



Schwarzenbergplatz 4, 1031 Wien
Österreich
T: +43 1 711 35-2341
Fax: +43 1 711 35-2923
rechtspolitik@iv-net.at
www.iv-net.at

An das
Bundesministerium für Justiz
Museumstraße 7
1070 Wien

Per email: team.z@bmj.gv.at
begutachtungsverfahren@parlament.gv.at

Wien, am 21. Oktober 2014

IV Stellungnahme zum Vorschlag für ein Bundesgesetz, mit dem das Unternehmensgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das Genossenschaftsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz, das Privatstiftungsgesetz, das SE-Gesetz, das Vereinsgesetz und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden (Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, RÄG 2014)

GZ: BMJ-Z10.075/0008-I 7/2014

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Industriellenvereinigung (IV) bedankt sich für die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme zum vorliegenden Entwurf des Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014 oder der Entwurf). Die IV begrüßt ausdrücklich das Bemühen des BMJ, in der Umsetzung der Bilanzrichtlinie der in der Praxis so wichtigen unternehmerischen Flexibilität dadurch Rechnung zu tragen, dass die in der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 (Bilanzrichtlinie) eingeräumten Wahlrechte im Entwurf in weiten Teilen beibehalten werden. Äußerst kritisch sind hingegen zwei Ansätze zu sehen, die im Entwurf ihren Niederschlag finden:

- a) Überschießende Bestimmungen, die von der Bilanzrichtlinie in keiner Weise verlangt werden: Dies gilt insb für die Definition der „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ und der fundamentalen Neugestaltung der Rechnungslegung im Privatstiftungsrecht.
- b) Fehlende Begleitmaßnahmen, um die neuen Rechnungslegungsvorschriften einerseits in der Praxis handhabbar zu machen und andererseits den Gleichlauf zwischen UGB- und Steuerbilanz sicherzustellen: Dies gilt vor allem für die fehlende Übergangsbestimmung iZm der Abschaffung des Wahlrechts bei der Wertaufholung und dem grundsätzlichen Fehlen von steuerlichen Begleitmaßnahmen.

A) Änderungen des Unternehmensgesetzbuches

1. Art 1 Z 3 des Entwurfes – Definition der „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ (§ 189a Z 1 UGB)

a) § 189a Z 1 lit a UGB

Nach dem vorgeschlagenen § 189a Z 1 lit a UGB gelten jene Unternehmen als „Unternehmen von öffentlichem Interesse“, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt eines EWR-Mitgliedstaates im Sinn des Art. 4 Abs. 1 Nr. 14 der Richtlinie 2004/39/EG oder an einem anerkannten, für das Publikum offenen, ordnungsgemäß funktionierenden Wertpapiermarkt in einem Vollmitgliedstaat der OECD zugelassen sind.

Definiert ist das Unternehmen von öffentlichem Interesse in Art 2 (1) der Bilanzrichtlinie. Die Einführung dieser Definition in das UGB erfolgt also in Umsetzung dieser Richtlinie. Art 2 (1) der Bilanzrichtlinie nimmt aber nur auf Unternehmen im EWR Bezug. Die in dem RÄG 2014 vorgeschlagene Ausweitung auf Unternehmen, deren Wertpapiere an einem Wertpapiermarkt eines OECD Mitgliedstaates zum Handel zugelassen sind, ist daher schlichtweg Gold-Plating und bereits als solches strikt abzulehnen. Zur Erinnerung: Das Deregulierungsgesetz 2001 verbietet in seinem Absatz 1 die grundlose überschießende Umsetzung von EU-Richtlinien. Ein solcher rechtfertigender Grund ist nicht ersichtlich. Die Kritik am Gold-Plating im vorliegenden Fall fällt umso mehr ins Gewicht, als es um den Bereich des Kapitalmarkts geht und Investoren besonders darauf vertrauen sollten, dass die Richtlinien in den EU-Mitgliedstaaten inhaltsgleich umgesetzt werden. Gleichzeitig gibt es für eine solche Ausweitung weder Bedarf noch Rechtfertigung. Wenn daher die Erläuterungen davon sprechen, dass damit „Art. 2 Z 1 der Richtlinie umgesetzt wird“ ist dies nicht zutreffend. Artikel 2 Z 1 wird nicht umgesetzt, sondern überschießend ausgestaltet.

Vorschlag der IV ad § 189a Z 1 lit a UGB:

Der Zusatz „oder an einem anerkannten, für das Publikum offenen, ordnungsgemäß funktionierenden Wertpapiermarkt in einem Vollmitgliedstaat der OECD“ sollte ersatzlos gestrichen werden.

b) § 189a Z 1 lit d UGB

Nach dem vorgeschlagenen § 189a Z 1 lit d UGB gelten auch jene Unternehmen als Unternehmen von öffentlichem Interesse, die ungeachtet ihrer Rechtsform in einem Bundesgesetz unter Verweis auf diese Bestimmung als solche bezeichnet werden.

Im Entwurf wird diese Bestimmung de facto als Auffangtatbestand konzipiert. Einen Auffangtatbestand in einem Bereich, der für betroffene Unternehmen derart weitreichende Konsequenzen entfaltet (zB sieht die neue Abschlussprüfer-Richtlinie [2014/56/EU] weit strengere Anforderungen für die Prüfung von „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ vor), ist per se schon fragwürdig. Diese Bedenken steigern sich nochmals massiv, werden doch nicht einmal Kriterien aufgestellt, die eine solche Qualifikation als Unternehmen von öffentlichem Interesse in einem einfachen Bundesgesetz zu rechtfertigen vermögen. Dies



bietet der willkürlichen und unüberlegten Aufnahme von Unternehmen in den Kreis derjenigen von öffentlichem Interesse Tür und Tor und ist daher strikt abzulehnen.

Vorschlag der IV ad § 189a Z 1 lit d UGB:

§ 189a Z 1 lit d sollte ersatzlos gestrichen, in eventuelle dahingehend präzisiert werden, dass darin genaue Kriterien angegeben werden, deren Vorliegen dem einfachen Bundesgesetzgeber überhaupt erst die Möglichkeit gibt, ein Unternehmen als Unternehmen von öffentlichem Interesse zu bezeichnen.

2. § 198 Abs 8 Z 2 UGB – Aufwandsrückstellungen/Rückstellungen für Umweltaufwendungen

In diesem Punkt fordert die IV nachdrücklich die so wichtige Harmonisierung zwischen Steuer- und UGB-Bilanz. Ansonsten muss das Ansatzwahlrecht beibehalten oder zumindest die 3-monatige Frist gestrichen werden.

Dazu im Detail: Die geplante Änderung im Bereich der Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs 8 Z 2 lit a und lit b UGB) von einer KANN – in eine MUSS – Bestimmung ist umfänglich im Gegensatz zur Vorgängerregelung sehr eng formuliert und betrifft in lit a nur unterlassene Instandhaltung in den ersten 3 Monaten des folgenden Geschäftsjahres. Wohl ist eine zeitliche Begrenzung zur Missbrauchsvermeidung anzuerkennen, so ist doch eine absolute Frist von 3 Monaten nach Ansicht der IV als zu eng anzusehen. Kann beispielsweise bei einem Regelwirtschaftsjahr witterungsbedingt die Instandhaltung nicht bis 31. März des Folgejahres nachgeholt werden, ist diese im vergangenen Wirtschaftsjahr nicht abzugsfähig, wenngleich sie nachweislich und unzweifelhaft ihre Verursachung in der Vorperiode erfahren. Das widerspricht grundsätzlich dem True and Fair View und dem Periodenabgrenzungsprinzip.

Zusätzlich weist die IV darauf hin, dass es aus Sicht von großen Infrastrukturkonzernen sehr schwierig bzw. nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich ist, alle im Geschäftsjahr unterlassenen Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, vollständig zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses zu erfassen. Betriebliche Erfordernisse führen erfahrungsgemäß auch kurzfristig immer wieder zu Verschiebung von planmäßig vorgesehenen Wartungsarbeiten. Teilweise ist es in diesen Fällen auch unklar, wann die Wartungsarbeiten nachgeholt werden, zumal in diesem Zusammenhang auch Abhängigkeiten zu Fremdfirmen bestehen.

Die IV regt an, unternehmensrechtlich zu bildende Aufwandsrückstellungen auch steuerlich anzuerkennen und nach Möglichkeit das Ansatzwahlrecht beizubehalten oder zumindest die 3-monatige Frist zu streichen.

Weiters fällt auf, dass der Gesetzgeber – anscheinend in Anlehnung an die Terminologie der Europäischen Kommission – von Rückstellungen für Umweltaufwendungen spricht. Der Begriff dürfte sich mit dem – in Österreich bisher üblichen – Begriff der Rekultivierungsaufwendungen decken. Eine Klarstellung ist erforderlich.



Die IV regt an, in den Erläuterungen klarzustellen, dass mit „Rückstellungen für Umweltaufwendungen“ (auch) „Rekultivierungsaufwendungen“ gemeint sind.

§ 198 Abs 8 Z 2 des Entwurfes sieht explizit eine Rückstellungspflicht für Umweltaufwendungen vor, wenn dafür keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung besteht. Diese Einschränkung kann aber wohl nicht so gemeint sein, dass in solchen Fällen, in denen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung besteht, eine (über den Weg der Maßgeblichkeit) steuerwirksame Rückstellungsbildung – wie bisher zulässig – nicht mehr möglich ist. Offensichtlich geht der Gesetzgeber davon aus, dass für öffentlich-rechtliche Rekultivierungsverpflichtungen im Wege einer Verbindlichkeitsrückstellung bilanziell vorgesorgt werden kann. Eine andere Auslegung stünde auch nicht im Einklang mit dem generellen Ansinnen des RÄG 2014, ohne zusätzliche steuerliche Belastungen einen Schritt in Richtung Einheitsbilanz zu setzen. Vor diesem Hintergrund kann dem Gesetzgeber keinesfalls unterstellt werden, dass er durch den vorgeschlagenen § 198 Abs 8 Z 2 UGB bewirken wollte, dass über den Weg der Maßgeblichkeit steuerlich bisher anerkannte Rückstellungsbildungen für Umweltaufwendungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung steuerlich fortan nicht mehr zulässig sind. Eine Klarstellung ist daher dringend erforderlich; dies vor allem auch deshalb, weil gemäß besonderem Teil der Erläuterungen der Begriff der tatbestandlichen Umweltaufwendungen auch die Abraumbeseitigung umfassen soll, die sich oftmals aus einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung (z.B. auf Grund des Bergrechts) ergibt.

Zum Zwecke der Rechtssicherheit regt die IV im Zusammenhang mit § 198 Abs 8 Z 2 UGB in den Erläuternden Bemerkungen die Klarstellung an, dass steuerlich bisher anerkannte Rückstellungen für Umweltaufwendungen nach wie vor verpflichtend zu bilden sind.

Weiters sieht § 198 Abs 8 Z 2 UGB vor, dass eine Rückstellung nur für Umweltaufwendungen gebildet werden kann, wenn diese im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden. Diese Einschränkung geht an den Bedürfnissen der Praxis klar vorbei, weil gerade Umweltaufwendungen typischerweise oftmals nicht innerhalb eines Jahres, sondern nur nach Beendigung der umweltverschmutzenden Tätigkeit, die sich typischerweise aus dem Betrieb einer Anlage ergibt, und damit nach Jahren der Betriebstätigkeit nachgeholt werden kann.

Die IV fordert die ersatzlose Streichung desjenigen Teils in § 198 Abs 8 Z 2 UGB, demzufolge Rückstellungen für Umweltaufwendungen nur dann gebildet werden können, wenn diese im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden.

3. § 198 Abs 9 und 10 UGB – Latente Steuern/Streichung des Wahlrechts für aktive Steuerlatenzen

Die Übernahme des in der IFRS Bilanzierung üblichen „temporary differences concept“ als Ersatz für das derzeit anzuwendende „timing differences concept“ erscheint sinnvoll und stellt angesichts der Komplexität latenter Steuern tatsächlich eine wesentliche Vereinfachung dar. Gegenüber dem ersten Entwurf begrüßen wir sehr die Aufnahme der IFRS (IAS12) Ausnahmen von der Bildung latenter Steuern (§ 198 Abs 10 UGB). Ebenfalls zu begrüßen



sind die Regeln für die Bilanzierung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge (§198 Abs. 9) und die dazugehörigen Erläuterungen im Anhang (§ 238 Abs 1 Z 3 UGB).

Betreffend den verpflichtenden Ansatz von aktiven Steuerlatenzen in der Bilanz weist die IV darauf hin, dass aktive temporäre Differenzen nach herrschender Meinung nur dann aktivierbar sind, wenn es wahrscheinlich und anhand von Planungsrechnungen nachweisbar ist, dass ein zu versteuerndes positives Einkommen innerhalb eines bestimmten Zeitraumes verfügbar sein wird. Dafür muss eine genaue und mehrjährige Steuerplanung gemacht werden, die wiederum zu erhöhten Ressourceneinsatz/Kosten bei allen betroffenen Unternehmen führen würde.

Daher regt die IV die Beibehaltung des bisherigen Wahlrechts und die verpflichtende Anhangsangabe an, weil dies eine ressourcenschonende Bilanzierung und durch die Angabe im Anhang eine beinahe ebenso gute Aussagekraft für den Bilanzleser ermöglicht.

4. § 204 Abs 2 UGB – Abschreibungen bei Finanzanlagen

In Zusammenhang mit dem für Finanzanlagen gemäß § 204 Abs 2 UGB geltenden gemilderten Niederstwertprinzip ist auf die derzeit in der AFRAC-Stellungnahme „*Grundsatzfragen der unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen*“ bei Dachfonds vertretene Auffassung hinzuweisen. Dort ist in Rz 33 für Investmentfondsanteile generell festgehalten, dass eine vorübergehende Wertminderung nur dann vorliegen kann, wenn die Wertminderung nicht auf Verlusten basiert, die im Fonds bereits durch Umsätze realisiert wurden. Ferner liegt eine vorübergehende Wertminderung nur dann vor, wenn auf absehbare Zeit vertraglich oder faktisch ausgeschlossen ist, dass wertgeminderte Veranlagungen des Fonds veräußert werden (müssen). In dem in weiterer Folge angeführten Beispiel eines Dachfonds wird argumentiert, dass bei Dachfonds idR nicht zuverlässig ausgeschlossen werden kann, dass wertgeminderte Veranlagungen der nachgelagerten Fonds veräußert werden (müssen). Wertminderungen des Anteils am Dachfonds sind daher demnach grundsätzlich als dauerhafte Wertminderungen zu behandeln.

Davon abgesehen führt die derzeitige Auslegung des AFRAC im Ergebnis dazu, dass bei Dachfonds das für Finanzanlagen vorgesehene gemilderte Niederstwertprinzip durch Anwendung des strengen Niederstwertprinzip ausgehebelt wird.

Daher regt die IV eine nochmalige Befassung des AFRAC mit der Frage des Vorliegens einer dauerhaften Wertminderung bei Dachfonds an, weil die derzeitige Auffassung zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Dachfonds im Vergleich zu Einzelfonds führen kann.

5. § 211 – Rückstellungen mit „Erfüllungsbetrag“ bzw Abzinsung von langfristigen Rückstellungen/Vereinheitlichung unternehmensrechtlicher und steuerlicher Ansatz

Die ergänzenden Bestimmungen in § 211 UGB haben nach Ansicht der IV zur Folge, dass Rückstellungen unter Berücksichtigung von Kostensteigerungen („Erfüllungsbetrag“) anzusetzen sind bzw eine verpflichtende Abzinsung von langfristigen Rückstellungen erfolgen muss. In diesem Zusammenhang weist die IV darauf hin, dass es zur Ressourcenschonung in den Unternehmen wichtig wäre, die unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Bewertung zu vereinheitlichen. Die vorgeschlagenen Bestimmungen sind wohl dahingehend zu interpretieren, dass es unternehmensrechtlich möglich ist, den unter § 9 Abs 5 EStG geregelten Zinssatz anzuwenden und in der steuerrechtlichen Bewertung den unternehmensrechtlich geforderten Erfüllungsbetrag anzusetzen, womit eine Vereinheitlichung der Bewertung im Unternehmens- und Steuerrecht möglich ist. Das Ziel sollte nach Ansicht der IV sein, dass Unternehmensrecht und Steuerrecht auch langfristig im Hinblick auf Zinssatz und Erfüllungsbetrag gleichlaufen, um nicht doppelten Aufwand bei der Rückstellungsbewertung und aufwendige Differenzen in der Mehr-Weniger-Rechnung zu erzeugen, die wiederum tendenziell zu einer Steuerlatenz führen können (siehe dazu die weiteren Ausführungen unter Punkt C).

Asymmetrisch erscheint die Regelung in § 906 Abs 34 UGB, wonach durch die Änderung des Abzinsungszinssatzes erforderliche Rückstellungsdotierungen auf 5 Jahre zu verteilen sind, während zu hohe Rückstellungsdotierungen sofort in vollem Umfang aufzulösen sind und über die Maßgeblichkeit das steuerliche Ergebnis zur Gänze im Jahr der Auflösung erhöhen.

Vorschlag der IV, § 906 Abs 34 UGB wie folgt zu ergänzen:

Die Auflösung von zu hohen Rückstellungen soll auf 5 Jahre verteilt vorgenommen werden können. Für Aufwandsrückstellungen sollen mutatis mutandis die gleichen Übergangsbestimmungen wie jene für die Abzinsung von langfristigen Rückstellungen gelten.

6. § 229 Abs 1a UGB – Eigene Aktien

Eigene Aktien sollen nunmehr in allen Fällen vom Nennkapital bzw. den Rücklagen abgesetzt werden (§ 229 Abs 1a UGB-neu). In diesem Punkt wird ein IFRS konformer Zustand hergestellt, der zu begrüßen ist. Die Wertänderung von eigenen Aktien wirkt sich demnach in Hinkunft nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung aus. Fraglich kann aber sein, wie steuerlich mit Wertänderungen der eigenen Aktien verfahren wird. Nach hL waren die Wertänderungen bislang steuerwirksam, sind sie doch via der Maßgeblichkeit über die UGB-Bilanz auch in die Steuerbilanz eingeflossen. Die Steuerwirksamkeit der Wertänderungen wurde auch kürzlich in einem BFG-Judikat (UFS 24. 10. 2013, RV/0837-W/10) bestätigt. Fraglich ist nun, ob die Wertänderungen der eigenen Aktien steuerwirksam bleiben, wenn im UGB Ergebnisauswirkungen ausbleiben. Eine Klarstellung wäre geboten, um dem Abgabepflichtigen Rechtssicherheit zu geben, zumal es sich oftmals um wesentliche Beträge handelt.



Die IV regt die Klarstellung in den Erläuternden Bemerkungen an, dass weiterhin die Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz für die Steuerbilanz gilt.

7. §§ 243c, 267b UGB – Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen

Der neue, ab 2016 zu erstellende Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen stellt für die betroffenen Unternehmen eine große Herausforderung dar, insbesondere die Ermittlung der Daten verursacht einen nicht zu vernachlässigenden Aufwand. Die Ausnahme von der Berichtspflicht im Sinne des § 249 Abs 1 UGB („erhebliche andauernde Beschränkungen“; unverhältnismäßige Verzögerungen oder Kosten) erscheint nach Ansicht der IV nicht weitgehend genug. Die „untergeordnete Bedeutung“ gemäß „249 Abs 2 UGB sollte ebenfalls zu einer Ausnahme qualifizieren. Aus Konzernsicht wird ein Unternehmen, das wegen untergeordneter Bedeutung nicht einbezogen wird nicht dadurch „bedeutsam“, dass der Euro 100.000,-- Grenzwert überschritten wird.

Die IV regt an, im vorgeschlagenen § 267b Abs 2 Satz 2 UGB nach „des § 249 Abs. 1“ die Ergänzung „und Abs. 2“ einzufügen.

8. § 906 Abs 33 UGB – Übergangsbestimmung für die Abschaffung des Wahlrechts bei der Wertaufholung

§ 906 Abs 33 des Entwurfes ordnet an, dass dann, wenn bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung gemäß § 204 Abs 2 oder § 207 UGB vorgenommen und von der Zuschreibung aufgrund des § 208 Abs 2 in der Fassung vor dem RÄG 2014 bisher abgesehen wurde, eine Zuschreibung vorzunehmen ist, wenn die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen; dies im Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2015 beginnt.

Die IV sieht es sehr kritisch, dass im Entwurf verabsäumt wurde, im Gleichklang mit dem EStG auch eine unternehmensrechtliche Übergangslösung im UGB zu implementieren. Durch das Fehlen einer sinnvollen Übergangsregelung müssten Unternehmen, welche in der Vergangenheit auf die Zuschreibung verzichtet haben, schlagartig im ersten Jahresabschluss nach Inkrafttreten einen einmalig außergewöhnlich hohen Gewinn ausweisen. Um daher eine schlagartige Realisierung dieser üblicherweise über einen mehrjährigen Zeitraum entstandenen Werterholungen in nur einem Jahr zu vermeiden und damit in Entsprechung des dem UGB immanenten Vorsichtsprinzips, regt die IV eine Ergänzung des § 906 Abs 33 UGB an.

Vorschlag der IV, an § 906 Abs 33 UGB den folgenden Zusatz anzufügen:

„Der Zuschreibungsbetrag für den betreffenden Vermögensgegenstand kann jedoch einem passiven Rechnungsabgrenzungsposten zugeführt werden. Dieser ist insoweit aufzulösen, als der beizulegende Wert des betreffenden Vermögensgegenstandes den maßgeblichen beizulegenden Wert für den Rechnungsabgrenzungsposten unterschreitet. Der Rechnungsabgrenzungsposten ist spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des betreffenden Vermögensgegenstandes aufzulösen.“

B) Änderungen des Privatstiftungsgesetzes – Art 6 des Entwurfes

Die Erläuterungen des Entwurfes führen in ihrer Seite 2 aus, dass die Teile des Entwurfes, die über die Umsetzung der Bilanzrichtlinie hinausgehen, auf die Vorschläge der Arbeitsgruppe des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) zur Modernisierung der Rechnungslegung aus dem Jahr 2008 zurückgingen und in mehreren Arbeitsgruppensitzungen im BMJ unter Einbindung aller interessierten Kreise und in enger Abstimmung mit dem BMF diskutiert worden seien, wie dies in der Regierungsvorlage (484 BlgNR XXIV. GP, 1) angekündigt worden war. Dieser Begutachtungsentwurf sei das Ergebnis dieser Besprechungen.

Von diesem Befund gibt es jedoch eine in ihren Folgen weitreichende Ausnahme:

1. Art 6 des Entwurfes zieht nicht nur die in § 18 Privatstiftungsgesetz (PSG) enthaltenen Verweise entsprechend der durch das RÄG 2014 erfolgten Änderungen nach. Art 6 ändert vielmehr grundlegend das Rechnungslegungssystem für Privatstiftungen. Diese Änderungen sind weder in der Bilanzrichtlinie vorgesehen, noch wurden sie vom AFRAC in ihrem in den Erläuterungen zum Entwurf genannten Papier aus dem Jahr 2008 gefordert. Auch waren die geplanten Änderungen zu keinem Zeitpunkt ein Thema in den Arbeitsgruppensitzungen im BMJ, die im Vorfeld des nunmehr ausgesandten Entwurfes stattfanden.
2. Um es auf den Punkt zu bringen: Die weitreichenden und massiven Änderungen des PSG, wie sie Art 6 des Entwurfes vorsieht, wurden weder angekündigt noch in den Arbeitsgruppensitzungen diskutiert. Auch die Bilanzrichtlinie selbst – und immerhin erfolgt das RÄG 2014 in Umsetzung der Bilanzrichtlinie – spricht an keiner Stelle von diesen Änderungen.
3. Dies ist zum einen bedauerlich, weil die Änderungen aufgrund ihrer bedeutsamen Konsequenzen einer breiten und vertieften fachlichen Diskussion bedurft hätten. Noch bedauerlicher ist dies, weil zurzeit Bestrebungen laufen, das PSG zu novellieren. Im Rahmen dieser Novellierung werden sich Stiftungsexperten auch und gerade dem Thema Transparenz und damit zusammenhängend dem Thema Rechnungslegung in der Privatstiftung widmen.
4. Zum anderen ist auch massive inhaltliche Kritik anzubringen. Dies betrifft zunächst die im Entwurf vorgesehene Verpflichtung zur Erstellung eines Corporate-Governance-Berichts. Die Berichtspflicht stellt die Privatstiftung einem operativ tätigen Mutterunternehmen gleich. Dies, obwohl eine Privatstiftung gemäß § 1 Abs 2 PSG weder gewerbsmäßig tätig sein noch die Geschäfte einer Handelsgesellschaft übernehmen darf. Die typische unternehmensleitende Tätigkeit und die Beherrschung sind somit für eine Privatstiftung gar nicht zulässig.
5. Dies gilt auch für die vorgesehene Pflicht, dass (zudem) ein konsolidierter Corporate-Governance-Bericht zu erstellen ist. Es wird wiederum unterstellt, dass die Privatstiftung ähnlich wie ein am Markt operativ tätiges Unternehmen Corporate-Governance-Bestimmungen einzuhalten hätte. Dies trifft nicht zu und kann vor allem



nicht konsolidiert mit Tochterunternehmen betrachtet werden. Ein konsolidierter Corporate-Governance-Bericht würde sich regelmäßig auf den Corporate-Governance-Bericht eines Tochterunternehmens beschränken – und dieser wird ja ohnehin bereits jetzt veröffentlicht!

6. Strikt abzulehnen ist aber auch der letzte Satz in der vorgeschlagenen Fassung des § 18 UGB. Demzufolge sollen der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht, der konsolidierte Corporate-Governance-Bericht und der konsolidierte Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen – durch Einreichung beim Firmenbuchgericht und durch Veröffentlichung – offengelegt werden.
7. Da in den Konzernabschluss das gesamte Stiftungsvermögen einbezogen ist und die vorgeschlagene Textierung keine Einschränkung der Konzernrechnungslegung auf die Unternehmensbeteiligungen enthält, bedeutet dies, dass über den „Umweg“ der Konzernberichterstattung das Stiftungsvermögen offengelegt wird, wohingegen weiterhin der Jahresabschluss der Stiftung als solcher keiner Offenlegungspflicht unterliegt.
8. Dies ist eine eklatante Systemwidrigkeit innerhalb des PSG. Selbst der Aufgabenbereich des Aufsichtsrates gemäß § 25 Abs 2 PSG ist auf Angelegenheiten der einheitlichen Leitung oder unmittelbaren Beherrschung inländischer Kapitalgesellschaften – also nicht auf Angelegenheiten der Privatstiftung bei der Verwaltung des darüber hinausgehenden Stiftungsvermögens und dessen Verwendung für Zuwendungen an Begünstigte – beschränkt. Die Pflicht zur Offenlegung des „privaten“ Stiftungsvermögens wäre ein massiver Eingriff in die Privatsphäre und ist daher strikt abzulehnen!
9. Schließlich sind die in Art 6 vorgeschlagenen Änderungen – ungeachtet der inhaltlichen Kritik – technisch-legistisch lückenhaft. Sie können in der vorgeschlagenen Form daher gar nicht umgesetzt werden, weil durch die grundlegende Änderung des Charakters der Rechnungslegung nach PSG auch andere Bestimmungen nachgezogen bzw geändert werden müssten (vgl etwa § 21 PSG über den Gegenstand der Stiftungsprüfung etc). Dies ist nicht geschehen.

Aus all den Gründen fordert die IV, dass sich Art 6 des Entwurfes auf das durch das RÄG 2014 erforderliche Nachziehen der Paragraphenverweise in § 18 PSG beschränkt. Sämtliche darüber hinausgehende Themenbereiche sollten dort stattfinden, wo sie unter Einbeziehung entsprechender Experten und auf breiter Basis diskutiert werden können – nämlich im Rahmen der Novellierung des PSG. Alles andere wäre weder sachgerecht, noch verständlich.

C) Änderungen des Einkommensteuergesetzes – Art 9

Ein großes Ziel des RÄG 2014 ist die wesentliche Vereinfachung für die Unternehmen durch die Annäherung der Unternehmensbilanz und der Steuerbilanz. Die IV begrüßt jeden Schritt der zu einer Harmonisierung von EStG und UGB führt, solange sich die Maßnahmen in Summe in einem aufkommensneutralen Bereich bewegen. Um dies zu erreichen wird



dringend angeregt, die steuerrechtlichen Änderungen gleichzeitig mit dem RÄG 2014 umzusetzen.

Die Angleichung der Steuerbilanz an die Unternehmensbilanz ist ein wichtiger Schritt in Richtung eines einfacheren und besser administrierbaren Unternehmenssteuerrechts. Aus Sicht der IV kann daher über jede Maßnahme zur Harmonisierung der Bestimmungen im EStG und im UGB nachgedacht werden (z.B. auch über die steuerrechtliche Zulässigkeit einer pro-rata-temporis-Abschreibung, wenn unternehmensrechtlich so abgeschrieben wird), solange die Aufkommensneutralität in Summe gewahrt bleibt.

Folgende Änderungen im Einkommensteuergesetz (EStG) werden vorgeschlagen, um einen Gleichklang zwischen UGB- und Steuerbilanz herzustellen und die in den erläuternden Bemerkungen angeführte Aufkommensneutralität zu erreichen:

1. § 6 Z 2 lit a dritter Satz EStG – pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig

Aufgrund der höheren Anforderungen des RÄG 2014 für die Bildung von unternehmensrechtlichen Pauschalwertberichtigungen wird in den Erläuterungen davon ausgegangen, dass diese in weiterer Folge steuerlich anerkannt werden. Um dies legislatisch sauber zu verankern, schlägt die IV folgende Änderung der relevanten EStG Bestimmung vor:

Vorschlag der IV ad § 6 Z 2 lit a dritter Satz EStG:

„Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist zulässig, wenn sie auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen und statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleich gelagerten Sachverhalten berücksichtigt werden.“

2. § 8 Abs 3 EStG – Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben sind gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen

Durch das RÄG 2014 wird unternehmensrechtlich geregelt, dass, wenn die Nutzungsdauer des Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden kann, dieser innerhalb von 10 Jahren abzuschreiben ist. Die Industriellenvereinigung spricht sich dafür aus, die entsprechende Regelung im EStG nachzuziehen, um den Gleichlauf zwischen EStG und UGB sicherzustellen.

Vorschlag der IV ad § 8 Abs 3 EStG:

„Die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben sind gleichmäßig verteilt auf zehn Jahre abzusetzen.“

3. § 9 Abs 1 EStG – Rückstellungen

Aufwandsrückstellungen werden derzeit steuerrechtlich nicht anerkannt. Aufgrund der nun unternehmensrechtlich vorgenommenen Einschränkung der Möglichkeit zur Bildung von



Aufwandsrückstellungen wird in den Erläuterungen davon ausgegangen, dass diese in Zukunft steuerrechtlich anerkannt werden sollen. Dies sollte legislativ eindeutig verankert werden.

Vorschlag der IV, eine neue Z 5 und 6 in § 9 Abs 1 EStG einzufügen:

„Rückstellungen können außerdem gebildet werden für:

- 5. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden,*
- 6. für Umweltaufwendungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, wenn dafür keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung besteht.“*

- 4. § 9 Abs 3 EStG – Rückstellungen im Sinne des Abs 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden**

Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Aufgrund der höheren Anforderungen des RÄG 2014 für die Bildung von unternehmensrechtlichen Pauschalrückstellungen wird in den Erläuterungen davon ausgegangen, dass diese in weiterer Folge steuerlich anerkannt werden. Um dies auch legislativ klarer zum Ausdruck zu bringen, schlägt die IV folgende Änderung der relevanten EStG Bestimmung vor:

Vorschlag der IV ad § 9 Abs 3 EStG:

„Die Bildung von Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist. Pauschal dürfen Rückstellungen nur dann gebildet werden, wenn sie auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen und statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleich gelagerten Sachverhalten berücksichtigt werden.“

- 5. § 9 Abs 5 letzter Satz EStG – der Teilwert ist mit einem Zinssatz von 3,5% abzuzinsen, sofern die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate beträgt**

Durch das RÄG 2014 soll im UGB festgesetzt werden, dass Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen sind. Im Steuerrecht ist seit dem AbgÄG 2014 eine Abzinsung mit einem vorgegebenen Zinssatz von 3,5 % vorgesehen, wodurch in vielen Fällen die steuerrechtlichen und unternehmensrechtlichen Rückstellungen voneinander abweichen werden. Daher drängt die IV auf die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz (dh Anerkennung des unternehmensrechtlichen Zinssatzes auch für das Steuerrecht).

Vorschlag der IV ad § 9 Abs 5 letzter Satz EStG:

„Der Teilwert ist mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen, sofern die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate beträgt.“

6. § 14 Abs 6 Z 6 EStG – der Bildung der Pensionsrückstellung ist ein Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde zu legen

Durch das RÄG 2014 soll im UGB nun festgesetzt werden, dass es im Falle von Altersversorgungsverpflichtungen bei der Bewertung aufgrund versicherungsmathematischer Grundsätze bleiben soll. Alternativ soll den Unternehmen ermöglicht werden, eine Abzinsung pauschal mit einem gewichteten durchschnittlichen Marktzinssatz bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren vorzunehmen. Steuerlich ist bei der Bildung von Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen ein Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde zu legen. Die IV drängt daher auf die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz.

Vorschlag der IV ad § 14 Abs 6 Z 6 EStG:

„Pensionsrückstellungen sind mit dem, sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen; alternativ dürfen sie pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.“

Im Sinne einer Harmonisierung von Unternehmens- und Steuerrecht regt die IV folgende, über das RÄG 2014 hinausgehende Änderung des EStG an:

7. § 8 Abs 6 EStG – Nutzungsdauer von Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen

Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen werden unternehmensrechtlich über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben. Im Steuerrecht ist eine (im Gegensatz zu Gebäuden) nicht widerlegbare Abschreibungsdauer von 8 Jahren vorgesehen. Die IV regt eine Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz (dh Aufgabe der verpflichtenden Abschreibung über 8 Jahre im Steuerrecht) an.

Wir danken für die Kenntnisnahme der Anliegen der Industrie und ersuchen um deren Berücksichtigung.

Mit freundlichen Grüßen
INDUSTRIELLENVEREINIGUNG



Mag. Alfred Heiter
Bereichsleitung Finanzpolitik und Recht