

**Beilage**

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschafts-revisionsgesetz, das Privatstiftungsgesetz, das SE-Gesetz, das Vereinsgesetz und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden (Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, RÄG 2014)

Das **Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer** („iwp“) und die **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** („KWT“) nehmen zum Entwurf zum RÄG 2014 wie folgt Stellung:

**I. Allgemeine Anmerkungen****Annäherung der Unternehmensbilanz an die Steuerbilanz**

Eines der Ziele des RÄG 2014 ist es laut den Erläuternden Bemerkungen (EB), einen weiteren Schritt Richtung „Einheitsbilanz“ zu setzen. Diese Zielsetzung mag für kleinere Unternehmen zwar wesentliche Erleichterungen mit sich bringen, für größere und vor allem kapitalmarkt-orientierte Unternehmen erscheint uns diese Zielsetzung nicht realistisch. Dies liegt u.E. darin begründet, dass die Funktion eines unternehmensrechtlichen Abschlusses, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln, nicht mit der Funktion der Steuerbilanz als Bemessungsgrundlage für Ertragsteuern (und damit verbunden die Umsetzung fiskal- und lenkungspolitischer Zielsetzungen) in Übereinstimmung zu bringen ist. Ein Beispiel dafür ist die vorgeschlagene Regelung zur Bilanzierung von Aufwandsrückstellungen in § 198 Abs. 8 Z 2, bei der die kasuistische Festlegung auf zwei Aufwandsarten und auf bestimmte Zeiträume dem „true and fair view“ der Unternehmensbilanz i.d.R. nicht genügen kann.

Dem steht allerdings die Vereinheitlichung einzelner Definitionen und Bewertungsvorschriften von Unternehmens- und Steuerrecht grundsätzlich nicht entgegen. Wir begrüßen daher die in diese Richtung gesetzten Maßnahmen, wie beispielsweise die Aktivierungspflicht für das Disagio gemäß § 198 Abs. 7.

Mehrere der im Begutachtungsentwurf vorgeschlagenen Änderungen führen jedoch zu zusätzlichen Posten in der Mehr-Weniger-Rechnung (Überleitung des unternehmensrechtlichen Ergebnisses in das zu versteuernde Einkommen) und stehen damit der Zielsetzung der „Einheitsbilanz“ entgegen. Beispiele dafür sind:

- Die bisher gemäß § 205 in den unversteuerten Rücklagen erfassten Beträge müssen nunmehr in Nebenrechnungen und in Anhangangaben erfasst werden. Dazu sei allerdings angemerkt, dass wir den Entfall der unversteuerten Rücklagen für Kapitalgesellschaften dennoch für sinnvoll erachten.
- Verschiedene Bewertungsänderungen und die zwingende Passivierung von Aufwandsrückstellungen gemäß § 198 Abs. 8 Z 2 führen auf unbestimmte Zeit entweder zu neuen

bzw. zu keiner Änderung bestehender Posten in der Mehr-Weniger-Rechnung, bestimmt aber nicht zu einer Verminderung.

- Bisher konnte die Nutzungsdauer eines Firmenwertes für den Fall, dass keine verlässliche Schätzung seiner Nutzungsdauer möglich war (was in der Praxis der Normalfall ist), an die steuerliche Nutzungsdauer von 15 Jahren angepasst werden; mit der (richtlinien-gemäßen) Limitierung der Nutzungsdauer auf 10 Jahre entfällt diese Möglichkeit.
- Die Übergangsvorschriften benötigen Nebenaufzeichnungen und zusätzliche Mehr-Weniger-Rechnungen (was allerdings im Sinn des Bilanzierenden liegt). Dazu gehören die Behandlung der Zuschreibungsrücklage (§ 9 EStG und § 906 Abs. 33) oder die mögliche Aufstockung langfristiger Rückstellungen (§ 906 Abs. 34).

Soweit eine Annäherung zwischen den steuerlichen und unternehmensrechtlichen Vorschriften tatsächlich erfolgen soll, sehen wir es aufgrund der engen Verzahnung der beiden Rechtsbereiche als jedenfalls erforderlich an, dass die entsprechende Anpassung der steuerrechtlichen Bestimmungen gleichzeitig mit den Änderungen im UGB durchgeführt wird. Beispiele hierzu sind etwa:

- Die vorgeschlagenen Verpflichtungen zur Bildung von Aufwandsrückstellungen erfordern die gleichzeitige steuerliche Anerkennung der nunmehr verpflichtend anzusetzenden Aufwandsrückstellungen, oder
- die vorgeschlagene Streichung des Postens für unbesteuerbare Rücklagen erfordert eine Anpassung des § 12 EStG, um auch künftig die steuerfreie Übertragung stiller Reserven aus Anlagenabgängen sicherzustellen.

## II. Anmerkungen im Detail

### Zu Artikel 1 – Änderung des Unternehmensgesetzbuchs

#### Zu § 189:

Im Besonderen Teil der EB wird angemerkt, dass „unternehmerisch tätige“ Personengesellschaften der Richtlinie fremd sind. Da das UGB jedoch an die unternehmerische Tätigkeit anknüpft, sollte u.E. die Gelegenheit wahrgenommen werden, die „unternehmerische Tätigkeit“ einer Legaldefinition zuzuführen. Dies kann etwa dadurch gelöst werden, dass das Vorhandensein einer unternehmerischen Organisation als Kriterium ins UGB aufgenommen und mit beispielhaften Merkmalen einer derartigen Organisation in den Erläuterungen ergänzt wird. Dies sollte bereits im Ersten Buch erfolgen, da „unternehmerisch“ im gesamten UGB zu finden ist.

#### Zu § 189 Abs. 1 Z 2:

Der Zusatz „entweder“ sollte gestrichen werden, weil ohnedies am Ende von Z 1 „oder“ steht. In Z 2 sollte die echte doppelstöckige Personengesellschaft berücksichtigt werden: „kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine eingetragene Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als unbeschränkt haftendem Gesellschafter ist, sofern die Gesellschaft unternehmerisch tätig ist“.

#### Zu § 189 Abs. 2 Z 2:

In Übereinstimmung mit den vorgesehenen Änderungen in § 221 Abs. 4 UGB, wonach bei Umgründungen die Rechtsfolgen **schon eintreten**, „wenn die Größenmerkmale am ersten Abschlussstichtag nach der Umgründung oder Neugründung vorliegen“, sollte auch die Pflicht zur Rechnungslegung nach § 189 Abs. 2 Z 2 bei Rechtsnachfolge auf den Betrieb oder Teilbetrieb eines Unternehmens, wenn der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war, entsprechend geregelt werden. § 189 Abs. 2 Z 2 UGB sollte daher wie folgt geändert werden werden:

„2. jedoch schon ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert um mindestens 300000 Euro überschritten wird, oder **schon ab dem Zeitpunkt der Übernahme**, wenn bei Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge auf den Betrieb oder Teilbetrieb eines Unternehmens der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war, es sei denn ...“

#### Zu § 189a Z 1:

Das Abstellen in lit. a auf EWR-Mitgliedstaaten ist u.E. zu eng. Anstelle dessen sollte, wie z.B. auch in § 189 Abs. 1 Z 2, zur Vereinheitlichung im Gesetz auf Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum Bezug genommen werden. Andererseits sollte keine Erweiterung auf OECD-Mitglied-

staaten erfolgen, um eine Verschärfung der Vorschriften, die dem Wirtschaftsstandort abträglich ist, zu vermeiden. Insbesondere gilt dies auch wegen der sehr weitreichenden Auswirkungen der Definition für das Gesellschaftsrecht (Pflichten der Organe, besonders Prüfungsausschuss) sowie die Abschlussprüfung (besondere Berichterstattungspflichten etc.).

#### **Zu § 189a Z 2:**

Wir schlagen vor, in der dritten Zeile hinter das Wort „nicht“ einen Punkt zu setzen und den anschließenden Satz mit den Worten „Eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen wird vermutet“ zu beginnen.

Weiters ist anzumerken, dass sich im Hinblick auf den **Anteil am Kapital** von **über 20%** eine Unstimmigkeit zur Definition von assoziierten Unternehmen gemäß Z 9 mit einem **Stimmrechtsanteil (ab 20%)** ergibt. Wir schlagen vor, diesen zugunsten der Schwelle in Z 9 zu vereinheitlichen.

#### **Zu § 189a Z 3 und 4:**

Wie bereits in Abschnitt I dargelegt, begrüßen wir die Zielsetzung, einzelne steuerliche und unternehmensrechtliche Definitionen zu vereinheitlichen. Der Vorschlag, in § 189a Z 3 die Definition des beizulegenden Wertes mit der gegenwärtigen Definition des Teilwertes gleichzusetzen, scheint uns jedoch aus folgenden Gründen nicht zielführend:

- Zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie ist es erforderlich, die Regelungen von Artikel 12 Abs. 6 lit. b und Abs. 7 der Richtlinie umzusetzen bzw. beizubehalten. Die vorgeschlagene Definition zu Z 3 erfüllt dies u.E. nicht. Ein Verweis auf das österreichische Steuerrecht ist nicht zulässig, weil die EU-rechtlichen Vorgaben zum Rechnungslegungs-Recht gegenüber nationalen, steuerrechtlichen Regelungen eindeutig den Vorrang haben.
- Eine terminologische Harmonisierung beider Begriffe ist u.E. (wenn überhaupt) nur dann sinnvoll, wenn gleichzeitig die Definition des Teilwertes im Steuerrecht angepasst wird (bzw entfällt und das Steuerrecht unmittelbar auf die Definition des § 189a Z 3 verweist). Dies wäre auch deshalb erforderlich, weil die bestehende steuerrechtliche Definition des Teilwertes („... der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde ...“) und die darauf aufbauende umfangreiche Literatur und Rechtsprechung nicht notwendigerweise der Definition des beizulegenden Wertes gemäß der Richtlinie entsprechen.

Wir schlagen daher vor, die vorgeschlagenen Regelungen zu §§ 189a Z 3 und Z 4, 204 Abs. 2 und 207 richtlinienkonform auszugestalten. Vereinfacht gelingt dies, indem

- §§ 204 Abs. 2 und 207 in der bisherigen Fassung unverändert belassen werden, und
- § 189a Z 3 inhaltlich an § 202 Abs. 1 angepasst und wie folgt formuliert wird: „der Betrag, der dem betreffenden Vermögensgegenstand oder der betreffenden Schuld im Zeitpunkt, zu dem die Erfassung oder die Bewertung zu erfolgen hat, beizulegen ist, soweit sich nicht aus der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ein geringerer Wert ergibt.“, und

- § 189a Z 4 wie im Entwurf vorgeschlagen definiert wird.

**Zu § 189a Z 5:**

Aufgrund der geänderten Definition der Umsatzerlöse ergeben sich wesentliche Auswirkungen auf den Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung, aber auch auf die Berechnung der Größenklassen. Der Hinweis in den Erläuterungen, dass damit keine derartigen Änderungen intendiert sind, sollte daher gestrichen werden.

**Zu § 189a Z 6, 7 und 8:**

Die Definitionen in Z 6 bis 8 weichen von den Definitionen in Artikel 2 Z 9, 10 und 12 ab, z.B. wird in Z 8 entgegen Artikel 2 Z 12 auf den Einbezug in den Konsolidierungskreis abgestellt. Wir schlagen vor, die Definitionen inhaltlich unverändert aus der Richtlinie zu übernehmen.

**Zu § 189a Z 11 lit. a:**

Wir schlagen vor, in der dritten Zeile die Worte „ihre Aktionäre und Gesellschafter“ durch die Worte „die an dem Unternehmen beteiligten Personen“ zu ersetzen.

**Zu § 196:**

Zur Berücksichtigung der Verschiebung des Stetigkeitsgebots zur Anwendung von Bilanzierungsmethoden in den 2. Titel schlagen wir vor, Abs. 2 in Abs. 3 umzugliedern und neu folgenden Abs. 2 vorzusehen: „Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungsmethoden sind beizubehalten. § 201 Abs. 3 gilt entsprechend.“

**Zu § 196a:**

Die vorgeschlagenen Regelungen weichen sprachlich von den einschlägigen Regelungen in Artikel 6 lit. h und j der Richtlinie ab und sind u.E. verbesserungsbedürftig bzw. zu eng gefasst.

**a) Wesentlichkeitsgrundsatz**

Die Einschränkung des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf die Darstellung und Offenlegung ist zwar in der Richtlinie wahlweise vorgesehen, widerspricht jedoch u.E. dem diesbezüglichen allgemeinen Verständnis. Dementsprechend ist dieser Grundsatz bei der Aufstellung des Jahresabschlusses stets auch auf Ansatz und Bewertung anzuwenden (vgl. etwa auch IAS 8.8). Die Argumentation, dass sich dadurch die Möglichkeit ergibt, nicht sämtliche Geschäftsfälle in der Buchführung zu erfassen, ist unzutreffend, weil sie „Buchführung“ und Bilanzierung nicht unterscheidet.

U.E. sollte die Gelegenheit für eine Bereinigung der Vorschriften um die kasuistischen Wesentlichkeitsbestimmungen genutzt werden und anstelle dessen eine allgemeine Wesentlichkeitsbestimmung für die Aufstellung des Jahresabschlusses vorgesehen werden.

## b) Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts

Nach bisheriger Rechtslage erfolgt die Zuordnung von Schulden stets nach rechtlichen Gesichtspunkten. Diese Vorgehensweise beruht auf dem Umstand, dass der Unternehmer für die in seinem Namen begründeten Verbindlichkeiten von den Gläubigern jedenfalls in Anspruch genommen werden kann. Dies auch dann, wenn er diese Verbindlichkeiten für Rechnung eines Dritten („wirtschaftlicher Schuldner“) eingegangen ist. Das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung wird insoweit durch das Vorsichtsprinzip eingeschränkt. Unbeschadet der Passivierung beim rechtlichen Schuldner hat zudem der wirtschaftliche Schuldner die Verpflichtung zu passivieren.

Um keine Zweifel darüber entstehen zu lassen, dass die Kodifikation des Grundsatzes des wirtschaftlichen Gehalts die bisherige Vorgehensweise ändern könnte, regen wir an, dies entweder im Gesetzestext oder in den Erläuterungen klarzustellen. Als Vorlage kann § 246 dHGB dienen, der im Zuge des BilMoG um die Feststellung ergänzt wurde, dass Schulden in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen sind.

## c) Zusammenfassung

Wir schlagen daher vor, Abs. 1 und 2 wie folgt zu fassen:

„(1) Die Posten des Jahresabschlusses sind unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des betreffenden Geschäftsvorfalles oder der betreffenden Vereinbarung zu bilanzieren und darzustellen. Verbindlichkeiten sind in der Bilanz des Schuldners anzusetzen.

(2) Die Anforderungen an den Jahresabschluss müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.“

### **Zu § 198 Abs. 8 Z 2:**

Der Vorschlag, analog § 249 dHGB für bestimmte unterlassene Aufwendungen eine Rückstellung zu bilden, ist, wie bereits in Abschnitt I angeführt, aus konzeptionellen Gründen eindeutig abzulehnen. Dies gilt sowohl für die Pflicht zum Ansatz dieser Rückstellungen als auch für den Katalog der ausgewählten Sachverhalte. Die einschlägige Literatur zur Bestimmung in Deutschland bestätigt diese Kritik.<sup>1</sup>

Als Alternative schlagen wir vor, an der bisherigen Regelung, die ebenso in der Richtlinie Deckung findet, festzuhalten.

### **Zu § 198 Abs. 9 und 10:**

Der Ansatz latenter Steuern soll künftig dem auch international üblichen bilanzorientierten Konzept folgen. Die konzeptionelle Neuausrichtung ist zu begrüßen, weil sie eine möglichst

---

<sup>1</sup> Vgl. etwa *Kirsch*, in Bonner Handbuch Rechnungslegung, 2. Auflage, 57. Erg.-Lfg., § 249, Rz 10.

umfassende Berücksichtigung temporärer Differenzen zwischen Steuer- und Unternehmensbilanz gewährleistet und damit der Zielsetzung der Generalnorm besser gerecht wird.

In den Erläuternden Bemerkungen sollte klarstellend angemerkt werden, dass in die Ermittlung latenter Steuern nach dem bilanzorientierten Konzept auch quasi-permanente Differenzen einzubeziehen sind.

Da eine Einschränkung des Umfangs der zu berücksichtigenden temporären Differenzen zu einer Beeinträchtigung des zutreffenden Ausweises der Vermögens- und Ertragslage der Unternehmen führt, sollten die Ansatzverbote des IAS 12 nicht in diesem Umfang übernommen werden. Wir halten dies für den Jahresabschluss für nicht erforderlich und insbesondere vor dem Hintergrund der Ausschüttungsbemessungsfunktion des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses als nicht sachgerecht (anders im Konzernabschluss, vgl. dazu unsere Ausführungen zu § 258). Auch der deutsche Gesetzgeber hat in § 274 dHGB auf eine Übernahme der Ansatzverbote verzichtet.

Vortragsfähige steuerliche Verluste stellen zwar keine temporären Differenzen dar, bewirken aber in gleicher Weise eine Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre. Wir sehen keinen Grund dafür, den Ansatz dieses wirtschaftlichen Vorteils von seiner Entstehungsursache abhängig zu machen, und regen daher an, auch die Berücksichtigung steuerlicher Verlustvorträge verpflichtend zu gestalten. Die mögliche Unsicherheit über die künftige Verwertungsmöglichkeit des Verlustvortrages fließt wie bei den übrigen abzugsfähigen temporären Differenzen in die Beurteilung des ansetzbaren Betrages ein. Daher sollte der Gesetzestext einen ausdrücklichen Hinweis auf das unternehmensrechtliche Vorsichtsprinzip enthalten, um zu verdeutlichen, dass an die Wahrscheinlichkeit des Entstehens zukünftiger Steuerentlastungen aus steuerlichen Verlustvorträgen besondere Anforderungen zu stellen sind.

Für den Ausweis aktiver latenter Steuern schlagen wir vor, das Gliederungsschema der Aktivseite der Bilanz um einen separaten Posten zu erweitern. Dadurch würde dem Umstand Rechnung getragen, dass aktive latente Steuern nach dem bilanzorientierten Konzept weder als Vermögensgegenstand noch als Rechnungsabgrenzungsposten einzustufen sind. Für den Ausweis der passiven latenten Steuern schlagen wir einen gesonderten Ausweis unter den Steuerrückstellungen vor.

Da nach § 238 Abs. 1 Z 3 die Bewegung der latenten Steuersalden im Geschäftsjahr anzugeben ist, halten wir einen gesonderten Ausweis des Aufwands oder Ertrags aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ nicht für erforderlich.

Auf Basis unserer Vorschläge ergibt sich folgende Neufassung für den Gesetzestext:

„(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 eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern gesondert unter dem Posten „Steuerrückstellungen“ auszuweisen. Sollte sich aufgrund solcher Differenzen insgesamt eine Steuerentlastung ergeben, so haben mittelgroße und große Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 diese als aktive latente Steuern (§ 224 Abs. 2 C.) auszuweisen; für kleine Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 besteht diese Verpflichtung nicht; machen sie von dem Ansatz Gebrauch, so sind die dafür maßgeblichen Be- und Entlastungen im Anhang aufzuschlüsseln. Steuerliche Verlustvorträge sind bei der Ermittlung latenter Steuern in dem Ausmaß zu berücksichtigen, in dem unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Vorsicht substantielle Hinweise dafür vorliegen, dass in Zukunft ein entsprechendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird.

(10) Die Bewertung der latenten Steuern 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 nicht möglich ist. 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 unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.“

Die Erläuternden Bemerkungen wären wie folgt zu ändern:

„Die Bildung von latenten Steuern soll nach dem Vorbild des § 274 dHGB an das bilanzorientierte „temporary concept“ angepasst werden (statt wie bisher am GuV-orientierten „timing concept“ festzuhalten). Demnach sind „temporary differences“, also Unterschiede zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen zu berücksichtigen, die sich zu einem späteren Zeitpunkt ausgleichen, wobei es in Zukunft keine Rolle spielen soll, ob diese ergebniswirksam entstanden sind oder nicht. Entsprechend der international üblichen Praxis sind auch quasi-permanente Differenzen in die Ermittlung der latenten Steuern einzubeziehen. Der Wortlaut der Vorschrift bietet keine Anhaltspunkte für ihre Außerachtlassung.

Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sind darüber hinaus verpflichtet, auch aktive Steuerlatenzen zu berücksichtigen, wobei diese (wie bisher) mit den passiven Steuerlatenzen zu verrechnen sind, um die Bilanz nicht unnötig zu verlängern. Auch Art. 17 Abs. 1 lit. f der Bilanz-Richtlinie spricht für eine Saldierung dieser Beträge. Eine Saldierung soll aber in Anlehnung an IAS 12.17 nur dann möglich sein, wenn die latenten Steuern in Verbindung mit Ertragssteuern stehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden. Die unterschiedliche Fristigkeit soll hingegen einer Saldierung nicht entgegenstehen. Für einen verbleibenden aktiven Saldo wird eine Ausschüttungssperre vorgeschlagen, um dem Vorsichtsprinzip Genüge zu tun (§ 235 Abs. 2).

Auch bei der Berücksichtigung steuerlicher Verlustvorträge soll hingegen künftig eine Ansatzwahlrechtspflicht bestehen. Die Kriterien für die Bilanzierung latenter Steueransprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen sind im Prinzip die gleichen wie für die Bilanzierung von



latenten Steueransprüchen aus abzugsfähigen temporären Differenzen. Allerdings spricht das Vorhandensein noch nicht genutzter steuerlicher Verluste deutlich dafür, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis möglicherweise nicht mehr zur Verfügung steht. Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Reihe von Verlusten auf, kann es daher latente Steueransprüche aus ungenutzten steuerlichen Verlusten nur in dem Maß bilanzieren, als es über ausreichende passive Steuerlatenzen verfügt oder soweit überzeugende substantielle Hinweise dafür vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die Verlustvorträge verrechnet werden können (IAS 12.35). Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, können die in IAS 12.36 angeführten Kriterien herangezogen werden.

Wesentlich für das Verständnis des Abgrenzungspostens ist die Erläuterung im Anhang, welche Beträge aufgrund welcher Differenzen angesetzt worden sind. Da kleine Unternehmen zu einer solchen Erläuterung nicht verhalten werden können, soll es für diese Unternehmen bei einem Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern bleiben. Wenn sie es aber ausüben, so müssen sie im Anhang die entsprechenden Angaben machen.“

~~Die anerkannten Ausnahmen von der Bilanzierung latenter Steuern (Abs. 10) wurden aus IAS 12.15 (für passive latente Steuern) bzw. IAS 12.24 (für aktive latente Steuern, hier sind nur die Z 3 und 3 relevant) entnommen. Der Begriff „Unternehmenszusammenschluss“ ist im Sinne dieses IAS (12.18 und 12.19) im Einklang mit IFRS 3 zu verstehen. Im Wesentlichen geht es um die Bewertung der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden bei Übernahme eines Betriebs, etwa im Zuge einer Verschmelzung oder Einbringung. Zu den Übergangsvorschriften siehe § 906 Abs. 32 zweiter Satz.~~

Wir regen weiters an, zur Vermeidung von Effekten dieser neuen Vorschrift auf die insolvenzrechtlichen Vorschriften eine Anpassung von § 23 URG dahingehend zu erwägen, dass aktivierte latente Steuern bei der Ermittlung der Eigenmittelquote außer Betracht zu bleiben haben.

### **Zu § 201 Abs. 2 Z 1:**

Das vorgeschlagene Stetigkeitsgebot zur Anwendung von Bilanzierungsmethoden (insbesondere Ansatzwahlrechten) passt nicht in den 3. Titel „Bewertungsvorschriften“ und sollte im 2. Titel berücksichtigt werden, und auch die Überschriften zu dieser Vorschrift sollten unverändert bleiben. Insgesamt bedeutet dies, dass wir anregen, die Vorschläge gemäß Z 9 bis 11 des Entwurfs nicht umzusetzen. Im Detail verweisen wir dazu auch auf den Vorschlag zu § 196.

### **Zu § 201 Abs. 3:**

Zur sprachlichen Verbesserung schlagen wir folgende Formulierung für Abs. 3 vor: „Ein Abweichen von diesen Grundsätzen ist nur in Ausnahmefällen zulässig, soweit dies zur Erreichung der in § 195 dritter Satz sowie der in § 222 Abs. 2 erster Satz umschriebenen Zielsetzungen erforderlich ist.“ (Zu den Anhangangaben verweisen wir auf § 237 Abs. 1 Z 1.)

**Zu § 202:**

Wir regen an, die umfassende Anpassung des UGB durch das RÄG 2014 auch für zwei Klarstellungen des § 202 zu nutzen.

Zum einen sollte in Abs. 2 nach Z 3 eine neue Z 4 mit folgendem Text angefügt werden: „4. Z 2 und 3 gelten sinngemäß bei Unterbleiben einer Gegenleistung, insbesondere nach § 224 Aktiengesetz 1965.“

Dadurch würde es ermöglicht, einen Buchverlust im Rahmen der Buchwertfortführung auch in jenen Fällen aktivieren zu können, bei denen aus bestimmten Gründen keine (unmittelbare) Gegenleistung erfolgt. Dies würde zu einer berechtigten Beseitigung eventuell noch bestehender Unsicherheiten zu diesem Thema führen und vor allem unnötige Gegenleistungen in geringster Höhe (z.B. 100 Euro) vermeiden helfen.

Darüber hinaus regen wir an, in Abs. 2 Z 1 am Ende des ersten Satzes den Punkt durch einen Beistrich zu ersetzen und folgenden Satzteil anzufügen: „diesfalls stellen die übernommenen Buchwerte die Anschaffungskosten dar.“ Dies würde die bestehenden unterschiedlichen Auffassung zur Frage, ob die auf Grund der Bestimmungen in § 202 Abs. 2 fortgeführten Buchwerte bei der aufnehmenden Gesellschaft Anschaffungskosten darstellen, beseitigen. Die Neufassung würde damit dem § 24 dUmwG entsprechen. Die Regelung hat u.a. Auswirkungen auf die Darstellung im Anlagenspiegel sowie auf eine spätere Zuschreibung bei Vermögensgegenständen, die vor der Umgründung außerplanmäßig abgeschrieben wurden. Letzteres hat auch steuerliche Auswirkungen.

**Zu § 203 Abs. 3:**

Die vorgeschlagene Änderung berücksichtigt nicht, dass nur Material- und Fertigungsgemeinkosten, und nicht auch Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten, eingerechnet werden dürfen. Weiters erscheint die Einschränkung auf den Zeitraum der Herstellung nicht notwendig, weil die Einschränkung auf „angemessene Teile“ dies ohnehin abdeckt. Im Ergebnis schlagen wir vor, Satz 2 wie folgt zu formulieren: „Bei der Berechnung der Herstellungskosten sind auch angemessene Teile der dem einzelnen Vermögensgegenstand nur mittelbar zurechenbaren Material- und Fertigungsgemeinkosten einzurechnen.“

Auch wenn wir eine Vereinheitlichung mit dem Steuerrecht befürworten, weisen wir darauf hin, dass ein betriebswirtschaftlich vernünftiger Herstellungskostenbegriff ausschließlich Einzel- und unmittelbar zurechenbare Gemeinkosten umfassen dürfte und es in einem unternehmensrechtlichen Abschluss jedenfalls möglich sein sollte, solchen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu folgen.

**Zu § 203 Abs. 4:**

Zur Regelung zur Aktivierung der Fremdkapitalzinsen regen wir an, die Formulierung an Artikel 12 Abs. 8 der Richtlinie anzupassen und damit klarzustellen, dass keine unmittelbare

Beziehung zwischen dem hergestellten Produkt und den anfallenden Zinsen gegeben sein muss. Konkret sollte der Wortlaut auf die „Herstellung von Gegenständen des Anlage- oder Umlaufvermögens“ geändert werden. Dann wäre klar, dass damit die allgemeine Produktionsfinanzierung gemeint ist.

Zur neu eingefügten Angabeverpflichtung sollte klargestellt werden, dass sich diese auf den „nach dieser Bestimmung im Geschäftsjahr aktivierten Betrag“ bezieht. Zudem schlagen wir vor, die Angabe für Umlauf- und Anlagevermögen getrennt vorzuschreiben, um eine Abstimmung mit den Angaben im Anlagenspiegel gemäß § 226 Abs. 1 Z 6 zu ermöglichen.

Wir schlagen vor, durch eine entsprechende textliche Ergänzung klarzustellen, dass die Angaben im Anhang nur von „Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2“ zu machen sind.

#### **Zu § 203 Abs. 5:**

Entsprechend Artikel 12 Abs. 11 der Richtlinie ist bei nicht verlässlicher Schätzbarkeit der Firmenwert über mindestens 5 Jahre und höchstens 10 Jahre abzuschreiben. Wir schlagen vor, diese Bandbreite auch in § 203 Abs. 5 zu übernehmen. Darüber hinaus sollte klargestellt werden, dass die Abschreibung im Anschaffungsjahr zu beginnen hat und die Angaben im Anhang nur von „Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2“ zu machen sind. Dies führt zu folgendem Änderungsvorschlag:

„In Fällen, in denen die Nutzungsdauer des Geschäfts(Firmen)werts nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist der Geschäfts(Firmen)wert innerhalb von mindestens fünf und höchstens zehn Jahren, beginnend im Jahr des erstmaligen Ansatzes, gleichmäßig verteilt abzuschreiben. Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 haben im Anhang den Zeitraum zu erläutern, über den der Geschäfts(Firmen)wert abgeschrieben wird.“

#### **Zu § 204 Abs. 1a:**

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens können künftig im Jahr ihrer Anschaffung voll abgeschrieben werden, auch wenn sie einen wesentlichen Umfang erreichen. Da sich in diesem Fall eine wesentliche Fehldarstellung im Abschluss ergibt und damit kein „true and fair view“ des Abschlusses möglich ist, schlagen wir vor, dass die geringwertigen Vermögensgegenstände in solchen Fällen – wie bisher – in der Bilanz angesetzt und über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Die steuerliche Berücksichtigung der Vollabschreibung sollte im Wege einer Mehr-Weniger-Rechnung erfolgen.

Sollte an der vorgeschlagenen Regelung festgehalten werden, regen wir an, zwecks Klarstellung folgende textliche Ergänzung bzw. Verbesserung (unterstrichen) zu berücksichtigen: „(1a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens dürfen im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden.“

Der ausdrückliche Verweis zur Definition von geringwertigen Wirtschaftsgütern auf § 13 EStG in den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf sollte gestrichen werden, zumal für Zwecke der unternehmensrechtlichen Bilanzierung auch ein davon abweichender Schwellenwert definiert werden kann.

Die Aussage in den Erläuterungen zu Punkt 17, wonach abgeschriebene geringwertige Vermögensgegenstände aus dem Anlagenspiegel ersichtlich sind, kann nicht nachvollzogen werden, weil geringwertige Vermögensgegenstände in den verschiedenen Anlagenkategorien gemäß § 224 enthalten sind und nicht gesondert ausgewiesen werden. Ein derartiger Ausweis wird im UGB auch nicht verlangt (siehe § 204 Abs. 1a und § 226 Abs. 3).

### **Zu § 204 Abs. 2:**

Zu diesbezüglichen Anmerkungen verweisen wir auf § 189a Z 3 und 4.

### **Zu § 205:**

Wir begrüßen die Modernisierung durch den Wegfall der unversteuerten Rücklagen in § 205. Der Wegfall bringt allerdings den Nachteil mit sich, dass die vor allem für die steuerliche Beurteilung relevanten Informationen über Bestand und Entwicklung dieser Posten aus dem unternehmensrechtlichen Abschluss nicht mehr unmittelbar erkennbar sind. Daher schlagen wir vor, für Unternehmen im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 3 ein Wahlrecht zur Beibehaltung der unversteuerten Rücklagen vorzusehen. Dies vor allem auch deshalb, weil es sich bei solchen Unternehmen um Einzelunternehmen oder Personengesellschaften, die nicht unter Z 2 fallen, handelt. § 205 Abs. 1 könnte bei Einführung eines Wahlrechts etwa wie folgt lauten:

„Sonderabschreibungen von ... (Bewertungsreserve), und sonstige unversteuerte Rücklagen **dürfen** von Unternehmen im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 3 UGB unter Angabe der Vorschrift, ... auf der Passivseite nach dem Eigenkapital in einem Sonderposten **ausgewiesen werden**. Bei Vollabschreibung ... des Anlagevermögens **darf nur dann** ... eine Rücklage **gebildet werden**, wenn ... von wesentlichem Umfang ist.“

### **Zu § 206 Abs. 3:**

Wir sehen die Inanspruchnahme des „Overridings“ in diesem Punkt kritisch. Zum einen, weil dieses Thema der einzige Fall eines „gesetzlichen Overridings“ wäre, zum anderen, weil die Begründung – die Herstellung eines möglichst getreuen Bildes – u.E. zu kurz greift. Dies deshalb, weil zur Herstellung eines solchen Bildes eher die Anwendung der Percentage of Completion-Methode und nicht (nur) die Aktivierung von allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebskosten erforderlich wäre. Wir schlagen daher vor, in diesem Fall nach Inkrafttreten des RÄG 2014 eine entsprechende Verordnung zur Bilanzierung von Fertigungsaufträgen unter Einbeziehung des AFRAC in Betracht zu ziehen.

Sollte jedoch an einer Aktivierung für bestimmte Fälle festgehalten werden, schlagen wir vor,

die Wortfolge „auch mit zusätzlichen Anhangangaben (§ 222 Abs. 2)“ zu streichen sowie den letzten Satz wie folgt zu formulieren: „Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 haben die Höhe des über die Herstellungskosten hinaus angesetzten Betrags und dessen Veränderung gegenüber dem Vorjahr anzugeben und die Anwendung dieser Bestimmung im Anhang zu begründen.“

#### **Zu § 207:**

Zu diesbezüglichen Anmerkungen verweisen wir auf § 189a Z 3 und 4.

#### **Zu § 211:**

Wir stimmen den Vorschlägen im Begutachtungsentwurf grundsätzlich zu. Zur Vermeidung von Unklarheiten und kontroversiellen Auslegungen schlagen wir jedoch vor, den Text – Gesetzestext und Erläuternden Bemerkungen – sprachlich wie folgt anzupassen:

„(1) Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag, Rückstellungen in Höhe des bestmöglichen Schätzwerts des notwendigen Erfüllungsbetrags zu bewerten. Für Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristige Verpflichtungen sind versicherungsmathematische Grundsätze anzuwenden.“

(2) Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem marktüblichen der Restlaufzeit der Verpflichtung entsprechenden Zinssatz abzuzinsen.“

Die Erläuternden Bemerkungen sollten u.E. wie folgt angepasst werden:

„Als marktüblicher laufzeitkonformer Zinssatz kann sowohl ein Stichtags- als auch als ein Durchschnittszinssatz (z.B. durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre, wie er gemäß § 253 Abs. 2 vierter Satz dHGB ermittelt wird) verwendet werden. Für Rückstellungen ausgenommen Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristige Verpflichtungen („Sozialkapital“) kann vereinfachend der Diskontsatz gemäß § 9 Abs. 5 EStG herangezogen werden.“ [Wir regen an, dass, wenn die Abzinsung unternehmensrechtlich wie in § 211 i.d.F. ME RÄG 2014 kommt, die zuletzt bestehende Regelung in § 9 Abs. 5 EStG – wie ursprünglich angekündigt – abgeschafft wird.] „Für Sozialkapital soll es bei der Bewertung aufgrund versicherungsmathematischer Grundsätze bleiben. Für Zwecke der Ermittlung des marktüblichen laufzeitkonformen Zinssatzes kann es vereinfachend zulässig sein, von einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren auszugehen. Bei Abfertigungs- und Jubiläumsgeldverpflichtungen soll der Ansatz eines um einen fixen Prozentsatz gekürzten Betrags hingegen nicht mehr zulässig sein.“

#### **Zu § 221 Abs. 4:**

Durch die geplante Änderung beim Eintritt der Rechtsfolgen der Größenmerkmale im Falle einer Umgründung oder Neugründung und die damit einhergehende Angleichung an die Rechtslage in Deutschland (§ 267 Abs. 4 zweiter Satz dHGB) wird eine bestehende, sachlich

nicht zu rechtfertigende Gesetzeslücke geschlossen, weshalb dieser Schritt sehr zu begrüßen ist. Im Hinblick darauf, dass das Gesetz auch bei der Aufgabe eines Betriebes oder eines Teilbetriebes die Rechtsfolgen der Größenmerkmale gegenüber der allgemeinen Regelung schneller eintreten lässt, regen wir an, eine entsprechende Regelung auch für den umgekehrten Fall, den Erwerb eines Betriebes oder eines Teilbetriebes, in den Gesetzestext aufzunehmen. Nach aktueller Rechtslage ist dies nur für den Erwerb eines Betriebes oder eines Teilbetriebes im Wege einer Umgründung vorgesehen. Da eine sachliche Rechtfertigung für eine abweichende Behandlung des Erwerbes eines Betriebes oder eines Teilbetriebes im Wege eines Unternehmenskaufs oder einer Anwachsung nach § 142 UGB nicht ersichtlich ist, erscheint eine Ausweitung der Ausnahmeregelung des § 221 Abs. 4 zweiter Satz UGB geboten.

Wir regen darüber hinaus an, auch beim generellen Eintritt der Rechtsfolgen der Größenmerkmale eine Übereinstimmung mit der deutschen Rechtslage herzustellen, weil diese den Vorgaben des Artikels 3 Abs. 10 der EU-Bilanzrichtlinie besser entspricht. Nach § 267 Abs. 4 erster Satz dHGB treten die Rechtsfolgen der Merkmale nach den Absätzen 1 bis 3 Satz 1 nur ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Diese Bestimmung wird durch die deutsche Kommentarliteratur so ausgelegt, dass die Rechtsfolgen der Größenmerkmale bereits am zweiten Abschlussstichtag eintreten, d.h. ein Jahr früher als nach § 221 Abs. 4 erster Satz UGB. Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf die von Rohatschek geäußerte Kritik.<sup>2</sup>

Das Wort „schon“ sollte entweder gestrichen oder in Abstimmung mit § 189 Abs. 2 Z 2 durch „bereits“ ersetzt werden.

#### **Zu § 222 Abs. 2:**

Nach § 222 Abs. 2 sind im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen, wenn dies aufgrund von besonderen Umständen erforderlich ist, um im Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Diese Regelung ist durch Artikel 4 Abs. 3 der Richtlinie zu rechtfertigen und steht nicht im Widerspruch zu Artikel 16 Abs. 3 der Richtlinie, der eine Maximalharmonisierung zu den Angaben im Anhang für kleine Gesellschaften vorschreibt. Um dies klarzustellen, regen wir an, einen entsprechenden Hinweis in die Erläuterungen zu dieser Regelung oder § 236 aufzunehmen.

#### **Zu § 224 Abs. 2:**

Um der Bedeutung der latenten Steuern im Bilanzausweis Rechnung zu tragen, schlagen wir vor, für aktive latente Steuern, analog zur Regelung in Deutschland (§ 266 dHGB), jedoch an der systematisch richtigen Stelle, dafür einen eigenen Posten „C. Aktive latente Steuern“

---

<sup>2</sup> Rohatschek, EU-GesRÄG: Zeitpunkt des Rechtsfolgeneintritts der Größenklassen (eine kritische Betrachtung), RdW 09/1997, 572f.



vorzusehen. Zum Ausweis der passiven latenten Steuern verweisen wir auf unsere Anmerkungen zu § 198 Abs. 9. und 10.

#### **Zu § 225 Abs. 1:**

Die Regelung des § 225 Abs. 1 normiert, dass bei Verbrauch des Eigenkapitals und bei Ausweis eines negativen Eigenkapitals im Anhang zu erläutern ist, ob eine Überschuldung im Sinn des Insolvenzrechts vorliegt. Diese Regelung steht zwar im Widerspruch zu Artikel 16 Abs. 3 der Richtlinie, der eine Maximalharmonisierung zu den Angaben im Anhang für kleine Gesellschaften vorschreibt; wir erachten es jedoch für vertretbar, diese wichtige Angabe durch Artikel 4 Abs. 3 der Richtlinie zu rechtfertigen. Um dies klarzustellen, regen wir dringend an, einen entsprechenden Hinweis in die Erläuterungen zu dieser Bestimmung oder zu § 236 aufzunehmen.

#### **Zu § 225 Abs. 3 und 6:**

Die vorgeschlagene Änderung, die Fristigkeitsangaben zu den Forderungen und Verbindlichkeiten nicht mehr auch alternativ im Anhang machen zu können, sehen wir als erschwerend für die Praxis. Wir halten es durchaus für möglich, die in Anhang III der Richtlinie normierte Angabepflicht auch durch Angabe im Anhang zu erfüllen. Wir schlagen daher vor, die bisherige Regelung beizubehalten. Zumindest für Gesellschaften, die nicht klein sind, könnte dies als Alternative berücksichtigt werden.

#### **Zu § 226 Abs. 1:**

Es sollte klargestellt werden, dass die Angaben jeweils gesondert für die verschiedenen Posten zu machen sind.

Zu Z 1 schlagen wir vor, vor dem Wort „Beginn“ das Wort „zu“ durch das Wort „zum“ zu ersetzen.

In Z 4 (oder einer zusätzlich einzufügenden Ziffer) sollten – entsprechend der bisherigen Regelung – auch die Zuschreibungen des Geschäftsjahrs genannt sein.

#### **Zu § 226 Abs. 5:**

Die Streichung von § 226 Abs. 5 zweiter Satz könnte zu dem Missverständnis Anlass geben, dass Wertberichtigungen wieder gesondert darzustellen sind, wie dies z.B. vor dem Rechnungslegungsgesetz 1990 der Fall war. Wenn eine diesbezügliche Klarstellung gewünscht ist, regen wir an, folgende Ergänzung zum Entwurf vorzusehen: „Wertberichtigungen sind vom entsprechenden Aktivposten abzusetzen.“

#### **Zu § 229 Abs. 1:**

Im Beispiel in den Erläuterungen zu Z 50 (§ 229 Abs. 1 bis 1b) müsste es 25.000 statt 15.000

heißen, um die rechnerische Richtigkeit herzustellen. Zudem regen wir an, die erläuternden Bemerkungen zu Z 50 wie folgt anzupassen (siehe dazu auch die Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Darstellung des Stammkapitals im Jahresabschluss bei der gründungsprivilegierten Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) und der GmbH light (KFS/RL 27)):

- a. Es sollte richtig heißen: „Zu Abs. 1: Mit dem neu eingefügten dritten Satz soll ...“
- b. Der Ausweis im Beispiel sollte wie folgt lauten:

I. Stammkapital	35.000
abzgl. nach § 10b Abs. 4 GmbHG nicht einforderbare ausstehende Stammeinlagen	-25.000
gründungsprivilegierte Stammeinlagen	10.000
abzgl. nicht eingeforderte ausstehende Stammeinlagen	-5.000
	5.000

- c. Die Bezeichnung „einbezahltes Stammkapital“ im Beispiel sollte entfallen.

#### **Zu § 229 Abs. 1a und 1b:**

Wir schlagen vor, durchgehend von erworbenen eigenen „Anteilen“ zu sprechen und den Ausdruck „Aktien“ zu vermeiden, weil es auch bei der GmbH ausnahmsweise zum Erwerb eigener Geschäftsanteile kommen kann.

§ 229 Abs. 1a vorletzter und letzter Satz sowie Abs. 1b sind nicht erforderlich und sollten gestrichen werden. Möglicherweise kommt der erstgenannte Satz aus dem geänderten § 225 Abs. 5; durch die nunmehr verlangte Saldierung der erworbenen eigenen Aktien mit dem Nennkapital erübrigt sich jedoch die Bildung einer gebundenen Rücklage. Dies bringt nicht nur der in den Erläuterungen als Vorbild genannte § 272 dHGB zum Ausdruck, sondern geht auch aus Artikel 24 der Richtlinie 2012/30/EU hervor, der wie folgt bestimmt:

„Gestatten die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats einer Gesellschaft den Erwerb eigener Aktien ..., so unterwerfen sie das Halten dieser Aktien jederzeit mindestens folgenden Bedingungen:

...

werden diese Aktien auf der **Aktivseite der Bilanz ausgewiesen**, so muss auf der Passivseite ein gleich hoher Betrag in eine nicht verfügbare Rücklage eingestellt werden.“

#### **Zu § 229 Abs. 3:**

Die Wortfolge „nach Berücksichtigung der Veränderung unverteuerter Rücklagen“ sollte gestrichen werden.

#### **Zu § 231 Abs. 2 Z 6:**

Wir schlagen vor, den Posten Z 6. Personalaufwand wie folgt zu fassen:

- „a) Löhne,
- b) Gehälter,
- c) Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen,
- d) Aufwendungen für Altersversorgung,
- e) Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge,
- f) sonstige Sozialaufwendungen.

Kleine Gesellschaften dürfen die Posten a) und b) unter der Bezeichnung „Löhne und Gehälter“ und die Posten d), e) und f) unter der Bezeichnung „Soziale Aufwendungen“ (mit gesondertem Ausweis der Aufwendungen für Altersversorgung) zusammenfassen;“

#### **Zu § 231 Abs. 2 Z 8:**

Wir schlagen vor, den Posten Z 8. sonstige betriebliche Aufwendungen wie folgt zu fassen:

- „a) Steuern, soweit sie nicht unter Z 18 fallen,
- b) übrige.

Kleine Gesellschaften dürfen die Aufgliederung unterlassen;“

#### **Zu § 231 Abs. 2 Z 17 bis 19:**

Es ist nicht erkennbar, welche Steuern in dem neuen Posten „sonstige Steuern“ ausgewiesen werden sollen. Sollte es sich um wesentliche nichtbetriebliche Steuern handeln, wären dafür allenfalls Angaben im Anhang vorzusehen.

Um Unklarheiten zu vermeiden, schlagen wir vor, die im Posten Z 19 gesondert auszuweisenden sonstigen Steuern in den Posten Z 8 einzubeziehen, den Posten Z 17 mit „Ergebnis vor Steuern vom Einkommen und Ertrag (Zwischensumme aus Z 9 und Z 16)“ zu bezeichnen und den Posten Z 19 wegzulassen.

#### **Zu § 231 Abs. 3 Z 16 bis 18:**

Entsprechend den Ausführungen zu § 231 Abs. 2 Z 17 bis 19 schlagen wir vor, die im Posten Z 18 gesondert auszuweisenden sonstigen Steuern in den Posten Z 7 einzubeziehen, den Posten Z 16 mit „Ergebnis vor Steuern vom Einkommen und Ertrag (Zwischensumme aus Z 8 und Z 15)“ zu bezeichnen und den Posten Z 18 wegzulassen.

#### **Zu § 231 Abs. 5:**

Wir schlagen vor, den Absatz wie folgt zu formulieren: „Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen dürfen stattdessen auch im Anhang ausgewiesen werden.“

**Zu § 235:**

Im Sinn unserer Anmerkungen zu § 189a Z 3 und 4 (und § 202) schlagen wir vor, die Wortfolgen „beizulegenden (Zeit-)Wert[es]“ durch „beizulegenden Wert[es]“ zu ersetzen. Zudem ist der in den Erläuterungen enthaltene Verweis auf den geänderten Wortlaut des § 202 nicht zutreffend, weil es im vorliegenden Entwurf keine Änderung dieser Bestimmung gibt.

**Zu § 236 dritter Satz:**

Die Regelung, dass die Anhangangaben „in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung“ zu machen sind, trifft nicht die vermutete Zielsetzung der Richtlinie bzw. ist teilweise nicht anwendbar, weil viele Anhangangaben keinen direkten Zusammenhang mit einzelnen Posten der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung haben. Um die gewünschte Strukturierung der Anhangangaben zu erreichen, schlagen wir vor, Satz 3 in Anlehnung an IAS 1.113 wie folgt zu formulieren: „Jeder Posten in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung muss mit einem Querverweis auf sämtliche zugehörigen Informationen im Anhang versehen sein.“

**Zu § 237 Abs. 1:**

Die Angabe gemäß § 238 Abs. 1 Z 10 sollte in § 237 Abs. 1 aufgenommen werden, weil es sich hierbei um eine inhaltlich wichtige Angabe handelt, die nach der Richtlinie auch für kleine Gesellschaften vorgeschrieben werden kann. Ohne Berücksichtigung dieses Änderungsvorschlages würde diese Angabe bei kleinen GmbH entfallen, weil diese keinen Lagebericht aufstellen müssen.

**Zu § 237 Abs. 1 Z 1:**

Wir schlagen vor, die Angabepflicht, die § 236 Z 1 i.d.g.F. entspricht, im Sinn der bisherigen Regelung um folgende Anforderung zu ergänzen: „wesentliche Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese sind zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen“

Zu den Angaben über Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gehört auch die Angabe zu den Grundlagen für die Umrechnung in Euro. Da derzeit zur Währungsumrechnung keine methodischen Vorgaben bestehen, schlagen wir vor, analog zur Regelung in Deutschland (§ 256a dHGB) dafür eine gesetzliche Regelung zu schaffen.

Wir regen weiters an, klarzustellen, dass im Anhang im Rahmen der Erläuterung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auch auf wesentliche Unsicherheiten im Hinblick auf die Anwendung des Grundsatzes der Unternehmensfortführung einzugehen ist. Dies sieht in der Rechnungslegung IAS 1.25 vor, im Bereich der Prüfungsstandards enthält ISA 570 vergleichbare Vorgaben. Wir regen an, folgenden Halbsatz in Anlehnung an § 274 Abs. 4 einzufügen: „... mit dem Konzept der Unternehmensfortführung, wobei wesentliche Unsicherheiten, die

erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmens-tätigkeit aufwerfen können, anzugeben sind.“

#### **Zu § 237 Abs. 2:**

Die Regelung des Abs. 2 passt nicht zu § 237, der die Angaben für kleine Gesellschaften regelt, weil ausschließlich Regelungen für mittelgroße und große Gesellschaften getroffen werden. Wir schlagen daher vor, Abs. 2 in § 238 einzuarbeiten.

Hinsichtlich der Angabe zu Verpflichtungen aus der Nutzung von Sachanlagen schlagen wir zudem vor, diese um Verpflichtungen aus der Nutzung von immateriellen Vermögensgegenständen zu ergänzen.

#### **Zu § 238 Abs. 1 Z 3:**

Wir schlagen folgende Neufassung vor:

„die Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen und die steuerlichen Verlustvorträge, auf denen die latenten Steuern beruhen. Anzugeben sind die Steuersätze, mit denen die Bewertung erfolgt ist, und die Bewegung der latenten Steuersalden im Geschäftsjahr. Werden aktive latente Steuern aufgrund von steuerlichen Verlustvorträgen angesetzt, sind die substantiellen Hinweise, die eine Verlustverrechnung in Zukunft erwarten lassen, in den Anhang aufzunehmen.“

#### **Zu § 238 Abs. 1 Z 9:**

Statt des Begriffes „notwendig“ sollte besser „wesentlich“ verwendet werden.

#### **Zu § 238 Abs. 1 Z 13:**

Statt der Wortfolge „einen erheblichen Umfang haben“ sollte besser „wesentlich sind“ verwendet werden.

#### **Zu § 238 Abs. 1 Z 15:**

Statt der Wortfolge „erheblichen Unterschied“ sollte besser „wesentlichen Unterschied“ verwendet werden.

#### **Zu § 238 Abs. 1 Z 16:**

Entgegen den bisherigen Vorschriften sieht Artikel 18 Abs. 1 lit. b der Richtlinie nur mehr für große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse die Anhangangaben zu den Aufwendungen für den Abschlussprüfer vor. U.E. stellt dies eine angemessene Einschränkung dieser Offenlegung dar. Wir regen daher an, die Angaben gemäß § 238 Abs. 1 Z 16 in § 240 zu verschieben.

**Zu § 242 Abs. 1:**

Wir schlagen vor, den zweiten Satz zu kürzen und wie folgt zu fassen: „Für Kleinstkapitalgesellschaften finden § 222 Abs. 2 zweiter Satz und § 222 Abs. 3 keine Anwendung.“

**Zu § 242 Abs. 4:**

Die bisherige Regelung hat einige Auslegungsprobleme mit sich gebracht, insbesondere wenn während des Geschäftsjahres Organpositionen besetzt worden oder Mitglieder ausgeschieden sind und sich die Frage stellt, ob nur die Zahl am Stichtag maßgeblich ist oder die Zahl während des Geschäftsjahres. Zur Klarstellung schlagen wir folgende Änderung vor: „Die Aufschlüsselungen gemäß § 239 Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen unterbleiben, wenn sich an Hand dieser Angaben die Bezüge eines Mitglieds dieser Organe ermitteln lassen; dies gilt nicht für § 243b Abs. 2 Z 3.“

**Zu § 243 Abs. 3 Z 3:**

Es sollte überlegt werden, die Angabe nicht nur auf „Aktien“, sondern generell auf „Anteile“ zu beziehen.

**Zu § 243 Abs. 3 Z 5:**

Der Klammerzusatz „(§ 189a Z 10)“ sollte einheitlich entfallen, weil er nicht durchgehend hinzugefügt wird.

**Zu § 243b:**

Zu dieser Vorschrift verweisen wir auf die Anmerkungen zu § 267a.

**Zu § 243c Abs. 1:**

Anstelle der Wortfolge „Gesellschaften von öffentlichem Interesse“ sollte die Wortfolge „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ verwendet werden.

**Zu § 244 :**

Um klarzustellen, dass die Aufstellungspflicht gemäß Abs. 1 ggf. auch Zweckgesellschaften umfasst, schlagen wir vor, die Erläuterungen beispielsweise wie folgt zu ergänzen: „Als Unternehmen im Sinn dieser Vorschrift können neben Personen- oder Kapitalgesellschaften auch sonstige juristische Personen des Privatrechts oder unselbständige Sondervermögen des Privatrechts gelten.“



**Zu § 245 Abs. 1 Z 1 lit. b:**

Gemäß § 245 Abs. 1 Z 1 lit. b soll ein neues Minderheitenrecht geschaffen werden, indem die Befreiung von der Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses, wenn das übergeordnete Mutterunternehmen mindestens 90% der Anteile am befreiten Unternehmen besitzt, von einer Zustimmung der anderen Anteilsinhaber (Minderheitsgesellschafter) abhängig ist. Auch wenn sich diese Bestimmung am Wortlaut von Artikel 23 Abs. 3 lit. b der Richtlinie orientiert, ist fraglich, welche materiellen und formellen Anforderungen an die Zustimmung zu stellen sind. Wir regen an, dazu eventuell Hinweise in die Erläuterungen aufzunehmen.

**Zu § 250 Abs. 3:**

Die vorgeschlagenen Änderungen, die durch § 201 Abs. 3 vorgesehen werden sollen, sind in § 250 Abs. 3 erster Halbsatz analog zu berücksichtigen, da es sich hierbei um die entsprechende Vorschrift für die Konsolidierungsmethoden handelt.

Die Angabeverpflichtung gemäß § 250 Abs. 3 zweiter Halbsatz kann entfallen, da sie zur Angabeverpflichtung gemäß § 265 Abs. 1 Z 3 redundant ist.

**Zu § 254 Abs. 1:**

Im Sinn unserer Anmerkungen zu § 189a Z 3 und 4 (und § 202) schlagen wir vor, Satz 2 wie folgt zu formulieren: „Das Eigenkapital ist mit dem Betrag anzusetzen, der dem beizulegenden Zeitwert oder, wenn sich dieser nicht ermitteln lässt, dem beizulegenden Wert der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten zum für die Verrechnung gemäß Abs. 2 gewählten Zeitpunkt entspricht.“

**Zu § 258:**

Auf Basis unserer Vorschläge zu § 198 Abs. 9 und 10 schlagen wir folgende Neufassung vor:

„Führen Maßnahmen, die nach den Vorschriften des dritten Abschnitts durchgeführt worden sind, zu Differenzen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten oder Rechnungsabgrenzungsposten und bauen sich diese Differenzen in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ab, so ist eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern gesondert unter dem Posten „Steuerrückstellungen“ und eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuern (§ 224 Abs. 2 C.) in der Konzernbilanz anzusetzen. Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines nach § 254 Abs. 3 verbleibenden Unterschiedsbetrages bleiben unberücksichtigt. Das Gleiche gilt für Differenzen, die sich zwischen dem steuerrechtlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen im Sinn des § 262 Abs. 1 und dem unternehmensrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens ergeben, es sei denn, dass sich diese in absehbarer Zeit auflösen oder die

Muttergesellschaft nicht in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung zu steuern. § 198 Abs. 9 und 10 sind entsprechend anzuwenden. Die Posten dürfen mit den Posten nach § 198 Abs. 9 zusammengefasst werden. Die Steuerabgrenzung braucht nicht vorgenommen zu werden, soweit sie nicht wesentlich ist.“

Der letzte Satz kann bei Annahme unseres Vorschlages zu § 196a entfallen.

#### **Zu § 265 Abs. 2 Z 2:**

Da es nach dem Sprachgebrauch der Richtlinie und nach dem Sinn der Vorschrift nicht auf die Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss ankommt, sollte die Wortfolge „und den in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen“ richtig lauten „und den Tochterunternehmen“.

#### **Zu § 267 Abs. 3 Z 3:**

In Satz 1 ist im Vergleich zur Parallelvorschrift in § 243 Abs. 3 Z 3 noch die Wortfolge „, für erworbene Aktien ferner der Zeitpunkt des Erwerbs und die Gründe für den Erwerb“ in den letzten Teil des Satzes einzufügen.

Zudem sollte überlegt werden, die Angabe nicht nur auf „Aktien“, sondern generell auf „Anteile“ zu beziehen.

#### **Zu § 267a:**

Wir schlagen vor, den „konsolidierten Corporate-Governance Bericht“ entfallen zu lassen, und anstelle dessen die Ergänzung zu § 243b vorzusehen, dass in den Corporate Governance-Bericht eines Mutterunternehmens Angaben aufzunehmen sind, welche die Grundsätze der Unternehmensführung für die verbundenen Unternehmen darstellen.

Damit ist auch klargestellt, dass – analog zu den Vorschlägen in Deutschland – ein „konsolidierter Corporate Governance-Bericht“ neben einem Bericht des Mutterunternehmens nicht erforderlich ist.

#### **Zu § 268 Abs. 1:**

Wie den Erläuterungen zu § 274 UGB zu entnehmen ist, soll entsprechend den Vorgaben der Abschlussprüfungs-Richtlinie der Bestätigungsvermerk nun ausdrücklich zwei getrennte Urteile enthalten; einerseits ein Prüfungsurteil bezüglich Jahresabschluss, und andererseits ein Urteil bzw. eine Erklärung bezüglich des Lageberichtes. Um diese Trennung auch in § 268 Abs. 1 und 2 zu berücksichtigen, wird vorgeschlagen,

- den ersten Satz wie folgt zu formulieren: „Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften ist durch einen Abschlussprüfer zu prüfen; dieser hat auch ein Urteil und eine Erklärung zum Lagebericht abzugeben.“, und

- Abs. 2 wie folgt zu formulieren: „(2) Der Konzernabschluss von Gesellschaften ist durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, bevor er dem Aufsichtsrat der Muttergesellschaft vorgelegt wird. Der Abschlussprüfer hat auch ein Urteil und eine Erklärung zum Konzernlagebericht abzugeben.“

Diese Anpassung der Gesetzestexte ist konsistent mit der Richtlinie und den Vorschlägen im Entwurf zur Änderung von § 274, und spiegelt bloß – wie auch in anderen EU-Ländern – den Unterschied zwischen dem Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und dem Urteil bzw. der Erklärung zum Lagebericht wider.

### **Zu § 269 Abs. 1:**

Nach den nationalen und international anerkannten Prüfungsgrundsätzen hat der Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung ein Verständnis vom „rechnungslegungsbezogenen Informationssystem“ einschließlich der damit verbundenen Geschäftsprozesse zu gewinnen. (KFS/PG 1, Rz 32f, ISA 315.18)

Da es unstrittig ist, dass das Buchführungssystem Bestandteil des rechnungslegungsbezogenen Informationssystems ist, ist § 269 Abs. 1 zweiter Satz überflüssig und sollte entfallen. Selbstverständlich entbindet dies den Abschlussprüfer aufgrund der angeführten Prüfungsgrundsätze nicht davon, das rechnungslegungsbezogene Informationssystem und somit auch die Buchführung in die Prüfung einzubeziehen.

### **Zu § 274 (und Erläuterungen):**

Um Abs. 1 Z 3 sprachlich korrekt zu fassen, schlagen wir vor, außer der Korrektur des Schreibfehlers („Rechnungslegungsgrundsätze“) die Wortfolge „ein Prüfungsurteil, das entweder als uneingeschränkt, eingeschränkt oder negativ erteilt wird“ umzuformulieren entweder auf „... ein Prüfungsurteil, das uneingeschränkt, eingeschränkt oder negativ erteilt wird ...“ oder auf „... ein Prüfungsurteil, das entweder als uneingeschränktes oder als eingeschränktes oder als negatives Prüfungsurteil erteilt wird ...“.

Abs. 5: Die vorgeschlagene Fassung zu Abs. 5 zu den erforderlichen Urteilen bzw. Erläuterungen zum Lagebericht berücksichtigt nicht das gemäß Artikel 20 Abs. 3 der Richtlinie geforderte (und schon bisher in Abs. 5 zum Lagebericht enthaltene) Urteil, ob die Angaben nach § 243a zutreffen. Zur Herstellung der Richtlinienkonformität ist es notwendig, dieses Urteil auch für die Neufassung vorzuschlagen; z.B. könnte dies dadurch erfolgen, dass in Abs. 5 Z 1 lit. b nach der Wortfolge „nach den geltenden rechtlichen Anforderungen aufgestellt wurde“ die Wortfolge „und ob die Angaben nach § 243a zutreffen“ hinzugefügt wird.

Erläuterungen vorletzter Absatz: In den Erläuterungen zu § 274 (vorletzter Absatz) wird bezüglich des neuen Bestätigungsvermerkes in etwas missverständlicher Weise von „zwei Prüfungsurteilen“ gesprochen. Richtig ist vielmehr, dass es ein Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und Urteile bzw. eine (neue) Erklärung zum Lagebericht gibt. Unser

Vorschlag wäre daher, die Erläuterungen wie folgt umzuformulieren:

„ ... Entsprechend den Vorgaben ... muss ... der Bestätigungsvermerk nun ausdrücklich ein Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und Urteile bzw. eine Erklärung zum Lagebericht enthalten. Daher sind nicht nur das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss, sondern auch die Urteile nach Abs. 5 Z 1 a und b und die Erklärung zum Lagebericht nach Abs. 5 Z 2 ein Bestandteil des Bestätigungsvermerks, der ohne solche Urteile und die in Abs. 5 Z 2 genannte Erklärung als unvollständig angesehen werden müsste.“

Die Begründung für diesen Vorschlag zur Anpassung der Erläuterungen liegt darin, dass in dem neuen Bestätigungsvermerk Urteile und Aussagen des Abschlussprüfers mit unterschiedlicher/m dahinterstehender/m Prüfungsintensität und -umfang sowie, im Fall der Erklärung, auch eine Aussage ohne Zusicherung enthalten sein werden. Um Missverständnisse zu vermeiden, sollten auch die Erläuterungen dies klarstellen.

**Folgeanpassungen:** Durch die Neufassung des § 274 Abs. 1 Z 3 und Abs. 2 wird der Versagungsvermerk durch ein „negatives Prüfungsurteil“ bzw. eine „Nichtabgabe eines Prüfungsurteils“ ersetzt. Aufgrund dieser Änderung ist es notwendig, entsprechende Folgeanpassungen zu §§ 277 Abs. 1 und 2, 278 Abs. 1, 280 Abs. 1 und 281 Abs. 1 und 2 zu berücksichtigen, indem anstelle des „Vermerks über dessen Versagung“ auf das „negative Prüfungsurteil“ bzw. die „Nichtabgabe eines Prüfungsurteils“ (als abschließende Erklärung zur Tätigkeit des Abschlussprüfers) verwiesen wird.

#### **Zu §§ 277 Abs. 2 / 280 Abs. 1:**

Wir schlagen vor, die Veröffentlichungspflicht in der Wiener Zeitung jedenfalls entfallen zu lassen. Diese durch die Richtlinie nicht gebotene Verpflichtung läuft dem Ziel der Senkung von Informationskosten entgegen und steht neben für börsennotierte Gesellschaften ohnedies geltenden zusätzlichen Offenlegungspflichten nach dem Börsegesetz.

Sollte die Bestimmung dennoch aufrecht bleiben, sollte sie in § 280 Abs. 1 zweiter Satz wie folgt formuliert werden: „§ 277 Abs. 2 ist für die Veröffentlichung des Konzernabschlusses sinngemäß anzuwenden, wenn das Mutterunternehmen oder ein Tochterunternehmen eine große Aktiengesellschaft mit Sitz im Inland ist.“

#### **Zu § 281 Abs. 2:**

Durch Artikel 32 Abs. 2 lit. d der Richtlinie wird nunmehr vorgeschrieben, dass bei nicht vollständiger Veröffentlichung des Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses, bei der gemäß § 281 Abs. 2 der Bestätigungsvermerk nicht beigefügt werden darf, im Sinn von § 274 Abs. 3 auch anzugeben ist, „ob der Bestätigungsvermerk auf Umstände verweist, auf die der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft in besonderer Weise aufmerksam gemacht hat, ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken.“ Wir schlagen vor, den vorletzten Satz um diese Angabepflicht zu ergänzen.

**Zu § 906 Abs. 29:**

Nach unserer Analyse sind die Regelungen zum Außer- und Inkrafttreten in der derzeitigen Fassung noch nicht konsistent, und es bestehen Lücken zu den im Jahr 2015 geltenden Regelungen. Insbesondere sind jeweils die alten Regelungen (z.B. § 228) nicht lückenlos noch bis zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften anzuwenden. U.E. ist auch der Begriff „Unterlagen der Rechnungslegung“ unklar und sollte präzisiert werden.

**Zu § 906 Abs. 32:**

Nach der vorgeschlagenen Übergangsvorschrift sind Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung der neuen Fassung der §§ 198 Abs. 9 und 10 und 258 unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen sind. Um Unsicherheiten in Fällen zu vermeiden, in denen keine (ausreichenden) Gewinnrücklagen vorhanden sind, schlagen wir vor, auch die Verrechnung mit dem „Bilanzgewinn (Bilanzverlust)“ vorzusehen.

**Zu § 906 Abs. 33:****Zur Identität der Zuschreibungsgründe:**

Mit der Änderung des § 208 UGB kommt es – abgesehen vom Geschäfts-/Firmenwert – zu einer allgemeinen Zuschreibungspflicht. Diese wirkt auch voll auf das Steuerrecht durch. § 208 Abs. 1 UGB bleibt hingegen unverändert.

Die Übergangsvorschrift zu in der Vergangenheit unterlassenen Zuschreibungen in § 906 (33) UGB lautet „... wenn **die** Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen, im Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2015 beginnt, eine Zuschreibung vorzunehmen.“

Dadurch wird wieder die bisherige Diskussion ausgelöst, ob der Wegfall genau der Gründe für die Abschreibung zur Verpflichtung der Nachholung einer in der Vergangenheit unterlassenen Zuschreibung führen kann.

Im Sinne der VwGH-Entscheidung vom 22.04.2009, 2007/15/0074, sollte daher der bestimmte Artikel „**die**“ vor dem Wort „Gründe“ gestrichen werden.

**Zu § 906 Abs. 34:**

Um klarzustellen, auf welche Posten sich diese Übergangsvorschrift bezieht, schlagen wir vor, nach dem Wort „Rückstellung“ die Wortfolge „mit Ausnahme von passiven latenten Steuern“ einzufügen.

Weiters schlagen wir vor, die Übergangsvorschrift dahingehend zu ergänzen, dass Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs. 1 Z 1 und 2 noch nicht nachgeholte Beträge im Anhang anzugeben und zu erläutern haben.

## **Zu Artikel 6 – Änderung des Privatstiftungsgesetzes**

### **Zu § 18 PSG:**

Im Hinblick auf die Besonderheiten einer Privatstiftung – die Rechnungslegung einer Privatstiftung verfolgt ganz andere Zwecke als die Rechnungslegung nach UGB; sie dient nicht der Information der Öffentlichkeit – regen wir an, eine für den Zweck der Privatstiftung angemessene Regelung für die Aufstellung eines Lageberichtes und dessen Inhalt zu schaffen.

Für die Rechnungslegung und Berichterstattung sollten ebenfalls den besonderen Bedürfnissen von Privatstiftungen angepasste, auf dem UGB aufbauende Regelungen geschaffen werden. Auch wenn wir das Ergebnis aus dem vorgeschlagenen Verweis auf die Größenklassen für den Fall der „kleinen Privatstiftung“ teilen (die für kleine Kapitalgesellschaften vorgesehenen Bestimmungen sind u.E. auch für „kleine Privatstiftungen“ ausreichend), erscheint uns die für Kapitalgesellschaften durch die Größenklassen festgelegte Differenzierung in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie im Umfang der Anhangangaben nicht uneingeschränkt auf Privatstiftungen übertragbar.

Von der Verpflichtung, einen Konzernabschluss aufzustellen, sind Privatstiftungen u.E. dann auszunehmen, wenn alle von der Stiftung beherrschten obersten Kapitalgesellschaften als Mutterunternehmen einen Konzernabschluss aufstellen und veröffentlichen.

## **Zu Artikel 8 – Änderung des Vereinsgesetzes 2002**

Um die Verweise hinsichtlich der Abschlussprüfung zu vervollständigen, sollte nicht nur auf § 269 Abs. 1, sondern jedenfalls auch auf § 269 Abs. 4 verwiesen werden.

In § 33 Abs. 13 sollte auf „§ 22 Abs. 2“ statt auf „§ 22 Abs. 1“ verwiesen werden.

## **Zu Artikel 9 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988**

### **Übergangsvorschrift/Zuschreibungsrücklage**

In den Übergangsvorschriften des § 124 b Z 261 lit. a EStG 1988 sind einige Punkte unklar. Generell sollte in dieser Bestimmung auch auf § 906 Abs. 33 UGB verwiesen werden.

Zuschreibungen, die aufgrund der Übergangsvorschrift gemäß § 124b EStG nachträglich im Wirtschaftsjahr 2016 steuerlich zu erfassen sind, führen im Allgemeinen zu einer **Durchbrechung des Nachholverbots**. Das nunmehrige Zuschreibungsgebot gilt nicht nur für Beteiligungen, sondern für alle Wirtschaftsgüter. Die Übergangsregelung, den nachgeholten Zuschreibungsbetrag für Wirtschaftsjahre bis 2015 durch eine außerbilanzielle Zuschreibungsrücklage steuerneutral zu stellen, ist daher sinnvoll und wird begrüßt.

Nach unserem Verständnis der Übergangsregelung besteht das Wahlrecht zur sofortigen Nacherfassung (damals zu Recht nicht realisierter) stiller Reserven oder der Stundung für



jedes einzelne Wirtschaftsgut. Dies sollte u.E. ausdrücklich zum Ausdruck gebracht werden, nämlich dadurch, dass der Antrag auf Zuführung zur Zuschreibungsrücklage auf jedes einzelne betroffene Wirtschaftsgut bezogen werden kann. Ferner wäre es auch sinnvoll zu verankern, dass eine freiwillige (steuerpflichtige) Auflösung der Zuschreibungsrücklage auch vor dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes vorgenommen werden kann.

Weiters sollte der Zuschreibungsbetrag je Wirtschaftsgut auch nur teilweise in die Zuschreibungsrücklage aufgenommen werden können.

Der Antrag zur Bildung dieser Zuschreibungsrücklage sollte noch bis zur Rechtskraft des jeweiligen Veranlagungsbescheides gestellt werden können, stellt sich der Zuschreibungsbedarf vielfach erst im Rahmen einer Betriebsprüfung heraus. Es wird daher von der KWT striktest abgelehnt, dass der Antrag nur in der Steuererklärung (Feststellungserklärung) bzw. bis zu deren Abgabe gestellt werden kann.

„Die Zuschreibungsrücklage ist spätestens im Zeitpunkt des **gewinnrealisierenden Ausscheidens** des betreffenden Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen steuerwirksam aufzulösen“.

Wir halten es für sachgerecht, beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen lediglich auf ein steuerwirksames/gewinnrealisierendes Ausscheiden außerhalb einer Buchwertfortführung, bspw. des UmgrStG oder des § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 abzustellen.

Keine Auflösung sollte auch erfolgen, wenn aufgrund der Aufschubbesteuerung etwa die Überführung in einen Mitgliedstaat der EU erfolgt, bzw. müsste die Aufschubmöglichkeit auch die aufzulösende Rücklage umfassen. Eine diesbezügliche Klarstellung wäre wünschenswert.

#### **Zur Identität der Zuschreibungsgründe:**

Mit der Änderung des § 208 UGB kommt es – abgesehen vom Geschäfts-/Firmenwert – zu einer allgemeinen Zuschreibungspflicht. Diese wirkt auch voll auf das Steuerrecht durch. § 208 Abs. 1 UGB bleibt hingegen unverändert.

Die Übergangsvorschrift zu in der Vergangenheit unterlassenen Zuschreibungen in § 906 (33) UGB lautet „... wenn **die** Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen, im Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2015 beginnt, eine Zuschreibung vorzunehmen.“

Dadurch wird wieder die bisherige Diskussion ausgelöst, ob der Wegfall genau der Gründe für die Abschreibung zur Verpflichtung der Nachholung einer in der Vergangenheit unterlassenen Zuschreibung führen kann.

Im Sinne der VwGH-Entscheidung vom 22.04.2009, 2007/15/0074, sollte daher der bestimmte Artikel „**die**“ vor dem Wort „Gründe“ gestrichen werden.

#### **Zu § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 i.V.m. § 206 Abs. 3 UGB:**

§ 206 Abs. 3 UGB eröffnet in Ausnahmefällen (und unter bestimmten Voraussetzungen)

ein Aktivierungswahlrecht hinsichtlich der Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebs bei Langfristfertigung. Da nach Meinung der Finanzverwaltung (vgl. EStR 2000, Rz 2199) der steuerliche Herstellungskostenbegriff Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht umfasst, bestünde auch weiterhin ein Unterschied zwischen Steuer- und Unternehmensrecht (§ 206 Abs. 3 UGB).

Nimmt man unternehmensrechtlich das Wahlrecht daher in Anspruch, kommt es – solange steuerlich ein Aktivierungsverbot vertreten wird – **zwingend zu einer Mehr-Weniger-Rechnung**.

Nach unserer Ansicht sollten daher Anpassungen im steuerlichen Regelungsbereich des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 vorgenommen werden. Dies würde zu einer vollständigen und wünschenswerten Angleichung der Bewertung im Falle von Herstellungsvorgängen führen.

Da es sich nur um zeitliche Differenzen handelt, halten wir eine Angleichung des Steuerrechts auch aufkommensmäßig für vertretbar.

#### **Zu § 6 Z 13 EStG 1988:**

Das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 setzt sich das Ziel, die österreichische Rechnungslegung an die internationale Rechnungslegung heranzuführen. Aus steuerlicher Sicht sollten die Auswirkungen jedenfalls **neutral sein und zu keiner zusätzlichen Belastung** der österreichischen Wirtschaft führen. Dies ergibt sich auch aus dem Vorblatt, das keinerlei fiskale Auswirkungen enthält.

Die nunmehr vorgesehene Regelung der Zuschreibung führt jedoch zu einer „Steuererhöhung durch die Hintertür“: Alle Wertsteigerungen ab 2016 von Wirtschaftsgütern, die in der Vergangenheit teilwertberichtet wurden, werden über die unternehmensrechtliche Zuschreibung steuerpflichtig, was bisher (ausgenommen für Beteiligungen) nicht der Fall war. Insbesondere auch aufgrund der im KStG nach geltender Rechtslage nur teilweise möglichen Verlustverrechnungsmöglichkeit mit 75 % wird es dadurch zusätzlich zu Scheingewinnbesteuerungseffekten kommen. Aus volkswirtschaftlicher Sicht erfolgt die Einführung der Steuerpflicht für Zuschreibungen zur Unzeit, da sich ab 2015 hoffentlich die österreichischen Unternehmen von der Wirtschaftskrise zu erholen beginnen und etwaige Abschreibungen durch Zuschreibungen rückgängig zu machen sind, was zu den entsprechenden konjunkturell schädlichen Abgabenbelastungen führen kann. Steuererhöhungen sollten nach unserer Ansicht ausschließlich transparent und allenfalls (wenn überhaupt) im Rahmen einer zukünftigen Steuerreform erfolgen.

In der Praxis wird vor allem die Abgrenzungsfrage, wann die Werterholung eingetreten ist (vor 2016 oder danach), zu erheblichen Unsicherheiten und Diskussionen mit der Finanzverwaltung führen.

Eine steuerneutrale Lösung kann daher nach unserer Ansicht nur derart erfolgen, dass zeitlich unbeschränkt sämtliche unternehmensrechtlichen Zuschreibungen (ausgenommen für

Beteiligungen wie bisher) auf Antrag in eine Zuschreibungsrücklage eingestellt werden können. Damit wird die derzeitige Steuerrechtslage im Ergebnis fortgeführt.

Darüber hinaus sollte auch pro Wirtschaftsgut eine nur teilweise Einstellung in die „Zuschreibungsrücklage“ möglich sein, und sollte der Antrag auf Bildung/Erhöhung der Zuschreibungsrücklage bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt werden können, stellt sich der Zuschreibungsbedarf doch vielfach erst im Rahmen einer Betriebsprüfung heraus.

Weiters wird angeregt, den Einschub **„– unter Berücksichtigung der um die Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wertobergrenze –“** aufzunehmen. Damit wird sichergestellt, dass insb. bei unternehmensrechtlich und steuerlich unterschiedlichen Abschreibungsdauern eine unternehmensrechtliche Zuschreibung nur insoweit steuerwirksam ist, als mit diesem Zuschreibungsbetrag die steuerliche Wertobergrenze der (fortgeschriebenen) steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschritten wird.

Da unversteuerte Rücklagen voraussichtlich im Unternehmensrecht nicht mehr bilanziert werden, ist auch insoweit die Z 13 anzupassen und eine eigene Auflösungsregelung erforderlich (siehe dazu unten).

§ 6 Z 13 EStG 1988 sollte daher lauten:

- a) Werden nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahres ~~Investitionsfreibeträge oder die Übertragung stiller Reserven oder Übertragungsrücklagen (§ 12) ganz oder teilweise rückgängig gemacht oder werden~~ Anlagegüter einschließlich geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 13) **oder Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens** aufgewertet (Zuschreibung), so sind diese Zuschreibungen **– unter Berücksichtigung der um die Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wertobergrenze –** auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend und erhöhen den steuerlichen Gewinn dieses Jahres, **soweit diese Wirtschaftsgüter steuerhängig sind. Der steuerwirksame Zuschreibungsbetrag für das betreffende Wirtschaftsgut kann jedoch auf Antrag bis zur Rechtskraft des Abgaben- oder Feststellungsbescheides ganz oder teilweise einer Zuschreibungsrücklage zugeführt werden. Die Zuschreibungsrücklage ist anteilig bei künftigen steuerwirksamen Abschreibungen aufzulösen, spätestens im Zeitpunkt des gewinnrealisierenden Ausscheidens des betreffenden Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen. Gleiches gilt sinngemäß für Investitionsfreibeträge, die Übertragung stiller Reserven, Übertragungsrücklagen (§ 12) und andere unversteuerte Rücklagen. Zuschreibungsbeträge für eine Beteiligung im Sinne des § 228 Abs. 1 UGB dürfen nicht in eine Zuschreibungsrücklage eingestellt werden.**
- b) Wirtschaftsgüter, für die eine Zuschreibungsrücklage gemäß lit. a gebildet wurde,

sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis sind der steuerliche Bilanzansatz des betreffenden Wirtschaftsgutes sowie die Zuschreibungsrücklage bis zum Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen jährlich evident zu halten. Das Verzeichnis ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.“

Wird unserem obigen Wunsch nach generellem Steueraufschub nicht gefolgt, so sollten zumindest folgende Änderungen berücksichtigt werden.

„Werden nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahres ~~Investitionsfreibeträge oder die Übertragung stiller Reserven oder Übertragungsrücklagen (§ 12) ganz oder teilweise rückgängig gemacht oder werden~~ Anlagegüter einschließlich geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 13) oder Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens aufgewertet (Zuschreibungen), so sind diese Zuschreibungen – unter Berücksichtigung der um die Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wertobergrenze – auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend und erhöhen den steuerlichen Gewinn dieses Jahres. Gleiches gilt sinngemäß für Investitionsfreibeträge, die Übertragung stiller Reserven, Übertragungsrücklagen (§ 12) und andere unversteuerte Rücklagen.“

#### **Zu den Unversteuerten Rücklagen:**

Durch die (zumindest teilweise) Abschaffung des § 205 UGB (auch wenn unserem o.a. Vorschlag zu § 205 gefolgt werden sollte) ergeben sich Konsequenzen für die steuerliche Gewinnermittlung, die derzeit noch nicht in Artikel IX des RÄG 2014 berücksichtigt sind:

#### **1. Übergangsregelung hinsichtlich der Auflösung derzeit bilanzierter unversteuerter Rücklagen**

Durch die geplante Abschaffung des § 205 UGB kommt es – ohne Begleitmaßnahmen - grundsätzlich zur steuerwirksamen Auflösung der bisher bilanzierten unversteuerten Rücklagen und Bewertungsreserven. Für diese Auflösung ist keine der Z 261 entsprechende Zuschreibungsrücklage vorgesehen, da sich Z 261a nur auf die Zuschreibung des § 208 UGB bezieht. Es sollte daher analog Z 261 eine weitere Übergangsvorschrift geschaffen werden, die wie die Zuschreibungsrücklage eine sofortige steuerpflichtige Auflösung verhindert. Es wäre sachlich im Verhältnis zu den § 4 EStG-Gewinnermittlern schwer begründbar, die unternehmensrechtliche Abschaffung des § 205 UGB als Anlass zu nehmen, bei § 5 EStG-Gewinnermittlern eine sofortige steuerpflichtige Nachversteuerung unversteuerter Rücklagen vorzunehmen.

## 2. Anpassung der Vorschriften des EStG an die Aufhebung des § 205 UGB

Sollte § 205 UGB abgeschafft werden oder in ein Wahlrecht abgeändert werden, ist in § 12 Abs. 8 EStG 1988 die Voraussetzung des gesonderten (bilanziellen) Ausweises einer Übertragungsrücklage zu streichen (insb. Streichung des 2. und 4. Satzes).

### Zu Artikel 10 (neu) – KStG 1988

#### Zu § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988:

In vielen Fällen sind Teilwertabschreibungen von Wirtschaftsgütern im steuerlichen Verlustvortrag enthalten. Zur Herstellung eines symmetrischen Besteuerungsergebnisses in der Totalperiode ersuchen wir, Erträge aus Zuschreibungen gemäß § 208 UGB nicht der 75%-Verlustabzugsgrenze zu unterwerfen und in den Ausnahmekatalog des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b explizit aufzunehmen.

Wir regen daher dringend an, in § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b das letzte Satzzeichen, also den Punkt durch einen Beistrich zu ersetzen und folgenden Teilstrich anzufügen.

#### „- Zuschreibungen im Sinne des § 6 Z 13 des Einkommensteuergesetzes 1988.“

#### Zu § 12 Abs. 3 KStG 1988:

Durch die Einführung eines uneingeschränkten, über das Maßgeblichkeitsprinzip auch steuerlich geltenden Wertaufholungsgebotes soll ein symmetrisches Besteuerungsergebnis erreicht werden. Werterholungen nach steuerwirksamen Teilwertabschreibungen sollen durch Erträge aus Zuschreibungen sofort steuerwirksam werden (und nicht erst anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen realisiert werden).

§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG sieht allerdings vor, dass ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverluste den steuerlichen Buchwert vermindern, aber zu keiner Betriebsausgabe führen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (KStR 2013 Rz 1295 ff; s auch *Mayr/Titz*, Steuerwirksame Zuschreibung nach ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibung? RdW 2012, 554, *Mair/Stückler*, Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2014) 117 ff; kritisch *Zöchling*, Steuerunwirksame Zuschreibung nach ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibung? RdW 2012, 51) sollen Zuschreibungen nach steuerunwirksamen ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen steuerwirksam sein. Dieses Besteuerungsergebnis ist – de lege ferenda – unbefriedigend und kann nach unserer Ansicht nicht mit einem „pönalisierenden Charakter“ des § 12 Abs. 3 Z 1 KStG begründet werden.

Es wird daher angeregt, in den steuerlichen Begleitvorschriften zum RÄG 2014 zu normieren, dass im Falle von Werterholungen nach steuerunwirksamen Teilwertabschreibungen oder sonstigen Abzugsverboten

- eine steuerwirksame Zuschreibung unterbleibt und
- der (durch die steuerunwirksame Teilwertabschreibung verminderte) steuerliche Buchwert des betreffenden Wirtschaftsgutes (hier: Beteiligung im Sinne des § 10 KStG) nicht erhöht wird.



### III. Redaktionelle Anmerkungen

#### Zu Artikel 1 – Änderung des Unternehmensgesetzbuchs

- **Überschriften:** Die Schreibweisen/Schriftarten der Abschnitts- und Titelüberschriften im (vorderen Teil des) Dritten Buch(es) sind seit dem RLG uneinheitlich und sollten vereinheitlicht werden.
- **§ 189a Z 1 lit. a bis c, Z 6, Z 7:** „Sinn“ ✓ → auch in § 189 (1) Z 2 lit. a, § 201 (3), § 244 (3) und (7)
- **§ 189a Z 2:** „zu jenem Unternehmen“ → „zu diesem Unternehmen“
- **§ 189a Z 11 lit. b:** „von dem“ → „von den“
- **§ 189a Z 12:** Singular oder Plural? (vgl. Z 11 Plural, Z 9 Singular u.a.)
- **§ 206 (3):** „können“ → „dürfen“
- **§ 221 (4a):** „§ 198a“ → „§ 189a“
- **§ 221 (5):** Verweis auf „228“ → „227“ (da § 228 entfällt); „Tatbestände“
- **§ 225 (3), (6):** richtige Anführungszeichen
- **§ 225 (5) letzter Satz:** „ausgeschieden werden“ → „ausscheiden“
- **§ 225 (6):** „Vorräte“ ohne Anführungszeichen
- **§ 226 (1):** einheitlich „Geschäftsjahrs“
- **§ 226 (1) Z 2 bis 5:** beginnen mit „die ...“
- **§ 226 (1) Z 6:** „der ... aktivierte“
- **§ 231 (2) Z 4, (3) Z 6:** „aufgliedern“ → „gesondert ausweisen“, wie in der Folge stets
- **§ 231 (2) Z 20, Z 24, Z 25 und (3) analog:** einheitlich Schrägstrich ohne Leerstellen
- **§ 231 (3) Z 18:** „1 bis 16“ müsste in Analogie zu (2) „1 bis 17“ lauten; besser wäre aber in (2) Z 19 „1 bis 17“ und in (3) Z 18 keine Änderung
- **§ 234 zweiter Satz:** „Rückstellungen“ → „Steuerrückstellungen“
- **§ 235 (2):** „eines Abgrenzungspostens“ → „latenter Steuern“
- **§ 237 (1) Z 1:** „Bewertungsgrundlagen“
- **§ 237 (1) Z 2, Z 5 (2x):** „den Gesamtbetrag“; in Z 2 auch nach „sowie“ einzufügen
- **§ 237 (1) Z 4:** „den Betrag“
- **§ 238 (1) Z 2 lit. b:** „Anhaltspunkte“ → „Umstände“
- **§ 238 (1) Z 3:** „des Geschäftsjahrs“ (Vereinheitlichung)
- **§ 238 (1) Z 7:** „§ 237 Z 7“ → § 237 Abs. 1 Z 7“
- **§ 238 (1) Z 9:** „§ 237 Z 2“ → § 237 Abs. 1 Z 2“
- **§ 238 (1) Z 10:** „Bilanzstichtag“ → „Abschlussstichtag“
- **§ 239 (1) Z 1:** „des Geschäftsjahrs“
- **§ 239 (1) Z 2:** „einen Hinweis“
- **§ 242 (1):** „§ 237 Z 2 und 3“ → „§ 237 Abs. 1 Z 2 und 3“
- **§ 242 (2):** „§ 238 Z 4“ → „§ 238 Abs. 1 Z 4“ (2x)
- **§ 242 (3):** „§ 238 Z 18“ → „§ 238 Abs. 1 Z 18“
- **§ 243c (6) dritter Satz:** „Soweit Sachleistungen erbracht werden,“ (Abstimmung mit Beginn Abs. 3)

- **§ 245 (1) Z 1 lit. c, Z 2:** „Konzerngeschäftsjahrs“ (Vereinheitlichung)
- **§ 245 (2) Z 2:** „1606/2002“; „Unterlagen gleichwertig sind oder gemäß ... aufgestellt wurden“ o.ä.!
- **§ 245 (2) Z 4:** „befreienden“!
- **§ 249 (1):** keine Strichpunkte! (Vereinheitlichung) in Z 1 Beistrich
- **§ 249 (2) dritter Satz:** „entweder“ muss aus grammatikalischen Gründen entfallen, ebenso nächster Beistrich
- **§ 249 (3):** „Konzernanhang“ → „Konzernabschluss“! (sonst ev. missverständlich)
- **§ 254 (1) zweiter Satz:** Formulierung je nach grammatikalischer Vereinheitlichung der Bewertungsregeln „zum“ → „im“ (wenn nicht „an dem ... beizulegen ist“)
- **§ 256 (2):** „Zwischenergebnisse nach Abs. 1“
- **§ 265 (2) Z 1 zweiter Satz:** „nach“ → „gemäß“ (wie bisher)
- **§ 266 Z 7:** „§ 239“ → „§ 239 Abs. 1“
- **§ 267a:** „oder die“ → „oder das“; „und dessen Aktien mit seinem Wissen über“
- **§ 267b (1) erster Satz:** „wenn es selbst oder eines seiner ... tätig ist,“

#### Referenten:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Altenburger  
 Dr. Günter Cerha  
 em. o. Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Anton Egger  
 Dr. Werner Gedlicka  
 Dr. Martina Gruber  
 Mag. Heinz Harb  
 Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler  
 Mag. Dr. Martin Jann  
 Mag. Helmut Kerschbaumer  
 Dr. Elisabeth Kölblinger-Engelmann  
 Mag. Matthias Richard Kornberger  
 Mag. Andreas Maier  
 MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.  
 Mag. Gerhard Marterbauer  
 Mag. Helmut Maukner  
 o. Univ.-Prof. Dkfm. Dr. Leopold Mayer  
 Dr. Aslan Milla  
 Mag. Gerald Müller  
 Univ.-Prof. Dr. Christian Nowotny  
 Mag. Christoph Plott  
 Mag. Manuela Ponesch-Urbaneck  
 Mag. Gerhard Prachner  
 Mag. Hannes Rasner  
 Mag. Regina Reiter

Dr. Robert Reiter  
Prof. Dkfm. Dr. Helmut Samer  
Dr. Anton Schmidl  
Mag. Stefan Schuster  
Dr. Markus Stefaner  
Mag. Gottfried Sulz  
MMag. Dr. Verena Trenkwalder LL.M.  
Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Urnik  
Mag. DDr. Hans Zöchling