämlich zwischenzeitlich aus *anderen* Gründen als dem Wegfall von genau jenen Umständen, die zur unternehmensbilanziellen Abschreibung (bzw steuerrechtlichen Teilwertabschreibung) geführt hatten gestiegen, so wurde darin konsequenter Weise kein zwingender Zuschreibungsgrund gesehen. In diesem Sinne wurde auch in den EStR 2000 Rz 2584 letzter Satz *bis dato* seitens des BMF explizit klar gestellt, dass „*[b]ei der Beurteilung, ob die Gründe der seinerzeitigen Teilwertabschreibung weggefallen sind, [...] auf diese Einflussfaktoren abzustellen [ist]. Weitere Ursachen bleiben unbeachtlich.*“

Bemerkenswert ist jedoch, dass die Finanzverwaltung im bereits zur Begutachtung ausgesandten **Entwurf des EStR-Wartungserlasses 2009** nunmehr von ihrer ursprünglich vertretenen und praktizierten Rechtsmeinung abzuweichen scheint. Dies offenbar um ihre Ausführungen in „Einklang“ mit dem jüngsten Erk des VwGH (22.4.2009, 2007/15/0074) zu bringen. Damit scheint das BMF nun die bisherige Mindermeinung zu vertreten, die von einer (erweiterten/umfassenden) Zuschreibungspflicht ausgeht: Nach dieser Gegenmeinung besteht nämlich die Verpflichtung zur Vornahme einer (wertaufholenden) Zuschreibung *auch dann, wenn keine Identität der Gründe* für die seinerzeitige außerplanmäßige Abschreibung gem § 204 Abs 2 UGB bzw Teilwertabschreibung (§ 6 Z 2 lit a zweiter Satz EStG 1988) mit den (später) wegfallenden Gründen vorliegt, sondern der Wert des Vermögensgegenstandes bzw Wirtschaftsgutes aus *anderen* Gründen gestiegen ist. Unseres Erachtens ist diese Rechtsauffassung kritisch zu sehen. Denn der VwGH geht in seinem Erk – offenbar bewusst? – nicht auf den (im Übrigen auch in Deutschland zur mit § 208 Abs 1 öUGB vergleichbaren Norm des § 280 dHGB) herrschenden Meinungsstreit betreffend die Reichweite des Wertaufholungsgebot ein, obwohl sich die in Österreich hM (vgl explizit *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz* in *Straube, HGB II*² [2000] § 208 Rz 7) *für* eine Identität der Gründe ausspricht. Wenn in § 208 Abs 1 öUGB als Voraussetzung für eine Zuschreibungspflicht angeführt wird, dass „[...] **die Gründe** [für die in Vorperioden vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung] nicht mehr bestehen [...]“, so ergibt sich wohl bereits aus dem bloßen Gesetzeswortlaut der zit Bestimmung, dass der Normsetzer (UGB) ohne Zweifel die Identität der Gründe für das Bestehen einer Wertaufholungspflicht iSd § 208 Abs 1 öUGB vor Augen hatte. Wenn nun der VwGH in seinem jüngsten Erk zu dieser Problematik lediglich lapidar auf das – im Übrigen rein *steuerrechtliche* (!) – Schrifttum (nämlich insbesondere auf *Doralt/Mayer, EStG*⁶ § 6 Rz 431, die allerdings auch auf die gegenteilige Meinung ausdrücklich hinweisen) Bezug nimmt, von diesem Literaturverweis abgesehen seine Rechtsauffassung jedoch nicht näher begründet, so ist diesem hg Erk kritisch entgegen zu halten, dass auch für ein Höchstgericht „*der äußerste mögliche Wortsinn die Grenze jeglicher Auslegung*“ abstecken sollte (vgl zur Wortinterpretation grundlegend *Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I*¹³ [2006] 23 mwN).

Es wird daher im Sinne einer erhöhten Rechtssicherheit bilanzierender Abgabepflichtiger angeregt, mit dem RÄG 2010 anlässlich der Änderung von § 208 Abs 2 UGB gleichzeitig auch in § 208 Abs 1 UGB folgende **legistische Klarstellung** bzw **Ergänzung** vorzunehmen:

„Wertaufholung“

§ 208 (1) Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung gemäß § 204 Abs 2 oder § 207 vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass jene Gründe, die zur Abschreibung geführt haben, nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. Bei der Beurteilung, ob die Gründe der seinerzeitigen Abschreibung wegfallen sind, ist ausschließlich auf jene Einflussfaktoren abzustellen, die für die Abschreibung gemäß § 204 Abs 2 oder § 207 maßgeblich waren; andere Ursachen sind hingegen unbeachtlich.“

Sollte dieser Vorschlag übernommen werden, sollten zudem noch in die *Erläuternden Bemerkungen Hinweise* zu der Fragestellung aufgenommen werden, **wie vorzugehen ist, wenn** Gründe für eine seinerzeitige Abschreibung wegfallen und sich im gleichen Geschäftsjahr davor oder danach neue Gründe für eine **Abschreibung** gemäß § 204 Abs 2 oder § 207 UGB **ergeben**.

b) Allgemeine Regelungssystematik zu den Übergangsbestimmungen

Nach dem vorliegenden Vorschlag sollen unterlassene Zuschreibungen im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2009 beginnt, gemäß § 208 Abs 2 UGB unternehmensrechtlich nachzuholen und aufgrund der Anordnung in § 6 Z 13 EStG als unversteuerte Rücklagen (Bewertungsreserven) gemäß § 205 UGB auszuweisen sein.

Abgesehen davon, dass sich zu diesen Regelungen mehrere Detailfragen ergeben, auf die in Abschnitt 2.1.2 näher eingegangen wird, ist allgemein anzumerken, dass der zur Bewirkung einer „Steuerneutralität“ gewählte Lösungsansatz anhand der Zuhilfenahme einer Bewertungsreserve unseres Erachtens unnötig kompliziert ist. Um das gewünschte Ziel einer Steuerneutralität zu erreichen, wäre es unseres Erachtens ausreichend (und auch einfacher), wenn die Übergangsvorschrift lediglich vorsehen würde, dass Zuschreibungen, von denen unter Anwendung der bisherigen Bestimmungen abgesehen wurde, weiterhin nach den bisherigen Bestimmungen bilanziert werden können. Damit würde für diese Vermögensgegenstände noch keine Zuschreibungspflicht (und somit „Steuerneutralität“) bestehen und sich das Erfordernis einer Bewertungsreserve erübrigen. Der Nachteil der fehlenden Vergleichbarkeit aufgrund unterlassener Zuschreibungen könnte durch entsprechende Anhangangaben ausgeglichen werden.

Da den Vorschriften in § 208 Abs 2 der Charakter von Übergangsvorschriften zukommt, ist unabhängig davon abschließend anzuregen, diese in § 906 Abs 21 UGB zu verschieben.

1.1.6 Ausschüttungssperren gem § 226 Abs 2

Bei der geplanten Aufhebung von § 226 Abs 2 UGB sollte eine Folgeänderung berücksichtigt werden, die sich durch die Anpassung der Vorschriften zu den Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes ergibt. Durch die Aufhebung des gesamten Absatzes würden auch die Vorschriften zur Ausschüttungssperre für die aktiven latenten Steuern gestrichen, die jedoch nicht Gegenstand der beabsichtigten Änderung sind. **Es wird angeregt, diese Ausschüttungssperre betreffend aktive latente Steuern inhaltlich unverändert beizubehalten.** Die Streichung des § 226 Abs 2 UGB könnte hierbei zugleich als Anlass genommen werden, die Ausschüttungssperren zusammengefasst in § 235 UGB zu regeln, indem eine diesbezügliche Ziffer eingefügt wird.

Zu weiterführenden Anmerkungen zu den Ausschüttungssperren gem § 235 UGB wird auf Abschnitt 1.2.1 dieser Stellungnahme verwiesen.

1.2. Sonstige Anregungen zum UGB

1.2.1 Ausschüttungssperren (§ 235)

Die Nachholung von Zuschreibungen bewirkt gemäß § 235 Z 1 UGB eine Ausschüttungssperre, dessen Zweckmäßigkeit - gemessen an den allgemeinen Zielsetzungen von Ausschüttungssperren (einer Schlechterstellung von Gläubigern im Falle der Ausschüttung bestimmter Erträge) - nach dem nunmehr vorgeschlagenen Zuschreibungsgebot unseres Erachtens nicht mehr gegeben ist. Zu begründen ist dies damit, dass mit einer Zuschreibung nur jener buchmäßige Aufwand wieder ertragswirksam korrigiert wird, der in einem Vorjahr den ausschüttungsfähigen Gewinn bereits einmal gemindert hat, und damit keine Schlechterstellung von Gläubigern im Falle der Ausschüttung derartiger Erträge gegeben ist.

Da die Ausschüttungssperre gemäß Z 2 unseres Erachtens ebenso wenig gerechtfertigt erscheint, wird angeregt, das RÄG 2010 zum Anlass zu nehmen, um § 235 Z 1 und 2 UGB ersatzlos zu streichen.

Eine umfassende Neuregelung der Ausschüttungssperren von umgründungsbedingten „Aufwertungsgewinnen“, dh von Gewinnen aus der Auflösung einer Kapitalrücklage bzw unmittelbar GuV-wirksamen Erträgen, die aus der Bewertung von umgründungsbedingten Vermögensübertragungen mit dem beizulegenden Wert gemäß § 202 Abs 1 UGB resultieren, im Zuge des RÄG 2010 wäre wünschenswert. Für eine diesbezügliche Diskussion stehen wir gerne zur Verfügung.

Sollte eine umfassende Neuregelung nicht angestrebt werden, regen wir jedoch an, zumindest die Ausschüttungssperre gemäß § 235 Z 3 UGB klarzustellen, weil diese unseres Erachtens eine seit ihrer – aus primär steuerrechtlichen Motiven – erfolgten Einführung eine missglückte Bestimmung darstellt. Der – ungeachtet der zu einem ganz besonders gelagerten Einzelfall ergangenen OGH-Entscheidung vom 11.9.2003, 6 Ob 103/03w – bestehende Fehlverweis auf § 202 Abs 2 Z 1 sollte berichtigt und auf § 202 Abs 1 UGB richtig gestellt werden.

Überdies sollte die Wortfolge „Erträge auf Grund der Auflösung“ durch „Auflösungsbezüge“ ersetzt werden, da unternehmensrechtlich Rücklagenauflösungen zu keinen Erträgen führen. Darüber hinaus regen wir eine gesetzliche Klarstellung an, dass sich die Ausschüttungssperre insofern vermindert, als in den Folgejahren nach der umgründungsbedingten Bildung der Kapitalrücklage unter Ansatz des beizulegenden Wertes das Jahresergebnis der übernehmenden Gesellschaft durch die – erhöhte - Abschreibung der aufgewerteten Vermögensgegenstände einschließlich eines Firmenwertes vermindert wird. Diese Klarstellung ist insbesondere vor dem Hintergrund der zukünftig verpflichtenden Firmenwertaktivierung in § 202 Abs 1 zu sehen. Durch die verpflichtende planmäßige oder ggf. außerplanmäßige Abschreibung eines umgründungsbedingt aktvierten Firmenwertes, ebenso wie durch die Abschreibung oder den Abgang bisher nicht aktivierungsfähiger immaterieller Vermögensgegenstände und aktiverer stiller Reserven, wird das Jahresergebnis gegenüber dem Fall der Buchwertfortführung und damit der ausschüttungsfähige Gewinn eines Jahres zusätzlich vermindert. In dieser Höhe wird daher pro rata ohnedies eine Reduzierung des Ausschüttungspotenzials bewirkt,

sodass in dieser Höhe die Ausschüttungssperre der Z 3 „frei“ werden kann. Wir regen an, § 235 Z 3 wie folgt neu zu formulieren:

*„3. Um **Auflösungsbeträge** von Kapitalrücklagen, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes gemäß § 202 **Abs 1** in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem höheren beizulegenden Wert entstanden sind. **Dieser Betrag vermindert sich insoweit, als der Unterschiedsbetrag in der Folge insbesondere durch planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen gemäß §§ 204 und 207 bzw. Buchwertabgänge unabhängig von der Auflösung der zugrunde liegenden Kapitalrücklage vermindert wird.“***

1.2.2 Redaktionelle Korrekturen

Es wird angeregt, das RÄG 2010 zum Anlass zu nehmen, die redaktionelle Korrektur zu berücksichtigen, dass in § 216 UGB richtiger Weise auf § 190 Abs 5 UGB (anstelle von § 189 Abs 3 UGB) verwiesen werden sollte.

1.2.3 Weitere Schritte zur Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung

Da mit dem Vorschlag zum RÄG 2010 eine Vielzahl von Vorschlägen nicht umgesetzt werden, die sich im Rahmen der Diskussionen zur Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung in Österreich in den letzten Jahren ergeben haben, unterstützen die KWT und das iwp ausdrücklich das Vorhaben, noch weitere Schritte in diese Richtung zu setzen.

Hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang vor allem die Vorschläge des AFRAC (vgl AFRAC, Endbericht „Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung“, November 2008), die eine gute Grundlage für weitere Schritte darstellen, um die Änderungen zum deutschen BilMoG, die nach Verabschiedung dieses Berichtes vorgenommen wurden, jedoch noch zu korrigieren wären.

2. Zu Artikel II: Änderungen zum EStG

2.1. Zu § 6 Z 13 EStG

2.1.1 Grundsätzliche Überlegungen

Die KWT und das iwp begrüßen grundsätzlich die Zielsetzung des Entwurfs des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2010 (RÄG 2010), im Interesse der Einsparung von Verwaltungskosten bei den Unternehmen eine Angleichung von Unternehmens- und Steuerbilanz herbeiführen zu wollen. Allerdings dürfen die geplanten Änderungen – gerade in Anbetracht der finanziell schwierigen Situation vieler Unternehmen durch die noch immer andauernde Finanz- und Wirtschaftskrise – nach unserer Ansicht **zu keiner finanziellen Mehrbelastung für die Unternehmen durch zusätzliche Steuerzahlungen** führen.

Durch die ab 2010 auch steuerlich uneingeschränkt wirksame Zuschreibungspflicht (Entfall des geltenden § 208 Abs 2 UGB) **wird sich jedoch eine solche steuerliche Mehrbelastung der Unternehmen jedenfalls ergeben!** Die Frage, wann und in welchem Umfang eine Werterholung eingetreten ist, wird überdies insbesondere bei Außenprüfungen zu langwierigen und damit auch kostenaufwändigen Diskussionen und Rechtsmittelverfahren führen.

Damit sind durch diese Änderungen nach Ansicht von KWT und iwp nicht nur keine Einsparungen von Verwaltungskosten bei den betroffenen Unternehmen zu erwarten, sondern es ist darüber hinaus – entgegen den diesbezüglichen politischen Versprechungen maßgeblicher Regierungspolitiker – auch mit steuerlichen Mehrbelastungen zu rechnen.

Die KWT und das iwp regen daher an, dass unternehmensrechtliche Zuschreibungen nach § 208 Abs 1 UGB im Zuschreibungsjahr steuerlich weiterhin grundsätzlich nicht wirksam sein sollen (mit Ausnahme der schon bisher steuerlich wirksamen Zuschreibungspflicht für Beteiligungen iSd § 228 UGB), sondern generell (und nicht nur für die nachgeholten Zuschreibungen iSd § 208 Abs 2 UGB) in eine Bewertungsreserve nach § 205 UGB einzustellen sind, sodass eine Steuerpflicht wie bisher erst im Zeitpunkt der Auflösung der unversteuerten Rücklage, insbesondere daher anlässlich des Ausscheidens des betreffenden Wirtschaftsgutes, eintritt.

Damit würde erreicht werden, dass der Zuschreibungszwang des § 208 Abs 1 UGB nicht über das Maßgeblichkeitsprinzip gewissermaßen durch die Hintertüre auch steuerlich wirksam wird, zumal für § 4 Abs 1 EStG Gewinnermittler aufgrund der „Kann“-Bestimmung des § 6 Z 1 und 2 EStG wohl etwas anderes gilt, nämlich ein Zuschreibungswahlrecht. Auf diese Weise kann auch eine ansonsten entstehende unsachliche Differenzierung zwischen diesen beiden Gewinnermittlungsarten („Bilanzierungsarten“) vermieden werden.

2.1.2 Zu den geplanten Änderungen in § 6 Z 13 EStG und § 208 Abs 2 und 3 UGB

Durch die geplante **Abänderung** der **letzten beiden Sätze in § 6 Z 13 EStG 1988** soll offenbar erreicht werden, dass „nachgeholte Zuschreibungen gemäß § 208 Abs 2 des Unternehmensgesetzbuches in der Fassung des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. xxx/2009, steuerneutral vorgenommen werden [können].“ Allerdings wird dieser Grundsatz durch den **letzten**, neu angefügten **Satz** in § 6 Z 13 EStG 1988 idF RÄG-Entwurfs 2010 insoweit relativiert als „die steuerneutralen Zuschreibungen als unversteuerte Rücklage (Bewertungsreserve) gemäß § 205 des Unternehmensgesetzbuches [gelten].“

Diese unternehmensrechtliche Anordnung des Steuergesetzgebers (!) in § 6 Z 13 letzter Satz EStG 1988 bewirkt allerdings, dass eine Versteuerung der zunächst im Zuschreibungsjahr „steuerneutral“ aufzudeckenden (§ 208 Abs 2 UGB iVm § 6 Z 13 EStG idF RÄG 2010) stillen Reserven nicht endgültig vermieden, sondern nur in die Zukunft verschoben wird (Steuerstundung). Die Dotierung der BWR führt damit im Ergebnis zu einer vorerst latenten Steuerbelastung (kein Ausweis einer Steuerrückstellung nach § 198 Abs 9 vorletzter Satz UGB erforderlich), solange die gemäß § 6 Z 13 letzter Satz EStG idF RÄG 2010 iVm § 205 UGB gebildete Bewertungsreserve nicht ertragswirksam (und damit auch steuerwirksam: Maßgeblichkeitsprinzip) aufgelöst wird. Die Bewertungsreserve iSd § 205 Abs 1 UGB ist gemäß Abs 2 leg cit unter anderem *spätestens* dann (ertrags- und steuerwirksam) aufzulösen, wenn die Vermögensgegenstände, für welche sie gebildet wurde, aus dem Vermögen ausscheiden. Folglich führt zB die Veräußerung eines Vermögensgegenstandes, für den in einem Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2009 beginnt, wegen § 208 Abs 2 idF RÄG 2010 eine (zunächst) steuerneutrale Zuschreibung (§ 6 Z 13 vorletzter Satz EStG 1988 idF RÄG 2010) vorgenommen wurde, über die erfolgs- und steuerwirksame Auflösungspflicht der unternehmensrechtlichen

Bewertungsreserve (§ 205 Abs 2 UGB) zu einer endgültigen Belastung mit den auf die stillen Reserven entfallenden (bis dahin latenten) Steuern.

Sollten die geplanten Änderungen in § 6 Z 13 EStG und § 208 Abs 2 und 3 UGB tatsächlich realisiert werden, so ist dazu Folgendes anzumerken:

§ 205 UGB (Bewertungsreserve) und § 6 Z 13 EStG beziehen sich grundsätzlich auf Anlagevermögen, während § 208 UGB sich auf Anlage- und Umlaufvermögen bezieht. § 205 UGB (Bewertungsreserve) ist nach seiner Stellung im Gesetz eine Bewertungsvorschrift, seinem Wortlaut sowie seiner Zwecksetzung zufolge jedoch eine (**unternehmensrechtliche**) **Ausweisvorschrift** für

- in Anspruch genommene **steuerliche Sonderabschreibungen des Anlagevermögens**
- sowie für **sonstige unversteuerte Rücklagen** (also für die Inanspruchnahme aller steuerlichen Begünstigungen, die keine „Sonderabschreibung des Anlagevermögens“ darstellen).

a) Ausweis der nachgeholten, steuerneutralen Zuschreibungen als „*Sonderabschreibung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens aufgrund steuerlicher Vorschriften*“ oder aber als „*sonstige unversteuerte Rücklage*“?

Unklar im Rahmen der neuen gesetzlichen Regelung ist unseres Erachtens jedoch, ob die **steuerneutral** (§ 6 Z 13 vorletzter Satz EStG 1988 idF RÄG 2010) vorgenommenen nachgeholten Zuschreibungen im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss nunmehr als

- „**Sonderabschreibung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens aufgrund steuerlicher Vorschriften**“

oder aber als

- „**sonstige unversteuerte Rücklage**“

auszuweisen sind.

Für den Bereich des Umlaufvermögens (insbesondere bei der Bewertung von Forderungen) gilt es einerseits zu beachten, dass gegebenenfalls nur Wertaufholungen (also zugeschriebene Beträge, die iSd vorliegenden RÄG-Entwurfs einer Bewertungsreserve bzw einer Rücklage zugeführt wurden) nach Maßgabe der tatsächlich eingetretenen Tilgungen versteuert werden dürften.

Andererseits kann gerade bei der Nachholung von Zuschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens aufgrund des unternehmensrechtlichen Gesetzeswortlautes jedenfalls nur ein Ausweis des dotierten Betrages als „*sonstige unversteuerte Rücklage*“ in Frage kommen.

Offen bleibt damit der „richtige“ Ausweis der steuerneutral nachgeholten Zuschreibungen iZm Gegenständen des **Anlagevermögens**.

- b) Gesonderter Ausweis der Bewertungsreserve bzw unversteuerten Rücklage nach § 6 Z 13 letzter Satz EStG 1988 idF RÄG 2010 iVm § 205 UGB im Jahresabschluss erforderlich?

§ 6 Z 13 **letzter Satz** EStG 1988 idF **Entwurf RÄG 2010** normiert nunmehr, dass „*die steuerneutralen Zuschreibungen als unversteuerte Rücklage (Bewertungsreserve) gemäß § 205 des Unternehmensgesetzbuches [gelten].*“

§ 205 UGB selbst – jene unternehmensrechtliche Ausweisvorschrift, auf die **§ 6 Z 13 EStG 1988 idF RÄG 2010** nunmehr explizit **verweist** – soll hingegen durch das RÄG 2010 offensichtlich **nicht geändert** werden.

Fraglich ist daher,

- ob dieser **steuerrechtlichen „Fiktion“ (?)** in **§ 6 Z 13 letzter Satz EStG 1988** – angesichts der im **vorvorletzten** Satz von **§ 6 Z 13 idF RÄG 2010** ohnehin bereits angeordneten **Steuerneutralität** der nachgeholten Zuschreibungen – nur **klarstellender** Charakter zukommen soll (dann wäre sie wohl gesetzestehisch überhaupt nicht erforderlich und könnte ersatzlos **entfallen**)

oder aber

- ob mit § 6 Z 13 **letzter** Satz EStG 1988 idF RÄG 2010 etwa eine **gesonderte Ausweispflicht im UGB-Abschluss** angeordnet werden soll, welche für die steuerneutrale Nachholung der Zuschreibungen **Voraussetzung** ist (in diesem Fall wäre dem letzten Satz in § 6 Z 13 EStG 1988 idF RÄG 2010 eine eigenständige **normative** Bedeutung beizumessen).

Denn wenn auch die in § 205 Abs 1 UGB normierte Pflicht zur Angabe der ihnen zugrunde liegenden steuerlichen Vorschrift nach hM grundsätzlich keine weitere Aufgliederung als jene in die beiden im UGB selbst genannten Posten (nämlich BWR aufgrund von Sonderabschreibungen des AV einerseits bzw sonstige unversteuerte Rücklagen andererseits) erfordert, kann sich eine solche Notwendigkeit der genauen Bezeichnung der steuerlichen Norm im Jahresabschluss im Einzelfall sehr wohl dann ergeben, wenn **steuerliche Vorschriften selbst** einen **gesonderten Ausweis verlangen** (so ausdrücklich *Bertl/Deutsch/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch*⁶ [2009] 408).

Es wird daher um entsprechende **Klarstellungen** in § 6 Z 13 EStG 1988 idF RÄG 2010 – bzw ggf (auch) in § 205 UGB – ersucht, um **Rechtsunsicherheit** iZm **Ausweisfragen** bzw iZm den Voraussetzungen für die **Steuerneutralität** nachgeholter Zuschreibungen zu vermeiden.

Weiters stellt sich auch die Frage nach der **Bedeutung des zweiten in § 6 Z 13 EStG neu angefügten Satzes** („In diesem Fall erhöhen die Zuschreibungen nicht den steuerlichen Wertansatz.“). Die gesetzgeberische Absicht der geplanten Neufassung des § 6 Z 13 EStG dürfte wohl darin bestehen, dass die nachgeholte Zuschreibung im Zuschreibungsjahr zunächst steuerlich unwirksam bleiben soll, wenn sie als unversteuerte Rücklage gem § 205 UGB ausgewiesen wird. Dies wird dadurch erreicht, dass der aktivisch zu verbuchenden Zuschreibung (= Erhöhung des Buchwertes) auf der Passivseite in gleicher Höhe eine unversteuerte Rücklage gegenüber zu stellen ist, welche – wie oben ausführt – im Falle der Auflösung (zB bei Ausscheiden des betroffenen Wirtschaftsgutes) zur Steuerpflicht des Zuschreibungsbetrages führt. Dem Ausweis der unversteuerten Rücklage auf der Passivseite muss daher jedenfalls eine auch **steuerlich relevante Erhöhung des Buchwertes auf der Aktivseite** gegenüber stehen. Der Satz „In diesem Fall erhöhen die Zuschreibungen nicht den steuerlichen Wertansatz“ könnte daher insofern missverständlich sein. Der steuerlich relevante Buchwert ergibt sich nämlich als

Saldogröße aus dem durch die Zuschreibung erhöhten aktivischen (steuerlichen) Buchwertansatz abzüglich der auf der Passivseite verbuchten unversteuerten Rücklage.

Zur Beseitigung der vorstehend dargestellten Unklarheiten sowie unter Bedachtnahme auf die bereits oben geäußerten Bedenken, dass eine Verschlechterung der geltenden Rechtslage vermieden werden muss und es durch die generelle Zuschreibungspflicht iSd § 208 UGB nicht schon im Zuschreibungsjahr zu einer zusätzlichen Steuerbelastung kommen darf, wird für die geplante Änderung des § 6 Z 13 EStG folgende Formulierung vorgeschlagen:

„Nachgeholt Zuschreibungen gemäß § 208 des Unternehmensgesetzbuches können insoweit steuerneutral vorgenommen werden, als der Zuschreibungsbetrag in eine unversteuerte Rücklage (Bewertungsreserve) gemäß § 205 des Unternehmensgesetzbuches eingestellt wird. Dies gilt nicht für Zuschreibungen bei Anteilen an Körperschaften, die zum Anlagevermögen gehören, und bei denen es sich um Beteiligungen im Sinne des § 228 Abs 1 des Unternehmensgesetzbuches handelt.“

Mit dieser Formulierung könnte nach unserer Ansicht der durch die geplante Änderung des § 208 UGB beabsichtigte grundsätzliche Bewertungsgleichklang zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz hergestellt werden, ohne dass es dadurch zu einer sofortigen Versteuerung der Zuschreibungen und damit zu einer steuerlichen Verschärfung der bisherigen Rechtslage kommt.

Abschließend wird noch auf die Notwendigkeit einer Anpassung der Verweise in § 6 Z 1 und 2 EStG auf Z 13 letzter Satz EStG hingewiesen.

2.2. Sonstige Anregungen zum EStG

2.2.1 Vereinheitlichung Herstellungskosten - § 206 Abs 3 UGB

Zur Vereinheitlichung der Bewertung zu Herstellungskosten im Unternehmens- und Steuerrecht sollte nach unserer Ansicht in das EStG explizit auch die **Bewertungsbestimmung des § 206 Abs 3 UGB hinsichtlich langfristiger Auftragsfertigung** (Aktivierung angemessener Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten) aufgenommen werden. Demgemäß wäre in § 6 Z 2 lit a EStG 1988 folgender Satz anzufügen:

"Bei Aufträgen, deren Ausführung sich über mehr als zwölf Monate erstreckt, dürfen angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten angesetzt werden, falls eine verlässliche Kostenrechnung vorliegt und so weit aus der weiteren Auftragsabwicklung keine Verluste drohen."

2.2.2 Notwendige Änderung des § 2 Abs 2b Z 3 EStG (75%-Grenze bei Verlustvorträgen und Warteverlusten)

Die geplante verpflichtende steuerwirksame Zuschreibung durch Änderung des § 208 Abs 2 UGB wird nach unserer Ansicht zur Unzeit eingeführt. Gerade in den Jahren 2008, 2009 und möglicherweise auch 2010 waren und sind die Unternehmen häufig gezwungen, umfangreiche Teilwertabschreibungen auf Sachanlagen, Vorräte, Forderungen etc vorzunehmen. Aufgrund der zu erhoffenden Erholung der Wirtschaftslage in den Jahren ab 2010/2011 ist damit zu rechnen, dass diese Teilwertabschreibungen aufgrund der Zuschreibungspflicht rückgängig gemacht werden müssen.

Dies wird in der Praxis aufgrund der vom Fachsenat für Steuerrecht der KWT bereits **mehrfach kritisierten Bestimmung des § 2 Abs 2b EStG (75%-Grenze bei der Verwendung von Verlustvorträgen und Warteverlusten)** in vielen Fällen zur **Besteuierung von Scheingewinnen** und damit gerade in der heiklen Erholungsphase zu **problematischen, uU sogar existenzgefährdenden Liquiditätsbelastungen durch zusätzliche Steuerzahlungen** führen. Sind nämlich in vergangenen Jahren umfangreiche Teilwertabschreibungen notwendig gewesen, die in den Verlustvortrag Eingang gefunden haben, kann dieser Verlustvortrag in folgenden Gewinnjahren nur im Ausmaß von 75% des Gewinnes mit späteren Gewinnen aus steuerpflichtigen Zuschreibungen verrechnet werden. Die Zuschreibungen unterliegen damit de facto einer liquiditätswirksamen Ertragsteuerbelastung, obwohl insgesamt gesehen für das Unternehmen noch gar kein Gesamtgewinn erwirtschaftet wurde und die Zuschreibung selbst auch mit keiner Erhöhung der Liquidität verbunden ist!

Eine ähnliche Problematik besteht bei **Forderungsnachlässen von Gesellschaftern, die zu Sanierungszwecken gewährt werden und nach § 8 Abs 1 2. und 3. Satz KStG steuerpflichtig** sind. Auch in diesen Fällen kann die eigenkapitalmäßige Sanierung eines Unternehmens durch einen (zu keiner zusätzlichen Liquidität führenden) Forderungsnachlass des Gesellschafters trotz ausreichender Verlustvorträge zu einer liquiditätswirksamen Steuerbelastung führen, da der durch den Forderungsnachlass entste-

hende Gewinn durch § 2 Abs 2b EStG nur im Ausmaß von 75% mit Verlustvorträgen bzw Warteverlusten verrechnet werden kann.

Sollten die Bestimmungen des § 208 UGB bzw des § 6 Z 13 EStG in der vorgeschlagenen Form umgesetzt werden, müsste nach unserer Ansicht zur Vermeidung der dargestellten Scheingewinnbesteuerung der Katalog der Ausnahmen von der 75%igen Verrechnungsgrenze in § 2 Abs 2b Z 3 EStG wie folgt erweitert werden:

- „**Erträge aus Zuschreibungen iSd § 208 UGB idF RÄG 2010;**
- **Erträge aus Forderungsverzichten des Gesellschafters iSd § 8 Abs 1 2. und 3. Satz KStG 1988“**

Abschließend wird in diesem Zusammenhang auch auf die steuerliche Problematik hingewiesen, die sich aus der **geplanten Streichung des § 198 Abs 3 UGB (Aktivierungswahlrecht für Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten)** ergibt. Bisher diente das Aktivierungswahlrecht des § 198 Abs 3 UGB vor allem dazu, **Anlaufverluste** bilanziell abzufangen und auf die Folgejahre zu verlagern. Auf Grund der ergänzenden Maßgeblichkeit wurde dem bisher auch ertragsteuerlich gefolgt (siehe Rz 2413 EStR). Dies hatte den Effekt, dass die 75%-Grenze des § 2 Abs 2b EStG für Anlaufverluste im Ergebnis kaum zum Tragen gekommen ist.

In Anbetracht der geplanten Streichung des § 198 Abs 3 UGB regen KWT und iwp – insbesondere angesichts des bestehenden Konjunkturrückgangs – an, die 75%ige Vortragsgrenze in § 2 Abs 2b Z 2 EStG 1988 durch Anfügung folgenden Satzes einzuschränken:

„Dies gilt nicht für Anlaufverluste vor und in den ersten drei Jahren nach Eröffnung eines (Teil-)Betriebes.“

2.2.3 Klarstellung der Steuerneutralität für Zuschreibungen von Beteiligungen aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074)

Nach der jüngeren VwGH-Rechtsprechung (22.4.2009, 2007/15/0074) sind **Zuschreibungen** – entgegen der bisherigen herrschenden Auffassung im Fachschrifttum und in der Verwaltungspraxis – zumindest im Steuerrecht auch **dann vorzunehmen, wenn die**

Wertaufholung aus anderen Gründen als aus dem Wegfall jener Gründe, die zur ursprünglichen Teilwertabschreibung geführt haben, stattgefunden hat. Der VwGH bezieht diese Rechtsansicht auch auf das unternehmensrechtliche Zuschreibungsgebot in § 208 Abs 1 UGB. Die Rechtslage im UGB ist jedoch im Hinblick darauf, ob eine Identität der Gründe erforderlich ist oder nicht, weiterhin strittig.

Dementsprechend ist unklar, ob die vorerst steuerneutrale Zuschreibung in § 6 Z 13 EStG idF des RÄG 2010 auch für Zuschreibungen, die infolge des angesprochenen VwGH-Erkenntnisses notwendig sind, Geltung haben soll. Vom Wortlaut der geänderten Bestimmung ist dies unserer Ansicht nach in doppelter Hinsicht zweifelhaft:

- Zum einen, da unternehmensrechtlich trotz zwingender Wertaufholung im Steuerrecht mitunter keine Zuschreibung erfolgen muss (auf Basis des Meinungsstandes, dass nur der Wegfall der identen Gründe zu einer unternehmensrechtlichen Zuschreibung führt); § 6 Z 13 EStG knüpft die Steuerneutralität aber an die unternehmensrechtlich zwingende Aufholung von Zuschreibungen nach § 208 Abs 2 UGB idF RÄG 2010.
- Zum anderen, da Zuschreibungen iSd VwGH-Erkenntnisses vom April 2009 nicht erst in einem Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2009 beginnt, sondern mitunter bereits bis zum 31.12.2009 durchgeführt werden müssen. § 6 Z 13 EStG sieht die steuerneutrale Vornahme von Zuschreibungen jedoch nur für Nachholungen nach § 208 Abs 2 idF RÄG 2010 vor, die im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2009 beginnt, vorzunehmen sind.

Die KWT und das iwp schlagen daher vor, in § 6 Z 13 EStG neben den Zuschreibungen infolge des § 208 Abs 2 UGB idF RÄG 2010 auch Zuschreibungen, die infolge der VwGH-Entscheidung vom 22.4.2009 bis zum Bilanzstichtag 31.12.2009 durchzuführen sind/gewesen wären, explizit steuerneutral zu stellen. Für unterlassene Zuschreibungen in bereits veranlagten Besteuerungszeiträumen würde so auch der Strapazierung der NachsichtsVO (aufgrund der bisher anderen Auffassung in den EStR) vorgebeugt werden.

§ 6 Z 13 EStG wäre demnach wie folgt zu ergänzen:

„Nachgeholte Zuschreibungen für Beteiligungen iSd § 228 UGB aufgrund der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074), die in Geschäftsjahren, die spätestens am 31.12.2009 enden, vorgenommen werden,

sind steuerneutral. Werden solche Zuschreibungen auch unternehmensrechtlich vorgenommen, gelten sie als unversteuerte Rücklagen (Bewertungsreserve) gemäß § 205 Unternehmensgesetzbuch.“

2.3. Sonstige steuerliche Anregungen

2.3.1 Anregung für eine Neufassung des § 7 Abs 3 KStG aus diesem Anlass

Es wird angeregt, auch Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die freiwillig bilanzieren und die jeweiligen Umsatzgrenzen noch nicht überschritten haben, das **Wahlrecht** einzuräumen, **nach den Bestimmungen des § 5 EStG** – statt nach § 4 Abs 1 EStG (Auswirkung: analytische Zuordnung der Einkünfte) – **zu bilanzieren**. Dies würde Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nicht nur die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen ermöglichen, sondern sie wären damit auch mit sog „kleinen“ GmbH's gleichgestellt (weil der Gewinn nur mehr für eine Einkunftsart, nämlich für „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“, zu ermitteln wäre).

Gleichzeitig würde das „Hineinwachsen“ in die Bilanzierungspflicht ähnlich dem „Herausfallen“ aus der Bilanzierungspflicht nach den selben steuerlichen Regelungen erfolgen (vgl dazu § 7 Abs 3 KStG 3. Satz).

2.3.2 Erweiterung der Fortführungsoption nach § 5 Abs 2 EStG

Voraussetzung für die Gewinnermittlung mit abweichendem Wirtschaftsjahr ist gemäß § 2 Abs 5 EStG die Gewinnermittlung nach § 5. Eine freiwillige **Fortführung der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1** mittels **Antrag nach § 5 Abs 2 EStG** setzt voraus, dass **im Vorjahr eine Buchführungspflicht** nach UGB bestanden hat. Neu gegründeten Unternehmen steht diese Möglichkeit daher nicht offen.

Um diesen Betrieben in Zukunft auch in den Fällen, in denen gewichtige betriebliche Gründe für ein abweichendes Wirtschaftsjahr vorliegen, eine Gewinnermittlung mit abweichendem Wirtschaftsjahr zu ermöglichen, sollte nach unserer Ansicht das **Antragsrecht auch auf jene Betriebe ausgeweitet werden, die im Vorjahr nicht der Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 unterlegen sind**.

Zusätzlich wird angeregt, das Wahlrecht des § 5 Abs 2 EStG dahingehend zu vereinfachen, dass **kein expliziter Antrag und Widerruf** nötig ist. Da in der Beilage E1a zur

Einkommensteuererklärung ohnehin zwingend die Art der Gewinnermittlung anzugeben ist, ist die Ausübung des Wahlrechtes ohnehin für die Behörde erkennbar.

2.4. Geplante Erhöhung der Buchführungsgrenze in § 189 Abs 1 Z 2 UGB

Sollte die geplante Erhöhung der Umsatzgrenze für die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach § 189 UGB auf EUR 700.000 ab 2010 – entgegen unserer in Abschnitt 1.1.1 dargestellten Meinung - tatsächlich umgesetzt werden, so ist Folgendes zu beachten:

Mit der geplanten Erhöhung der Buchführungs- und Bilanzierungsgrenze soll unter dem Schlagwort „Verwaltungskosten senken für Unternehmen“ laut den Gesetzesmaterialien eine wesentliche Entlastung für „Kleinunternehmer“ erreicht werden. In den *Erläuternden Bemerkungen* wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der erhöhte Schwellenwert über § 5 EStG 1988 auch für die steuerrechtliche Buchführungspflicht von Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen, maßgeblich wird. Dabei ist zu beachten, dass die Erhöhung dieser Grenze in vielen Fällen zu einem Entfall der unternehmensrechtlichen Buchführungspflicht führt, womit aber auch die Verpflichtung zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 entfällt und es zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart mit den entsprechenden Folgen kommt (Übergangsgewinn / -verlust; gegebenenfalls Aufdeckung der stillen Reserven von Grund und Boden). Zwar kann dies durch einen Antrag nach § 5 Abs 2 EStG 1988 verhindert werden („freiwillige § 5-Ermittlung“, Fortführungsoption), doch würde dies der Absicht des Gesetzgebers zur Entlastung von Kleinunternehmern wiederum zuwiderlaufen. Es wäre dann zwar nach UGB keine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht gegeben, aber wohl eine steuerrechtliche Buchführung iSd § 5 EStG notwendig, um nachteilige steuerliche Folgen hintan zu halten (vgl EStR 2000 Rz 430 b).

Ohne entsprechende begleitende Maßnahmen im EStG (zB Verbesserung der Regelungen über den Wechsel der Gewinnermittlungsart) können aber die Ziele des RÄG 2010 nach Ansicht der KWT und des iwp wohl nicht erreicht werden. Weiters wird darauf hingewiesen, dass für land- und forstwirtschaftliche Betriebe und wirtschaftliche Betriebe für die Buchführungspflicht die **Umsatzgrenzen des § 125 BAO** gelten. Im Falle einer Änderung des § 189 UGB werden daher auch die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO entsprechend anzupassen sein, um einen unterschiedlichen Übergang von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur doppelten Buchführung im Vergleich zu Gewerbetreibenden zu vermeiden.

Wien, am 30. Oktober 2009

Referenten:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Altenburger
Mag. Horst Bergmann
Univ.-Prof. Mag. Dr. Romuald Bertl
Prof. Dr. Karl Bruckner
MMag. Dr. Christoph Denk
KR Prof. Gerhard Gaedke
Mag. Dr. Werner Gedlicka
Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Helmut Kerschbaumer
Mag. Dr. Elisabeth Kölbling-Engelmann
Mag. Dr. Franz Wolfgang Kros
MMag. Dr. Ernst Marschner
Mag. Reinhard Rudolf Mayrhofer
Mag. Dr. Aslan Milla
Mag. Christoph Josef Plott
Prof. Dkfm. Dr. Helmut Samer
Mag. Dr. Eugen Strimitzer
Mag. Gottfried Maria Sulz
Mag. Dr. Konrad Toifl
Dkfm. Herbert Wirth
MMag. Christoph Zimmel
Mag. DDr. Hans Zöchling