



An das
Bundesministerium für Justiz
Museumstraße 7
1070 Wien

Wiedner Hauptstraße 63 | Postfach 195
1045 Wien
T +43 (0)5 90 900DW | F +43 (0)5 90 900243
E rp@wko.at
W <http://www.wko.at/rp>

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom
BMJ-B10.075/0004-I 7/2009

Unser Zeichen, Sachbearbeiter
Rp 1006/09/MG/ZI

Durchwahl
4075

Datum
30.10.2009

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

Die Wirtschaftskammer Österreich bedankt sich für die Übermittlung des Entwurfes eines Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetzes RÄG 2010 und nimmt wie folgt Stellung:

Allgemeines

Die Wirtschaftskammer Österreich begrüßt das grundsätzliche Ziel einer Entlastung der Unternehmen durch die Vereinfachung und Modernisierung der Rechnungslegungsvorschriften. Darin wird eine zentrale Maßnahme im Sinne der Initiative „Verwaltungskosten senken für Unternehmen“ gesehen, die durch weitere Maßnahmen fortzuführen ist.

Zu den zwei Kernpunkten des Entwurfs ist festzuhalten:

1. Zur Anhebung des für die Rechnungslegungspflicht festgelegten Schwellenwertes

Die Erhöhung der Umsatzschwelle für die Bilanzierungspflicht von € 400.000 auf € 700.000 wird durch die Wirtschaftskammer Österreich **seit langem gefordert** und deshalb **ausdrücklich begrüßt** und als erster wichtiger Schritt in Richtung Verwaltungsentlastung speziell für Kleinbetriebe gesehen. Für Unternehmen, die sich in diesem Umsatzbereich befinden, bedeutet das eine spürbare Erleichterung.

2. Zur Beseitigung diverser Bewertungswahlrechte

Die Diskussion der Vorschläge des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2010, die darauf abzielen, dass es zu einer Angleichung von Unternehmens- und Steuerbilanz kommen soll, ist grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch ist es zu vermeiden, dass dadurch eine Steuer Mehrbelastung für die Steuerpflichtigen entsteht. Aus Sicht von Bilanzadressaten wäre durch die vorgeschlagene Gesetzesänderung zweifellos eine höhere Transparenz und Vergleichbarkeit gegeben. Gegen eine Abschaffung aus Sicht des bilanzierenden Unternehmens spricht jedoch, dass es sich dabei um Wahlrechte handelt, die es einem Unternehmen freistellen, diese anzuwenden und damit höhere Verwaltungskosten in Kauf zu nehmen oder nicht. Es erscheint daher nicht gerechtfertigt, diese vorgeschlagenen Gesetzesänderungen mit Verwaltungsvereinfachung und Kostenersparnis zu ar-

gumentieren, auf der anderen Seite jedoch den Unternehmen zusätzliche Verwaltungskosten (wie z.B. erweiterte Verpflichtungen für zusammenfassende Meldung) aufzubürden. Es ist auch zu bedenken, dass den Unternehmen Bewertungsspielräume im Interesse der Wahrnehmung des Vorsichtsprinzips erhalten bleiben sollten.

Aufgrund der kurzen Begutachtungsfrist von nur zwei Wochen ist in diesen Fragen keine abschließende Beurteilung möglich und es wurden im WKO-internen Begutachtungsverfahren intensive Vorbehalte geäußert. Deshalb erscheint eine weiterführende eingehende Diskussion notwendig. Wir dürfen uns in diesen Fragen auch eine weitere ergänzende Stellungnahme vorbehalten.

Zu den Bestimmungen im Einzelnen:

Zu Artikel I Änderung des Unternehmensgesetzbuches

Zu Z1 und 2 des Entwurfs - Anhebung des Schwellenwertes (§ 189 Abs. 1 Z 2 UGB):

Die Anhebung des Schwellenwertes hat in der WKO-internen Begutachtung **breite Zustimmung erhalten** und wird **ausdrücklich sehr begrüßt**. Diese geplante Änderung bringt für tausende Unternehmen eine wirkliche Verwaltungserleichterung und bedeutet somit eine Kostenersparnis. Betroffen sind v.a. Unternehmen mit hohen Inventurwerten, wie z.B. Handelsbetriebe (Entfall der jährlichen körperlichen Erfassung des Inventars) und Produktionsunternehmen (Entfall der komplizierten Bewertung der Halb- und Fertigerzeugnisse).

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

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

Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass nach den Erläuternden Bemerkungen für den geschätzten Einnahmenausfall (€ 250.000,- bis € 500.000,-) durch Wegfall der Eintragungspflicht ein Ausgleich durch Umschichtungen im Bereich der Abfragegebühren geschaffen werden soll. Sollte damit eine Erhöhung der Gebühren für Firmenbuchabfragen beabsichtigt werden, so wird diese jedenfalls ausdrücklich abgelehnt.

Darüber hinaus sollten auch allfällige Grenzen in steuerlichen Pauschalierungsverordnungen im Interesse einer zusätzlichen Verwaltungsvereinfachung entsprechend angepasst werden.

Zu Z 3 des Entwurfs - Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes (§ 198 Abs. 3 UGB)

Streichung von § 198 Abs. 3: *„Die Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes dürfen als Aktivposten ausgewiesen werden. Der Posten ist in der Bilanz vor*

dem Posten „Anlagevermögen“ unter der Bezeichnung „Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes“ auszuweisen.“ Die Möglichkeit, Aufwendungen für das „Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes“ zu aktivieren, wurde in Verbindung mit der Erstellung neuer Softwaresysteme von IT-Unternehmen bislang genutzt.

Bei einem Entfall dieser Möglichkeit müssen zukünftig Entwicklungsaufwendungen für neue Anwendungssysteme zwingend als Aufwand ausgewiesen werden. Dadurch wird einerseits der bilanzielle Ausweis von solchen Entwicklungsprojekten verhindert, andererseits das Bilanzbild der Unternehmen verschlechtert und damit die Finanzierung von Softwareunternehmen sowohl in der Start-up- als auch in der Expansionsphase erschwert.

Besonders nachteilig wirkt sich die Gesetzesänderung bei der geplanten Abschaffung der Aktivierung von Aufwendungen für Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes aus. Dabei handelt es sich um eine Bilanzierungshilfe mit dem Hintergrund, hohe Aufwendungen, die durch den Aufbau oder die Erweiterung eines Geschäftsbetriebes entstehen, nicht sofort schlagend werden zu lassen. Damit hat das Unternehmen die Möglichkeit, diese Aufwendungen auf fünf Jahre zu verteilen und nicht sofort im ersten Geschäftsjahr einen großen Verlust auszuweisen. Gerechtfertigter Weise besteht dafür eine Ausschüttungssperre, da es sich um keinen Vermögensposten handelt. Durch die Abschaffung dieses Aktivierungswahlrechts wird der Unternehmer gezwungen, Anlaufverluste sofort und in voller Höhe auszuweisen und dadurch optisch die Bilanz seines Unternehmens zu verschlechtern.

Abgesehen davon, dass dem Unternehmen die Möglichkeit genommen wird, nach eigenem Ermessen innerhalb eines gewissen Spielraumes Bewertungen durchzuführen, sind einige der geplanten Änderungen unter dem Argument „Kostensparnis und Vereinfachung“ nicht schlüssig: bei der Bewertung von Umlaufvermögen wird einerseits bei der Berechnung der Herstellungskosten der Ansatz von Material- und Fertigungsgemeinkosten von einer SOLL- in eine MUSS-Vorschrift geändert (§ 203 Abs. 3 UGB), andererseits wird § 206 Abs.3 UGB nicht aufgehoben und verursacht somit weiterhin Kosten der Mehr-Weniger-Rechnung, da die im Unternehmensrecht unter bestimmten Voraussetzungen gestattete Aktivierung von angemessenen Teilen der Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten steuerrechtlich nicht zulässig ist.

Ähnlich ist es beim entgeltlich erworbenen Firmenwert, der nun unternehmensrechtlich nicht mehr nach eigenem Ermessen sofort absetzbar sein soll (§ 203 Abs. 5 URG). Die Abschreibungsdauer soll jedoch auch in Zukunft - mit Angabe und Erläuterung im Anhang - über seine individuelle betriebliche Nutzungsdauer festzusetzen sein, während im Steuerrecht eine konkrete Nutzungsdauer vorgeschrieben wird und somit Kosten für eine Mehr-Weniger-Rechnung anfallen.

Zu Z 4 und 5 des Entwurfs - Umfang der Herstellungskosten (§ 203 Abs. 3 UGB)

Das bisher geltende Wahlrecht beim Ansatz der Herstellungskosten auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten berücksichtigen zu dürfen, soll nach dem vorliegenden Entwurf durch einen verpflichtenden Ansatz angemessener Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten ersetzt werden.

Gestützt wird dies auf die Bestimmung des Art 35 Abs. 3 lit a der RL 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen. Festzuhalten ist aber, dass der Wortlaut des Art. 35 Abs. 3 durch die RL 2006/46/EG vom 14.6.2006 nicht geändert wurde.

Artikel 35

(3) a) Zu den Herstellungskosten gehören neben den Anschaffungskosten der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe die dem einzelnen Erzeugnis unmittelbar zurechenbaren Kosten.

b) Den Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbaren Kosten, welche auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, hinzugerechnet werden.

Unmittelbar zurechenbar wird im Begutachtungsentwurf so interpretiert, dass darunter Aufwendungen fallen, die in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren, dazu sollen nunmehr auch Material- und Fertigungsgemeinkosten gehören.

Gemeinkosten können sowohl fixe als auch variable Kosten sein. Demnach dürften nach dieser Begründung dann nur die variablen Gemeinkosten unter die Aktivierungspflicht fallen. Auf diese Unterscheidung wird im Begutachtungsentwurf nicht eingegangen.

Weiters wird nicht beachtet, dass Gemeinkosten einem einzelnen Kostenträger und damit dem einzelnen Erzeugnis nicht direkt zugeordnet werden können, also damit auch nicht Material- und Fertigungsgemeinkosten. Berücksichtigt man, dass in Art 35 Abs. 3 lit b der RL 78/660/EWG ein Aktivierungswahlrecht für mittelbar zurechenbare Kosten vorgesehen ist, ist die Interpretation des Art 35 Abs. 3 lit a der RL 78/660/EWG, dass Material- und Fertigungsgemeinkosten als unmittelbar zurechenbare Kosten anzusehen sind, u.E. nicht haltbar. Denn fallen Material- und Fertigungsgemeinkosten bereits unter Art 35 Abs. 3 lit a der RL 78/660/EWG, verbleibt für ein gemäß nach Art 35 Abs. 3 lit b der RL 78/660/EWG nach wie vor bestehendes Wahlrecht kein Raum mehr, die Bestimmung wäre also überflüssig.

Ergänzend ist zu bemerken dass mit dem EU-GesRÄG 1996 das Wahlrecht für die Aktivierung angemessener Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten normiert wurde. Die Erläuterungen verweisen darauf, dass durch diese Änderung das in Art 35 Abs. 3 der RL 78/660/EWG vorgesehene Wahlrecht zur Einbeziehung der Material- und Fertigungsgemeinkosten übernommen wurde. Mit Bezug auf Art 35 Abs. 3 der RL 78/660/EWG, der sich im Wortlaut nicht geändert hat, soll das Wahlrecht nunmehr einer Aktivierungspflicht weichen.

Solange Art 35 Abs. 3 der RL 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen in der derzeitigen Fassung besteht, ist für eine auf diese Bestimmung gestützte Änderung des § 203 Abs. 3 UGB, nämlich der Aktivierungspflicht für angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten kein Raum. Vielmehr sollte das Aktivierungswahlrecht für angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten beibehalten werden.

Im Ergebnis soll daher § 203 Abs. 3 UGB in der derzeit geltenden Fassung beibehalten werden.

Zu Z 6 des Entwurfs - Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens (§ 207 Abs. 5 UGB)

Nach diesem Gesetzesentwurf wären Zuschreibungen nicht nur des Jahres 2010 durchzuführen, sondern es sollten alle Wertaufholungen, die vor dem 01.01.2010 unterblieben sind, sowohl im Anlage- als auch im Umlaufvermögen nachgeholt werden. Dieser Entfall des bisherigen § 208 Abs. 2 und Abs. 3 UGB hat gravierende Auswirkungen.

Da steuerrechtlich der niedrigere Wert trotz Wertaufholungsgebotes derzeit beibehalten werden kann (derzeitige Fassung des § 6 Z 13 EStG), gilt dies nach derzeitiger Fassung des § 208 Abs. 2 auch im Unternehmensrecht (umgekehrte Maßgeblichkeit, d.h. das Steuerrecht wirkt hier auf den unternehmensrechtlichen Ansatz). Durch die derzeit erlaubte Beibehaltung des Niederwertes ergibt sich auch, dass die Werte in der UGB-Bilanz und die steuerrechtlichen Werte übereinstimmen.

In diesem Zusammenhang ist auf folgende wesentliche Aspekte hinzuweisen:

Die Beibehaltung des niedrigeren Wertes verhindert Ergebnisschwankungen, die z.B. durch ein verändertes Zinsniveau ausgelöst werden können.

Die Vorschrift würde im Wertpapierbereich, insbesondere bei den Finanzanlagen, erhebliche Auswirkungen haben.

Im Bereich der Einzelwertberichtigungen würden nur noch, gemäß Basel II, die Einzelwertberichtigungen mit einem Rating-R stehen bleiben dürfen. Alle übrigen Einzelwertberichtigungen, die nicht erforderlich sind, aber derzeit bestehen bleiben dürfen, wären aufzulösen. Dies hat weitreichende Auswirkungen.

Weiters ergibt sich dadurch, dass sich der Aufwertungszwang steuerlich nicht auswirkt (geplanter Artikel 2) eine Divergenz zwischen den aufgewerteten unternehmensrechtlichen Werten und den niedrigeren steuerlichen Werten. Dieses Abgehen von dem derzeitigen einheitlichen unternehmens- und steuerrechtlichen Wert stellt ein Verwaltungserschweris dar und führt zu einer EDV-mäßigen Adaption.

§ 207 Abs. 2 UGB ermöglicht eine Abschreibung auf Gegenstände des Umlaufvermögens aus Gründen, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind. Gerade im Zuge der jüngsten Finanz- und Wirtschaftskrise hat diese Bestimmung bei der Bewertung von Wertpapieren doch auch sinnvolle Anwendung gefunden.

Beispielsweise kam aufgrund rasch und stark fallender Preise bei gewissen Rohstoffen über längere Zeiträume keine Preisbildung zustande. Wenn nun in einen solchen Zeitraum der Bilanzstichtag gefallen ist, war es unmöglich, den Rohstoff mit dem Stichtagspreis zu bewerten. Zum Beispiel war der letzte Preis im November 100 und der nächste Preis im Februar 50. Dazwischen gab es keine Preisbildung. Unter Anwendung des § 207 Abs. 2 UGB konnte daher der Preis 50 angesetzt werden, denn es ist bei dieser Bestimmung gleichgültig, ob der Preisverfall noch vor oder erst nach dem Bilanzstichtag erfolgt. Würde § 207 Abs. 2 UGB nicht existieren, müsste der Wert am Bilanzstichtag, unter Zuhilfenahme des Werterhellungszeitraumes, angesetzt werden. Mangels Preisbildung kann aber überhaupt nicht festgestellt werden, ob und in welcher Höhe der Preis bis zum Bilanzstichtag gefallen ist.

Dem Ziel einer Vereinfachung der Rechnungslegung würde gerade aufgrund der Erfahrungen aus der Finanzmarktkrise durch eine Beibehaltung der derzeitigen Bestimmung besser entsprochen werden. **Die geplante Neuregelung ist daher abzulehnen.**

Zu Z 7 und 8 des Entwurfs - Verpflichtende Zuschreibungen (§ 208 Abs. 2 UGB)

Wie bereits oben ausgeführt ist, sind Maßnahmen, die zu einer Angleichung von Unternehmens- und Steuerbilanz führen sollen, grundsätzlich zu begrüßen.

Dennoch wird dem geplanten Entfall des § 208 Abs. 2 und 3 UGB grundsätzlich kritisch gegenüber gestanden und vorgeschlagen, das bisherige unternehmensrechtliche Bewertungswahlrecht bei-

zubehalten. Es ist zudem zu vermeiden, dass dadurch eine Steuermehrbelastung für die Steuerpflichtigen entsteht. Durch die auch zukünftig steuerlich wirksame Zuschreibungspflicht ergibt sich jedoch jedenfalls eine solche Mehrbelastung. Insbesondere bei Außenprüfungen wird es daher Diskussionen geben, ob und wann eine Werterholung eingetreten ist. Der unternehmensrechtlich vorgesehene Aufwertungszwang sollte nicht nur vorübergehend steuerlich nicht maßgeblich sein.

Es wird daher angeregt, dass unternehmensrechtliche Zuschreibungen steuerlich grundsätzlich nicht wirksam sind (ausgenommen der bisherigen steuerlichen Zuschreibungspflicht für Beteiligungen iSd § 228 UGB) und in eine Bewertungsreserve nach § 205 UGB einzustellen sind.

Seitens der Bundessparte Bank und Versicherung wird festgehalten, dass, sollte der Entwurf in der vorgesehenen Form in Kraft treten, dies ab 2010 bedeuten würde, dass es auch den Banken untersagt ist, jegliche Form der stillen Reserven zu bilden. Der Wegfall des Zuschreibungswahlrechtes würde nämlich bedeuten, dass die bisher von Banken gebildeten Einzelwertberichtigungen von Forderungen aufzulösen wären, wenn sich die wirtschaftliche Situation des Kunden bessert. In Zeiten der Volatilität und der Wirtschaftskrise kann dies nicht Intention des Gesetzgebers sein. Die vorläufige Steuerneutralität von Zuschreibungen bringt im Umlaufvermögen auch keinen großen Vorteil.

Nach den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf ist es auch ein Ziel der Gesetzesänderungen, die Aussagekraft und Vergleichbarkeit des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses zu erhöhen. Verpflichtende Zuschreibungen sind zur Erreichung dieses Ziels jedoch nicht erforderlich, weil schon bisher im Anhang die unterlassenen Zuschreibungen angeführt werden mussten. Eine weitergehende Transparenz könnte man darüber hinaus durch die Gliederung der unterlassenen Zuschreibungen nach Bilanzposten erreichen.

Es wird daher eine weiterführende eingehende Diskussion zur unternehmensrechtlichen Zuschreibungspflicht empfohlen.

Wegfall der bisher vorgesehenen Ausnahme von der sog. Wertaufholungspflicht bzw. Aufhebung des § 208 Abs. 3 UGB

Die Neufassung des § 208 Abs. 2 UGB idF RÄG-Entwurfs 2010 führt zum Entfall der bisher vorgesehenen Ausnahme von der sog. *Wertaufholungspflicht*, welche sich aus § 208 Abs. 1 UGB ergibt. Mit anderen Worten muss künftig dem Wertaufholungsgebot des § 208 Abs. 1 leg cit in jedem Fall entsprochen werden.

Die bisherige Ausnahmeregelung in § 208 Abs. 2 UGB, wonach auch in Wertaufholungsfällen iSd Abs. 1 leg cit ausnahmsweise dann von einer Zuschreibung des Anlage- bzw. Umlaufvermögens in der Unternehmensbilanz abgesehen werden durfte, wenn ein niedrigerer Wertansatz auch im Rahmen der *steuerrechtlichen* Gewinnermittlung beibehalten werden konnte (unter der Voraussetzung, dass dieser niedrigere Wertansatz auch im Jahresabschluss beibehalten wird), soll nach dem vorliegenden RÄG-Entwurf 2010 ersatzlos entfallen.

An die Stelle der bisherigen Ausnahmebestimmung tritt in Abs. 2 leg cit idF RÄG-Entwurfs 2010 nun bloß eine Übergangsregelung hinsichtlich der bisher - im Anwendungsbereich des UGB in der derzeit (noch) *geltenden* Fassung - zu Recht unterlassenen Zuschreibungen: Letztere sind nach Maßgabe des „neuen“ Abs. 2 nunmehr **nachzuholen**.

Anmerkungen:

- a) Entfall des bisherigen steuerbilanzpolitischen Gestaltungsspielraums

Zu dieser Änderung im UGB ist aus steuerlicher Sicht anzumerken, dass die bisherige Möglichkeit der Unterlassung von Zuschreibungen in der Unternehmensbilanz aus steuerlichen

Gründen dem Bilanzierenden einen in der Praxis nicht unwesentlichen (steuerlichen) Gestaltungsspielraum einräumt. Letzterer würde durch das RÄG 2010 zur Gänze entfallen. Sofern sich im Anwendungsbereich des RÄG 2010 nach der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen (§ 204 Abs. 2 bzw. § 207 Abs. 1 UGB) auf Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens die Werte zwischenzeitig erhöht haben, kann die auf die im Anwendungsbereich des RÄG 2010 stets *zwingend* vorzunehmenden Zuschreibungen bei Wertaufholung (§ 208 Abs. 1 UGB) entsprechende Steuerbelastung künftig nicht mehr hinausgeschoben werden.

Im Ergebnis führt diese UGB-Änderung damit - aufgrund der dann geltenden „normalen“ Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für Zwecke der Steuerbilanz - zu einer Einschränkung des steuerbilanzpolitischen Gestaltungsspielraums. Dem „Argument“ in den *Erläuternden Bemerkungen* zu Z 7 und 8 des RÄG 2010 für den Entfall des steuerlich motivierten Bilanzierungswahlrechts, wonach eine Beibehaltung des bilanzpolitischen Wahlrechts der „Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abträglich“ sein könne, ist entgegenzuhalten, dass im Rahmen der geltenden Rechtslage bei einer Unterlassung von Zuschreibungen detaillierte Angaben im *Anhang* (vgl. § 208 Abs. 3 UGB idgF) erforderlich sind. Gerade durch diese Erläuterungsfunktion des Anhangs wurden die Jahresabschlüsse ja wieder vergleichbar. Eine weitergehende Transparenz könnte man darüber hinaus durch die Gliederung der unterlassenen Zuschreibungen nach Bilanzposten erreichen. Im Ergebnis bleibt als Motiv für den Wegfall der Regelung somit die sofortige Besteuerung von Wertaufholungen übrig.

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

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

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

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

Die Finanzverwaltung scheint im bereits zur Begutachtung ausgesandten Entwurf des EStR-Wartungserlasses 2009 nunmehr von ihrer ursprünglich vertretenen und praktizierten Rechtsmeinung abzuweichen. Dies offenbar um ihre Ausführungen in „Einklang“ mit dem

jüngsten Erk des VwGH (22.4.2009, 2007/15/0074) zu bringen. Damit scheint das BMF nun die bisherige Mindermeinung zu vertreten, die von einer (erweiterten/umfassenden) Zuschreibungspflicht ausgeht: Nach dieser Gegenmeinung besteht nämlich die Verpflichtung zur Vornahme einer (wertaufholenden) Zuschreibung *auch dann*, wenn **keine Identität der Gründe** für die seinerzeitige außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 204 Abs. 2 UGB bzw. Teilwertabschreibung (§ 6 Z 2 lit a zweiter Satz EStG 1988) mit den (später) wegfallenden Gründen vorliegt, sondern der Wert des Vermögensgegenstandes bzw. Wirtschaftsgutes aus *anderen* Gründen gestiegen ist. Unseres Erachtens ist diese Rechtsauffassung kritisch zu sehen. Denn der VwGH geht in seinem Erkenntnis - offenbar bewusst? - nicht auf den (im Übrigen auch in Deutschland zur mit § 208 Abs. 1 öUGB vergleichbaren Norm des § 280 dHGB) herrschenden Meinungsstreit betreffend die Reichweite des Wertaufholungsgebots ein, obwohl sich die in Österreich hM (vgl. explizit *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz in Straube*, HGB II² [2000] § 208 RZ 7) für eine Identität der Gründe ausspricht. Wenn in § 208 Abs. 1 öUGB als Voraussetzung für eine Zuschreibungspflicht angeführt wird, dass „[...] **die Gründe** [für die in Vorperioden vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung] nicht mehr bestehen [...]“, so ergibt sich wohl bereits aus dem bloßen Gesetzeswortlaut der zitierten Bestimmung, dass der Normsetzer (UGB) ohne Zweifel die Identität der Gründe für das Bestehen einer Wertaufholungspflicht iSd § 208 Abs. 1 öUGB vor Augen hatte. Wenn nun der VwGH in seinem jüngsten Erkenntnis zu dieser Problematik lediglich lapidar auf das - im Übrigen rein *steuerrechtliche* (!) - Schrifttum (nämlich insbesondere auf *Doralt/Mayer*, EStG⁶ § 6 RZ 431, die allerdings auch auf die gegenteilige Meinung ausdrücklich hinweisen) Bezug nimmt, von diesem Literaturverweis abgesehen seine Rechtsauffassung jedoch nicht näher begründet, so ist diesem hg Erkenntnis kritisch entgegen zu halten, dass auch für ein Höchstgericht „*der äußerste mögliche Wortsinn die Grenze jeglicher Auslegung*“ abstecken sollte (vgl. zur Wortinterpretation grundlegend *Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht I¹³ [2006] 23 mwN).

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

„Wertaufholung

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

Für den Fall, dass die Z 7 und Z 8 idF des vorliegenden RÄG-Entwurfs 2010 tatsächlich beschlossen werden, wären auch die nachfolgend dargestellten Klarstellungen im § 6 Z 13 EStG bzw. im § 205 und § 208 UGB erforderlich.

Der Wegfall des Zuschreibungswahlrechtes setzt voraus, dass es auch objektiv möglich sein muss, die Wertsteigerung zu ermitteln. Dies ist bei börsennotierten Titeln einfach, setzt jedoch bei nicht börsennotierten Titeln einen erheblichen Bewertungsaufwand voraus. Diskussionen, ob hier der „richtige“ Wert gefunden wird bzw. gefunden wurde, ist somit Tür und Tor offen.

Auch die in den Erläuterungen zum § 208 Abs. 2 angeführte Begründung „... zumal Abs. 2 steuerrechtlich motiviert ist ...“ ist zu hinterfragen, insbesondere da hier ja der steuerrechtliche Wertansatz dem unternehmensrechtlichen Wertansatz folgt. **Vielmehr dürfte der geplante Ent-**

fall des Abs. 2 steuerrechtlich motiviert sein. Selbst dann, wenn steuerrechtlich die Nachholung der bisher unterlassenen Zuschreibungen steuerlich neutral erfolgen kann - was zwar ebenfalls wieder mit einem erheblichen Aufwand aus der Fortführung des steuerlichen Wertansatzes (Bewertungsreserve) verbunden ist - so führt die unternehmensrechtliche Zuschreibungspflicht in Zukunft jedenfalls zu einem steuerlichen Mehraufwand (steuerlicher Vorzieheffekt aus laufenden Zuschreibungen im Vergleich zu bisherigen Tilgungsgewinnen).

Ein Entfall des § 208 Abs. 2 würde zudem **erhebliche Volatilitäten** beim unternehmensrechtlichen Ergebnis zur Folge haben. Insbesondere bei Wertpapieren des Umlaufvermögens kann es während der Behaltdauer dieser Wertpapiere mehrfach zu Abschreibungen und Zuschreibungen kommen, was eben diese Volatilitäten verursachen würde. Ob sich dadurch die Aussagekraft des unternehmensrechtlichen Abschlusses erhöht, darf somit bezweifelt werden.

Die Vergleichbarkeit der unternehmensrechtlichen Abschlüsse könnte auch mit einer verpflichtenden Anhangangabe „Im Geschäftsjahr durchgeführte Zuschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens“ wesentlich verbessert werden.

Ebenfalls kritisch anzumerken ist, dass die Bildung stiller Reserven erheblich eingeschränkt werden würde. Eine aktuelle Studie des Beirats für Wirtschafts- und Sozialfragen (siehe Bad Ischler Dialog 2009: Wege aus der Krise) empfiehlt sogar, zusätzliche Reserven aufzubauen, „um für schlechte Zeiten besser gewappnet zu sein“ und räumt dem Vorsichtsprinzip Bedeutung ein.

Diese Änderung führt mit aller Voraussicht auch dazu, dass die Betriebsprüfer bei jeder anscheinlich kurzfristigen Verbesserung der wirtschaftlichen Lage vom Kreditnehmer eine Auflösung von Einzelwertberichtigungen vornehmen werden. Somit könnte es zu praktischen Problemen mit den Prüfern kommen.

Mit dem Entfall des § 208 Abs. 2 UGB sind somit weder Vereinfachungen oder Angleichungen an die Steuerbilanz gegeben, noch erhöht sich die Aussagekraft oder gar die Vergleichbarkeit der unternehmensrechtlichen Abschlüsse.

Anregung zur begleitenden Änderung des § 2 (2b) Z 3 EStG

Die zukünftig verpflichtende steuerwirksame Zuschreibung wird zur Unzeit eingeführt. Gerade in den Jahren 2008 und 2009 waren und sind die Unternehmen gezwungen, umfangreiche Teilwertabschreibungen auf Sachanlagen, Forderungen etc. vorzunehmen. Aufgrund der zu erhoffenden Erholung der Wirtschaftslage in den Jahren 2010 und 2011 ist damit zu rechnen, dass diese Teilwertabschreibungen aufgrund der Zuschreibungspflicht rückgängig gemacht werden müssen.

Dies wird in der Praxis aufgrund der vielfach kritisierten Bestimmung des § 2 (2b) EStG zur Besteuerung von Scheingewinnen führen und bei den Unternehmen in der gerade heiklen Erholungsphase zu Liquiditätsbelastungen führen. Sind in den vergangenen Jahren umfangreiche Teilwertabschreibungen notwendig gewesen, die in den Verlustvortrag des Steuerpflichtigen Eingang gefunden haben, kann dieser Verlustvortrag nur bis zu 75% mit Gewinnen aus späteren, steuerpflichtigen Zuschreibungen verrechnet werden und die Zuschreibungen unterliegen de facto einer Ertragssteuerbelastung, obwohl kein Gesamtgewinn des Unternehmens vorliegt.

Sollte die Bestimmung des § 208 UGB in der vorgeschlagenen Form umgesetzt werden, würden wir daher, um diesen Effekt zu mildern, anregen, dass in diesem Fall in § 2 (2b) Z 3 EStG der Katalog der Ausnahmen von der 75%igen Verrechnungsgrenze erweitert wird.

Es wird alternativ angeregt, neben den Zuschreibungen infolge des § 208 (2) UGB idF RÄG 2010 auch Zuschreibungen, die infolge der VwGH-Entscheidung vom 22.4.2009 bis zum Bilanzstichtag 31.12.2009 durchzuführen sind/gewesen wären, steuerneutral zu stellen. Für unterlassene Zu-

schreibungen in bereits veranlagten Besteuerungszeiträumen würde so auch der Strapazierung der Nachsichts-VO (aufgrund der bisher anderen Auffassung in den EStR) vorgebeugt werden.

Anregung zur begleitenden Änderung der Ausschüttungssperre in § 235 Z 1 UGB

Nach der derzeitigen Gesetzeslage vermindern Zuschreibungen nach § 208 Abs. 1 UGB gemäß § 235 Z 1 UGB den ausschüttbaren Gewinn. Dies führt unseres Erachtens jedoch zu einer doppelten Ausschüttungsbeschränkung (einmal im Geschäftsjahr der außerplanmäßigen Abschreibung und ein zweites Mal im Geschäftsjahr der Zuschreibung). Der bisher vorgesehene Gestaltungsspielraum in § 208 Abs. 2 UGB (Beibehaltung des niedrigeren Wertansatzes, sofern auch steuerlich möglich) wird durch das RÄG 2010 eliminiert. Zuschreibungen sind daher in Zukunft zwingend vorzunehmen und auch voll steuerwirksam. Eine Beschränkung des ausschüttbaren Gewinns kann demzufolge zukünftig auch nicht mehr mit bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten gerechtfertigt werden. Wir schlagen daher vor, die Ausschüttungssperre in § 235 Z 1 UGB infolge der Änderungen in § 208 UGB ersatzlos zu streichen.

Zu Z 13 des Entwurfs - Keine Konsolidierung von Tochtergesellschaften, wenn untergeordnete Bedeutung (§ 249 Abs. 2 UGB)

Bisher war es so geregelt, dass in dem Konzernabschluss Tochterunternehmen mit untergeordneter Bedeutung nicht einbezogen werden mussten. Nach der vorgesehenen Regelung würde das nur mehr dann gelten, wenn ausschließlich Tochterunternehmen, die für sich und zusammen genommen von untergeordneter Bedeutung sind, vorliegen. Sollte jedoch ein Tochterunternehmen vorliegen, das nicht als untergeordnet bezeichnet werden kann, würde diese Vorschrift offenbar dazu führen, dass sämtliche andere untergeordnete Tochterunternehmen zu konsolidieren wären. Diese Regelung kann im Sinne einer Verwaltungsökonomie jedenfalls nicht gewünscht sein und folglich wird die Änderung abgelehnt.

Zu Z 14 des Entwurfs - § 261 UGB

Dass der Unterschiedsbetrag aus der Konsolidierung nicht mehr gegen Rücklagen verrechenbar sein soll, verbessert die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kaum. Da dies bisher nur offen - somit für den Bilanzleser transparent - erfolgen durfte, war die Vergleichbarkeit durchaus gegeben. Die Verrechnung mit den Rücklagen zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung könnte daher beibehalten werden.

Zu Artikel II Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu Z 1 des Entwurfs - § 6 Z 13 EStG 1988

Durch die im Wege des vorliegenden RÄG-Entwurfs 2010 vorgenommene Abänderung der letzten beiden Sätze in § 6 Z 13 EStG 1988 soll offenbar sichergestellt werden, dass „[n]achgeholte Zuschreibungen gemäß § 208 Abs. 2 des Unternehmensgesetzbuches in der Fassung des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. xxx/2009, steuerneutral vorgenommen werden [können].“

Allerdings wird dieser Grundsatz durch den letzten neu angefügten Satz in § 6 Z 13 EStG 1988 idF RÄG-Entwurfs 2010 insoweit relativiert als „[d]ie steuerneutralen Zuschreibungen als unversteuerte Rücklage (Bewertungsreserve) gemäß § 205 des Unternehmensgesetzbuches [gelten].“

Diese Anordnung des Steuergesetzgebers in § 6 Z 13 letzter Satz EStG 1988 idF RÄG 2010 bewirkt, dass eine Versteuerung der zunächst „steuerneutral“ aufzudeckenden (§ 208 Abs. 2 UGB idF RÄG 2010) stillen Reserven nicht endgültig vermieden, sondern nur in die Zukunft verschoben wird (Steuerstundung). Die Dotierung der Bewertungsreserve führt damit im Ergebnis zu einer

vorerst latenten Steuerbelastung (kein Ausweis einer Rückstellung nach § 198 Abs. 9 vorletzter Satz UGB erforderlich), solange die gemäß § 6 Z 13 letzter Satz EStG idF RÄG 2010 iVm § 205 UGB gebildete Bewertungsreserve nicht ertragswirksam (und damit auch steuerwirksam: Maßgeblichkeitsprinzip) aufgelöst wird. Die Bewertungsreserve iSd § 205 Abs. 1 UGB ist gemäß Abs. 2 leg cit unter anderem *spätestens* dann (ertrags- und steuerwirksam) aufzulösen, wenn die Vermögensgegenstände, für die die Bewertungsreserve gebildet wurde, aus dem Vermögen ausscheiden. Folglich führt z.B. die Veräußerung eines Vermögensgegenstandes, für den in einem Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2009 beginnt, wegen § 208 Abs. 2 idF RÄG 2010 eine (zunächst) steuerneutrale (§ 6 Z 13 vorletzter Satz EStG 1988 idF RÄG 2010) Zuschreibung vorgenommen wurde, über die erfolgs- und steuerwirksame Auflösungspflicht der unternehmensrechtlichen Bewertungsreserve (§ 205 Abs. 2 UGB) zu einer endgültigen Belastung mit den auf die stillen Reserven entfallenden (bis dato: latenten) Steuern.

Es ist jedenfalls zu vermeiden, dass eine Steuer Mehrbelastung für die Steuerpflichtigen entsteht. Durch die auch zukünftig steuerlich wirksame Zuschreibungspflicht ergibt sich jedoch eine solche Mehrbelastung. Es wird deshalb angeregt, dass die unternehmensrechtlich vorgesehene Zuschreibungspflicht weiterhin steuerlich grundsätzlich nicht wirksam sein sollte.

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

- in Anspruch genommene **steuerliche Sonderabschreibungen des Anlagevermögens**
 - sowie für **sonstige unversteuerte Rücklagen** (also für die Inanspruchnahme aller steuerlichen Begünstigungen, die keine „Sonderabschreibung des Anlagevermögens“ darstellen).
- a) Ausweis der nachgeholten, steuerneutralen Zuschreibungen als „Sonderabschreibung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens aufgrund steuerlicher Vorschriften“ oder aber als „sonstige unversteuerte Rücklage“?

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

- „Sonderabschreibung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens aufgrund steuerlicher Vorschriften“

oder aber als

- „sonstige unversteuerte Rücklage“

auszuweisen sind.

Für den Bereich des Umlaufvermögens (insbesondere bei der Bewertung von Forderungen) gilt es einerseits zu beachten, dass gegebenenfalls nur Wertaufholungen (also zugeschriebene Beträge, die iSd vorliegenden RÄG-Entwurfs 2010 einer Bewertungsreserve bzw. einer Rücklage zugeführt wurden) nach Maßgabe der tatsächlich eingetretenen Tilgungen versteuert werden dürften.

Andererseits kann gerade bei der Nachholung von Zuschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens aufgrund des unternehmensrechtlichen Gesetzeswortlautes

jedenfalls nur ein Ausweis des dotierten Betrages als „sonstige unversteuerte Rücklage“ in Frage kommen.

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

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

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

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

Fraglich ist daher,

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

oder aber

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

Denn wenn auch die in § 205 Abs. 1 UGB normierte Pflicht zur Angabe der ihnen zugrunde liegenden steuerlichen Vorschrift nach hM grundsätzlich keine weitere Aufgliederung als jene in die beiden im UGB selbst genannten Posten (nämlich BWR aufgrund von Sonderabschreibungen des AV einerseits bzw. sonstige unversteuerte Rücklagen andererseits) erfordert, kann sich eine solche Notwendigkeit der genauen Bezeichnung der steuerlichen Norm im Jahresabschluss im Einzelfall sehr wohl dann ergeben, wenn **steuerliche** Vorschriften **selbst** einen gesonderten Ausweis verlangen (so ausdrücklich *Bertl/Deutsch/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch³ [2001] 408).

Wir regen damit entsprechende Klarstellungen in § 6 Z 13 EStG vorletzter und letzter Satz 1988 idF RÄG 2010 - bzw. ggf. (auch) in § 205 UGB - an, um Rechtsunsicherheit im Zusammenhang mit Ausweisfragen bzw. den Voraussetzungen für die Steuerneutralität nachgeholter Zuschreibungen zu vermeiden.

Weitere Anmerkungen:

Steuerneutralität für Zuschreibungen von Beteiligungen aufgrund der VwGH Rechtsprechung

Nach der jüngeren VwGH-Rechtsprechung (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074) sind Zuschreibungen zumindest im Steuerrecht auch dann vorzunehmen, wenn die Werterholung aus anderen Gründen als denen, die zur ursprünglichen Teilwertabschreibung geführt haben, weggefallen sind. Der VwGH bezieht diese Rechtsansicht auch auf das unternehmensrechtliche Zuschreibungsgebot in

§ 208 (1) UGB. Die Rechtslage im UGB ist jedoch im Hinblick darauf, ob eine Identität der Gründe erforderlich ist oder nicht, weiterhin strittig.

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

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

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

Formale Anmerkung

Das Gesetz wird als "Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010" bezeichnet. In den Erläuternden Bemerkungen (siehe zu Artikel 2 zu Z 1 § 6 Z 13) ist jedoch vom "Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2010" die Rede. Es wird angeregt, das Gesetz entsprechend vergangener Rechnungslegungsänderungsbestimmungen einheitlich zu bezeichnen.



Freundliche Grüße

Dr. Christoph Leitl
Präsident



Mag. Anna Maria Hochhauser
Generalsekretärin