



Bundesministerium für Justiz
 Dr. Dietmar Dokalik
 Museumstraße 7
 1070 Wien

Abteilung für Rechtspolitik
 Wiedner Hauptstraße 63 | Postfach 195
 1040 Wien
 T +43 (0) 5 90 900DW | F +43 (0) 5 90 900233
 E rp@wko.at
 W http://wko.at/rp

Via E-Mail:
Team.z@bmj.gv.at

begutachtungsverfahren@parlament.gv.at

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vorn	Unser Zeichen, Sachbearbeiter	Durchwahl	Datum
	Rp 1003-2/14/MM/VR Mag. Moritz Mitterer	4075	21.10.2014

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)
Stellungnahme

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir übermitteln nachfolgend die Stellungnahme der WKÖ zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014.

Allgemeine Anmerkungen:

Der Entwurf stellt insgesamt einen weiteren Schritt in Richtung „Einheitsbilanz“ dar, die auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sein soll. Unterschiede in der Bewertung zwischen Unternehmensbilanz und Steuerbilanz sollen angeglichen werden (zB beim Herstellungskostenbegriff, § 203 Abs 3, oder bei der Rückstellungsbewertung, § 211), sodass die entsprechenden steuerrechtlichen Sondervorschriften in einem weiteren Schritt reduziert werden können. Zumal durch diese Anpassungen mit steuerlichen Belastungen der betroffenen Unternehmer zu rechnen ist, wurde seitens des BMF in Aussicht gestellt, steuerliche Begleitmaßnahmen zu erlassen. Diese Begleitmaßnahmen - konkret eine Novelle des Einkommensteuergesetzes - werden mit einer wesentlichen Ausnahme (§ 6 EStG) - im Entwurf zwar angedeutet, aber noch nicht umgesetzt. Um Belastungen für die Unternehmen zu vermeiden, muss möglichst rasch, aber jedenfalls vor dem geplanten Inkrafttreten des RÄG 2014, eine umfassende, einfach zu administrierende und tatsächlich auch insgesamt langfristig steuerneutrale Lösung gefunden werden.

Hinsichtlich der allgemeinen Zielsetzung „Annäherung an die Steuerbilanz“ möchten wir anmerken, dass damit ein durchaus vernünftiges und berechtigtes Konzept, wonach die Besteuerung durch die öffentliche Hand unter Einhaltung des Vorsichtsprinzips erst bei stark

„konkretisierten“ Gewinnen erfolgt, über Bord geworfen wird. Tatsächlich erscheinen einige wesentliche Maßnahmen (zB Zuschreibungsgebot bzw -pflicht) dieses Entwurfes für die Mehrzahl der Unternehmen als Steuerbelastungen. Auch möchten wir darauf hinweisen, dass bei wesentlichen Posten wie den Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen die UGB-Bilanzierung auch weiterhin steuerlich unbeachtet bleibt. Die Gefahr, dass Unternehmen durch die Steuerbelastungen vorzeitig und in Übermaßen Substanz entzogen wird, ist evident.

Umgekehrt stellt die Möglichkeit, den unternehmensrechtlichen Abschluss stärker an IFRS-Abschlüsse annähern zu können, für kapitalmarktorientierte Unternehmen eine wesentliche Maßnahme zur administrativen Rationalisierung dar. In diesem Zusammenhang weisen wir allerdings darauf hin, dass die Unterscheidung zwischen kapitalmarktorientierten und nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen hier von Bedeutung ist. Es sollten Änderungen in den Fällen, wo dies EU-konform möglich ist, als Wahlrecht ausgestaltet werden, um eine administrative Belastung für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen zu vermeiden.

Zu einigen wichtigen **Bestimmungen** wird im **Detail** Stellung genommen:

Zu den **Anhangangaben generell**: Ausgangspunkt für Anhangangaben soll die Regelung für alle Unternehmen sein, die um zusätzliche Anhangangaben für mittlere und große Unternehmen ergänzt werden (sogenannter „bottom-up“ Ansatz). Dabei werden die Anhangangaben für kleine Unternehmen von bisher rund 24 (nach der Formblatt-VO) auf zukünftig rund 14 reduziert. Eine Reduktion von Anhangangaben für kleine Unternehmen wird im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung von uns positiv gesehen.

§ 189 Abs a Z 1 UGB: In § 189a Z1 lit a wird die Definition der Unternehmen von öffentlichem Interesse (entsprechend Art 2 (1) der RL) übernommen und auf Unternehmen, deren Wertpapiere an einem Wertpapiermarkt eines OECD-Mitgliedsstaates zum Handel zugelassen sind, ausgeweitet. Eine derartige Ausweitung ist durch die RL nicht vorgegeben und wird als überschießend abgelehnt.

Es wird normiert, dass Unternehmen von öffentlichem Interesse (iVm § 189a Z 1) stets als große Kapitalgesellschaft gelten. In § 189 a Z 1 lit. b werden Kreditinstitute in Form von Kapitalgesellschaften - mit Ausnahme jener in Art 2 Abs. 5 der RiLi 2013/36/EU (OeKB AG und gemeinnützige Bauvereine) - darunter generell subsumiert. Damit werden alle Kapitalgesellschaften, unabhängig von ihrer Unternehmensgröße (und damit im Widerspruch z.B. zu den Bestimmungen des § 221 UGB, der auf die Unternehmensgröße zunehmend differenziert abstellt), zur Einhaltung der Vorschriften von großen Kapitalgesellschaften verpflichtet.

Wir schlagen vor, unter „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ bzgl. Kreditinstituten (in § 189 a Z 1 lit b) eine in allen anderen Materiengesetzen verwendete und damit eine konsistente Definition aufzunehmen: „...Kreditinstitute jedweder Rechtsform, deren Bilanzsumme eine Milliarde Euro übersteigt oder die übertragbare Wertpapiere ausgegeben haben, die zum Handel an einem geregelten Markt gemäß § 1 Abs. 2 des Börsegesetzes 1989 zugelassen sind[...]“

Diese Definition findet sich zB im BWG in den §§ 29 (Nominierungsausschuss), 39 Abs 5 (Risikomanagementabteilung), 39c Abs 1 (Vergütungsausschuss), 39d Abs 1 (Risikoausschuss), 63 Abs 5 Z 3 (betrifft Bankprüfer), 63a Abs. 4 (Prüfungsausschuss).

Art 189a Z 1 lit d als Auffangtatbestand sollte jedenfalls um qualitative Kriterien ergänzt werden, die Voraussetzung für eine Bezeichnung eines Unternehmens als solches „von öffentlichem Interesse“ sind. Ansonsten wäre es möglich, quasi ohne jedwede sachliche Rechtfertigung jedes Unternehmen als solches „von öffentlichem Interesse“ - mit weitreichenden Folgen - zu bezeichnen.

§ 189a Z 3 und 4 UGB: Wir begrüßen grundsätzlich 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 Teilwerts gleichzusetzen, scheint jedoch aus folgenden Gründen nicht zielführend:

Es ergeben sich bei der Teilwertdefinition Umsetzungsprobleme mit Art 12 Abs 6 lit b) und Abs 7 der Bilanzrichtlinie. Ein Verweis auf das österreichische Steuerrecht ist nicht zulässig, weil die EU-rechtlichen Vorgaben zum Rechnungslegungsrecht gegenüber nationalen, steuerrechtlichen Regelungen eindeutig den Vorrang haben.

Wir schlagen daher vor, §§ 204 Abs 2 und 207 richtlinienkonform auszugestalten.

Der beizulegende Zeitwert wird mitunter bei der bilanziellen Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden benötigt. Eine Definition ist daher zweckmäßig. Gleichwohl weisen wir darauf hin, dass diese Definition nicht zu einem erweiterten Anwendungsbereich des beizulegenden Zeitwerts führen soll.

§ 196a UGB: Positiv ist die gesetzliche Regelung in § 196a UGB zu werten, wonach die Anforderungen an den Jahresabschluss in Bezug auf Darstellung und Offenlegung nicht erfüllt werden müssen, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist. Die im vorliegenden Entwurf erfolgte Legaldefinition von „wesentlich“ und damit *argumentum e contrario* „unwesentlich“ bringt zumindest die gesetzlich verankerte Gültigkeit einer Bilanz bei unwesentlichen Unschärfen zum Ausdruck. Bisher musste dieses wirtschaftlich sinnvolle Ergebnis aus allgemeinen Grundsätzen im Auslegungsweg hergeleitet werden. Die positivrechtliche Regelung ist sehr zu begrüßen.

§ 198 Abs 8 UGB: Es wird vorgeschlagen, in der UGB-Bilanz die Bildung von Aufwandsrückstellungen nach dem Vorbild des § 249 Abs 1 Z 1 dHGB einzuschränken, dafür aber verpflichtend zu gestalten. Dies soll eine steuerliche Anerkennung in Zukunft ermöglichen.

Derzeit gestattet das Gesetz zwar die Passivierung von Aufwandsrückstellungen ganz allgemein. Weiters existiert eine - in der Literatur und Praxis kaum handhabbare - Passivierungspflicht, sofern dies die GoB so verlangen. Aufgrund der fehlenden Außenverpflichtung sind Aufwandsrückstellungen steuerlich nicht anerkannt (was im Übrigen auch für die gerade erwähnte GoB-Passivierungspflicht gilt).

Der Gesetzesvorschlag möchte nun die Passivierungspflichten in Deutschland übernehmen und ansonsten Aufwandsrückstellungen nicht regeln. In Deutschland waren die nun im Gesetzesentwurf genannten Aufwandsrückstellungen (statt der Umweltschutzaufwendungen ist in Deutschland von Aufwendungen zur Abraumbeseitigung die Rede) seit jeher steuerlich anerkannt. Diese steuerliche Anerkennung soll nun auch in Österreich erreicht werden und der Grund für das vermeintliche Verbot aller anderen Aufwandsrückstellungen ist offenbar, dass die MWR im besten Falle auf Null vermindert werden soll.

Aus wissenschaftlicher Sicht (*Schiebel* in FS Bertl) sind Aufwandsrückstellungen nur vor dem Hintergrund der Bewertung von Vermögensgegenständen erklärbar, sollten dann aber auch im Rahmen dieser Bewertung realisiert werden. Eine solche Realisation kann auch durch die Weiterentwicklung der Vermögensbewertung in der Kommentarliteratur gelingen.

Die vorgeschlagene Einschränkung von Aufwandsrückstellungen auf zwei passivierungspflichtige Sachverhalte ist ausschließlich steuerlich motiviert und daher nicht sachlich nachvollziehbar. Dies gilt im Übrigen auch für die deutsche Regelung in § 249 Abs 1 dHGB.

Die Ziele der Erstellung einer Bilanz für Zwecke des UGB einerseits und des Steuerrechts andererseits sind unterschiedlicher Natur: Während das UGB vor allem dem Vorsichtsprinzip und dem Gläubigerschutz Rechnung tragen soll, dient die Steuerbilanz der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern. Die geplante Einschränkung der Bildung von Aufwandsrückstellungen gegenüber den momentan gültigen Rechnungslegungsvorschriften erhöht den unternehmensrechtlichen Gewinn und damit den an die Gesellschafter auszuschüttenden Gewinn.

Die Mittel, die bisher für zukünftige Aufwendungen aufgrund bisher gültigen unternehmensrechtlichen Prinzipien rückgestellt werden mussten, könnten nunmehr bei den Anteilseignern in Form von Gewinnausschüttungen landen und damit den Unternehmen entzogen werden. Die Finanzierung dieser Aufwendungen müssen damit in der Folge entweder aus dem Cash-Flow bzw fremdfinanziert werden. Auch wenn seit langem immer wieder von vielen Seiten die Harmonisierung von Unternehmens- und Steuerbilanz eingefordert wird, darf man nicht auf die unterschiedlichen Zielrichtungen dieser Bilanzen vergessen; die nunmehrige Einschränkung der Möglichkeit der Bildung der Aufwandsrückstellungen wird aller Voraussicht nach die Anteilseigner freuen, es bleibt aber abzuwarten, ob diese Umsetzung den Unternehmen guttun wird.

Auf technischer Ebene werden im besonderen Teil der Erläuterungen dazu folgende konkrete steuerrechtliche Überlegungen ausgeführt:

Aufwandsrückstellungen werden schon derzeit steuerrechtlich nicht anerkannt. Es wird vorgeschlagen, in der UGB-Bilanz die Bildung von Aufwandsrückstellungen nach dem Vorbild des § 249 Abs 1 Z 1 dHGB einzuschränken, dafür aber verpflichtend zu gestalten. Dies soll eine steuerliche Anerkennung in Zukunft ermöglichen. Rückstellungen für Gewährleistungen, denen sich das Unternehmen aus faktischen Gründen nicht entziehen kann, werden in der neuen Z 2 nicht erwähnt, da es sich hierbei um eine Verbindlichkeitsrückstellung nach Abs 8 Z 1 handelt. [...] Eine Aufwandsrückstellung soll außerdem für innerhalb eines Jahres nachgeholte Umweltaufwendungen gebildet werden können. [...] Der Begriff soll auch die Abraumbeseitigung umfassen [...].

Aus dem allgemeinen Teil der Erläuterungen sind folgende Passagen von Punkt C besonders relevant für die obige Thematik:

Der Entwurf soll insgesamt ein weiterer Schritt in Richtung „Einheitsbilanz“ sein, die auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sein soll. Unterschiede in der Bewertung zwischen Unternehmensbilanz und Steuerbilanz sollen ausgeglichen werden (zB [...] bei der Rückstellungsbewertung, § 211), sodass die entsprechenden steuerlichen Sondervorschriften in einem weiteren Schritt reduziert werden können. Diese Vorschläge würden bereits ohne steuerliche Begleitmaßnahmen zu einer Reduktion der Angaben in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung führen, nicht aber zu steuerlichen Be- oder Entlastungen. In weiteren

Punkten ist jedoch geplant, im UGB die Basis dafür zu legen, dass die Bewertungen in der Unternehmensbilanz auch als maßgeblich für das Steuerrecht anerkannt werden können. [...] Auch die Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs 8 Z 2) sollen auf solche Fälle reduziert werden, in denen auch eine steuerliche Anerkennung möglich wäre. Die steuerliche Anerkennung dieser Fälle wäre aber einer weiteren Novelle des Einkommensteuergesetzes vorbehalten.

Dabei 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 eher üblichen - Begriff der Rekultivierungsaufwendungen decken. Es wäre daher eine entsprechende Klarstellung in den Erläuterungen wünschenswert.

§ 198 Abs 8 Z 2 UGB idF RÄG 2014 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 § 198 Abs 8 Z 2 UGB idF RÄG 2014 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 entsprechende Klarstellung wäre allerdings notwendig. Dies vor allem auch, weil gemäß besonderem Teil der Erläuterungen der Begriff der tatbestandlichen Umweltaufwendungen auch die Abraumbeseitigung umfassen soll, die sich oftmals aus einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung (zB auf Grund des Bergrechts) ergibt.

Weiters sieht § 198 Abs 8 Z 2 UGB idF RÄG 2014 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. Diese Beschränkung sollte daher gänzlich gestrichen werden.

Der Vorschlag wird insgesamt äußerst kritisch gesehen, solange eine steuerliche Anerkennung nicht gewährleistet ist. Die Bildung von Aufwandsrückstellungen sollte ein Wahlrecht bleiben. Dies ermöglicht kapitalmarktorientierten Unternehmen den Verzicht auf die Bildung von Aufwandsrückstellungen und erlaubt anderen Unternehmen die vorsichtige Bilanzierung nach UGB fortzuführen. Ein Gebot zur Bildung von Rückstellungen (für bestimmte „unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung“) für faktisch nicht bestehende Verpflichtungen ist in vielen Unternehmen unüblich und würde eine unnötige Belastung darstellen. Angesichts der evidenten Schätzungenauigkeit und des kurzen Zeithorizonts dabei wäre ein Wahlrecht für jene wenigen Unternehmen, bei welchen ein derartiger Ausweis Sinn macht, begrüßenswert. Soweit die Regelung beibehalten wird, ist eine sofortige steuerliche Anerkennung der UGB Aufwandsrückstellungen durch Anpassung des EStG bzw. KÖStG erforderlich.

Darüber hinaus wären weitere Klarstellungen - zB in Bezug auf die Behandlung von Überlappungen von Aufwandsrückstellungen und Verbindlichkeitsrückstellungen bei Umweltaufwendungen - sinnvoll. International werden Reaktivierungsrückstellungen (welche Abraumbeseitigung beinhalten können), idR als Verbindlichkeitsrückstellungen gesehen.

Daneben ist es beispielsweise aus Sicht von großen Infrastrukturkonzernen sehr schwierig bzw nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich, 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 zur Verschiebung von planmäßig vorgesehenen Wartungsarbeiten. Teilweise ist es in diesen Fällen auch unklar, wann die Wartungsarbeit nachgeholt wird, zumal in diesem Zusammenhang auch Abhängigkeiten zu Fremdfirmen bestehen.

§ 198 Abs 9 und 10 und § 258 UGB: Durch den Vorschlag kommt es zur Umstellung des Prinzips zur Bildung latenter Steuern auf das bilanzorientierte „temporary concept“ (wie in IAS 12 vorgeschrieben), was zum Teil zu wesentlich abweichenden Ergebnissen führen kann. Nach dem Entwurf kann (Wahlrecht) erstmals ein Verlustvortrag aus Vorjahren eine Grundlage für eine aktive Steuerabgrenzung bilden, was zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt, denn ein Unternehmen, das in der Vergangenheit steuerliche Verluste realisiert hat, kann diese in den nächsten Jahren mit künftigen Gewinnen verrechnen und reduziert dadurch die erwartete Steuerbelastung. Gleichzeitig geht damit die Verpflichtung einher, auch im UGB latente Steuern zu aktivieren, womit ein zu erwartender höherer Dokumentationsaufwand resultiert. Wir erachten dabei die Beibehaltung des bisherigen Wahlrechts und die verpflichtende Anhangsangabe für sinnvoll, weil dies eine einfache Bilanzierung bei beinahe gleicher Aussagekraft für den Bilanzleser ermöglicht.

Positiv sehen wir die Übernahme der entsprechenden Vorschriften des IAS 12, wonach latente Steuern unter gewissen Voraussetzungen nicht gebildet werden müssen.

Diese entsprechend den internationalen Rechtsnormen für Konzernabschlüsse anzuwendenden Bewertungsvorschriften können auf der Einzelgesellschaftsebene - je nach Ertragerwartung - zu verstärkten positiven und negativen Eigenkapitalschwankungen führen. Klarstellende Erläuterungen zur Berücksichtigung der Gruppenbesteuerung entsprechend KStG wären für die Rechtssicherheit vorteilhaft.

Die zeitliche Begrenzung des Ansatzes aktiver latenter Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen auf die „innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung ...“ (§198 Abs 9) wird abgelehnt: speziell für Industrien mit anfänglichen Verlustrealisierungen auf Grund nicht aktivierungsfähiger Explorations- und Evaluierungsaktivitäten und sehr langfristigem, aber schließlich endlichem Geschäftsmodell kann sich dies als sehr problematisch herausstellen.

§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB: Der ergänzende Hinweis auf den Vorrang statistischer Daten bei Schätzungen ist zu begrüßen. Statistisch ermittelte Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen sollen auf diesem Weg steuerlich anerkannt werden.

§ 203 Abs 5 UGB: Die Abschreibung des Firmenwerts ist nach Art 12 Abs 11 der Richtlinie um einen höchstzulässigen Zeitraum zu ergänzen. Positiv ist die Beibehaltung der Regelung, wonach dann, wenn die Nutzungsdauer des Firmenwerts verlässlich geschätzt werden kann oder wenn

Regelungen zur Bestimmung der Nutzungsdauer (zB auch regulatorische Ansätze) bestehen, eine abweichende Nutzungsdauer gewählt werden kann.

§ 204 Abs 1a UGB: Die Möglichkeit der Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) auch wenn sie insgesamt einen wesentlichen Umfang erreichen, wird von uns begrüßt. Dies entspricht dem Vorsichtsprinzip. Überdies sind die abbeschriebenen GWG aus dem Anlagenspiegel ersichtlich, sodass das Informationsbedürfnis des Bilanzlesers nicht leidet.

§ 204 Abs 2 UGB: Hier ist zunächst auf unsere Anmerkung zu § 189a Z 3 zu verweisen. Dort sind wir für eine Beibehaltung des derzeitigen Textes eingetreten. Dies möchten wir durch die folgenden spezifischen Aussagen noch bekräftigen:

In § 204 (2) wäre vorgesehen, dass Finanzanlagen, ausgenommen Beteiligungen, auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert abzuschreiben sind. Bisher war eine Abschreibung auf den beizulegenden Wert vorgesehen.

Weder in den IFRS noch im UGB ist derzeit der einheitliche (bis auf die Ausnahme von Beteiligungen) Wertmaßstab „beizulegende Zeitwert“ für Finanzanlagen vorgesehen. So werden insbesondere längerfristige Forderungen und Kredite derzeit in beiden Normengebieten (im UGB etwa Ausleihungen und nach IAS 39 etwa „loans and receivables“ oder „held to maturity“-Finanzinstrumente) nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet.

Im Zusammenhang mit dieser Wahlrechts-Streichung sind zwei Effekte erwähnenswert:

Durch die Streichung werden zuvor mit steuerlicher Wirkung getätigte Teilwertabschreibungen rückgängig gemacht, was steuerbelastend wirkt. Zu bedenken ist hier natürlich, dass bei bloß vorübergehenden Wertminderungen die Steuerminderungen (Steuerkredit) wohl auch nur kurzfristiger Natur sind. Um 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, wird in Anlehnung an die in § 906 Abs. 34 UGB idF E-URÄG 2014 für die Anpassung langfristiger Rückstellungen vorgesehene Verteilungsmöglichkeit über fünf Jahre auch für die Erfassung von durch das URÄG 2014 induzierten Wertaufholungen von Finanzanlagen in Folge einer außerplanmäßigen Abschreibung gemäß § 204 Abs 2 angeregt, eine Übergangsregelung in der Form vorzusehen, dass derartige Zuschreibungen auch über einen angemessenen Zeitraum, zB fünf Jahre, verteilt erfasst werden können.

Als Alternative zum „Wahlrecht“ wurde eine Pflicht zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen auch bei bloß vorübergehender Wertminderung diskutiert. Diese Variante hätte zwar den Vorteil, dass die steuerlichen Nachteile vermieden würden, sich gleichzeitig aber die Ergebnisvolatilität unnötigerweise wesentlich erhöhen würde. Eine Pflicht zur Erfassung bloß vorübergehender Wertminderungen wäre hinsichtlich der Ergebnisbemessungsfunktion schädlich.

Darüber hinaus wird in Zusammenhang mit dem für Finanzanlagen gemäß § 204 Abs 2 UGB geltenden gemilderten Niederstwertprinzip auf die derzeit in der AFRAC-Stellungnahme „Grundsatzfragen der unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen“ in Zusammenhang mit Dachfonds vertretene Auffassung hingewiesen. 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 Umsatzzakte 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. Diesbezüglich wäre eine nochmalige Befassung des AFRAC mit der Frage des Vorliegens einer dauerhaften Wertminderung bei Dachfonds zu überlegen, da die derzeitige Auffassung uE zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Dachfonds im Vergleich zu Einzelfonds führen kann.

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.

§ 208 bzw §§ 124b Z 260 und 261 EStG: Das Wahlrecht, die Zuschreibungen zufolge steuerlicher Bewertungsvorschriften bei einer Wertaufholung zu unterlassen, soll gestrichen werden. Die vorgesehene Streichung dieser Bestimmung wird abgelehnt.

Die in den Erläuternden Bemerkungen angegebene Begründung für die Streichung ist nicht zutreffend. Dort wird ausgeführt, dass "die Möglichkeit, von der Zuschreibung abzusehen, nach Art 12 Abs 6 lit d der Richtlinie nicht mehr erlaubt und daher aufzugeben ist". Die relevante Textierung entspricht der Richtlinie 2013/34/EU jener der vierten Richtlinie des Rates vom 25.7.1978. Es besteht daher aus rechtlicher Sicht keine Veranlassung, den § 208 Abs 2 UGB zu streichen. Im Übrigen widerspricht die Nachholung von allen unterlassenen Zuschreibungen im Jahr 2016 dem Gläubigerschutzgedanken des UGB.

Durch das RÄG 2014 soll das Zuschreibungswahlrecht in § 208 Abs 2 UGB bei gestiegenem beizulegendem Wert entfallen und stattdessen eine Zuschreibungspflicht vorgesehen werden. Gleichzeitig wird die steuerliche Regelung an die unternehmensrechtliche angeglichen, sodass die Zuschreibungspflicht bei Wegfall der Gründe für die Wertminderung auch steuerlich greift.

Problematisch erscheint uns die vorgesehene steuerliche Übergangsregelung (§ 124b Z 261) im Bereich der Einzelwertberichtigungen („EWBs“). Positiv ist zwar zu vermerken, dass die mit 1.1.2016 notwendigen unternehmensrechtlichen Auflösungen von "Alt-EWBs" steuerlich einer Rücklage zugeführt werden können (Zuschreibungsrücklage) und dadurch eine sofortige steuerliche Wirksamkeit der Zuschreibung vermieden wird. In weiterer Folge ist jedoch für jeden einzelnen Vermögensgegenstand (= jede einzelne wertberichtigte Kreditforderung) in einem jährlichen Verzeichnis der steuerliche Bilanzansatz sowie die Zuschreibungsrücklage bis zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen auszuweisen. Die Zuschreibungsrücklage ist insoweit steuerwirksam aufzulösen, als der Teilwert des betreffenden Wirtschaftsgutes den für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgeblichen Teilwert unterschreitet (§ 124b Z 261a). Dies betrifft nicht nur (wie in den Erläuternden Bemerkungen angeführt) weitere Wertminderungen des Wirtschaftsguts, sondern im Bereich der Kredite auch die Rückführung des Obligos. Das in den Erläuternden Bemerkungen angeführte Beispiel deckt im Übrigen nicht alle denkbaren Varianten ab und lässt daher Interpretationsspielraum offen.

Die Inanspruchnahme der steuerlichen Übergangsregelung (Wahlrecht) erfordert daher eine umfangreiche Evidenthaltung der einzelnen EWBs neben dem normalen Rechnungswesen zur Überprüfung, ob eine Teilauflösung der Zuschreibungsrücklage zu erfolgen hat.

Es wäre notwendig, allenfalls alternativ, eine Regelung vorzusehen, die die laufende außerbücherliche Evidenzhaltung der einzelnen Beträge nicht erfordert. Möglich wäre eine Pauschalregelung analog der früheren Umstellung bei der Jubiläumsgeldrückstellung, die eine Auflösung des Differenzbetrages im Zeitraum von 15 Jahren vorgesehen hat. So könnte zB vorgesehen werden, dass alle Zuschreibungsbeträge zum 1.1.2016 in eine Zuschreibungsrücklage einzustellen sind, die über einen definierten Zeitraum jährlich mit einem gleichbleibenden Betrag aufzulösen ist. Eine derartige "Pauschalregelung" würde bei einigen Kreditinstituten eine beträchtliche Anzahl an betroffenen EWBs und damit eine Zeit- und Kostenersparnis im Vergleich zur Evidenzhaltung der Beträge bedeuten. Da die Zuschreibungsrücklage jedenfalls aufzulösen ist (spätestens bei gänzlicher Ausbuchung oder Tilgung des Kredits), würde sich aus "budgetärer" Sicht insgesamt kein Einnahmefall ergeben. Für die betroffenen Unternehmen würde jedoch eine zusätzliche administrative Belastung entfallen.

Jene Unternehmen, die bis dato vom strengen Niederstwertprinzip als Wahlrecht Gebrauch gemacht haben, werden nun vom Gesetzgeber so gestellt, als hätte es dieses Wahlrecht nie gegeben. Es wird ein „uneingeschränktes Wertaufholungsgebot“ durch Streichung des § 208 Abs 2 UGB ab 01.01.2016 normiert. Die unterlassenen Zuschreibungen (nach vorhergehender Abschreibung und darauf folgender Wertaufholung, dh der Grund für die Abschreibung muss weggefallen sein - das ist beispielsweise bei Einzelwertberichtigungen, die „stehen gelassen wurden“, der Fall) werden zur Gänze als steuerhängig normiert und sollen auf Antrag einer Zuschreibungsrücklage (Beilage zur Steuererklärung) zugeführt werden können. In weiterer Folge (beim Ausscheiden) ist eine volle Besteuerung vorgesehen.

Vergleicht man den Entwurf mit jenen Begleitbestimmungen, die im Zuge des RÄG 2010 vorgelegen haben (und zufolge der damaligen Beibehaltung des § 208 Abs 2 UGB nicht in Kraft getreten sind), so lautete damals der Entwurf: „Nachgeholte Zuschreibungen gem. § 208 Abs 2 UGB in der Fassung des RÄG 2010 ... können steuerneutral vorgenommen werden. In diesem Fall erhöhen die Zuschreibungen nicht den steuerlichen Wertansatz.“

Dies wird nun mit der Anwendung nach dem 31.12.2015 nicht mehr auf Dauer eingehalten, sondern es wird eine Steuerwirksamkeit der uneingeschränkten Wertaufholung „in Raten“ (auf Antrag, mit dem Ausscheiden der jeweiligen Wirtschaftsgüter, d.h. eine Steuerstundung, aber eine gänzliche Steuerwirksamkeit!) festgesetzt. Die Administration dieser Steuerstundung ist je Wirtschaftsgut in Form der vorgeschlagenen „Zuschreibungsrücklage“ nicht umsetzbar (permanente Evidenzhaltung je Wirtschaftsgut, dh zB je einzelne Forderung, wäre nötig).

Da die Regelung über die Maßgeblichkeit auch die steuerwirksame Nachholung des gesamten Zuschreibungsbetrages auf einen Schlag bedeutet, wurde vom BMF eine steuerliche Begleitvorschrift (§ 6 Z 2 EStG) konzipiert, die es erlaubt, den Zuschreibungsbetrag vorerst steuerneutral zu halten, indem der Betrag in einer einmalig zu bildenden Zuschreibungsrücklage „geparkt“ wird. Eine gänzliche steuerwirksame Auflösung dieser Rücklage ergibt sich vereinfacht gesagt erst bei Ausscheiden des betreffenden Wirtschaftsgutes (zB Veräußerung). In diesem Zusammenhang äußerst kritisch zu beurteilen ist die vorgesehene Regelung der Zuschreibung und die nicht ausreichende steuerliche Begleitvorschrift in § 6 Z 2 EStG, zumal die steuerwirksame Zuschreibung damit nicht aufgehoben, sondern nur zeitlich aufgeschoben ist. Die nunmehr vorgesehene Regelung der Zuschreibung kann nämlich zu einer versteckten Steuererhöhung führen. Alle Wertsteigerungen ab 2016 von Wirtschaftsgütern, die in der Vergangenheit teilwertberichtigt wurden, werden über die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Zuschreibung steuerpflichtig, was bisher (ausgenommen für Beteiligungen) nicht der Fall war. Eine solche Regelung ist auch geeignet, die konjunkturelle Erholung durch zusätzliche Abgabenbelastungen negativ zu beeinflussen. Aus steuerlicher Sicht

sollte das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 jedenfalls steuerneutral sein und zu keiner zusätzlichen Belastung der österreichischen Wirtschaft führen. Dies ergibt sich auch aus dem Vorblatt, das keinerlei fiskalische Auswirkungen anführt. Es sollte eine umfassende, einfach zu administrierende und tatsächlich auch langfristig steuerneutrale Lösung gefunden werden.

§ 211 UGB: Rückstellungen mit „Erfüllungsbetrag“ bzw. Abzinsung von langfristigen Rückstellungen

Die Verwendung des Wertmaßstabes „Erfüllungsbetrages“ für Verbindlichkeiten und Rückstellungen ist zu begrüßen. Sie stellt insbesondere bei Rückstellungen sicher, dass künftige Kosten- und Preissteigerungen zu berücksichtigen sind und eine Abzinsung zu erfolgen hat. Wir stimmen den Vorschlägen im Begutachtungsentwurf grundsätzlich zu. In diesem Zusammenhang weisen wir daraufhin, dass es zur Ressourcenschonung wichtig wäre, die unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Bewertung zu vereinheitlichen. Aktuell interpretieren wir die vorgeschlagenen Bestimmungen dahingehend, 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 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.

Zur Vermeidung von Unklarheiten schlagen wir vor, den Text - Gesetzestext und Erläuternde Bemerkungen -wie folgt anzupassen:

Gesetzestext:

„(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.“

Erläuternde Bemerkungen:

„Als marktüblicher, laufzeitkonformer Zinssatz kann sowohl ein Stichtags- als auch als ein Durchschnittszinssatz (zB 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.

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.“

Neben der oben beschriebenen Umsetzung im Unternehmensrecht sollte auch gewährleistet sein, dass diese passivierten und bewerteten Rückstellungen auch ohne MWR im Steuerrecht anerkannt sind.

§ 221 UGB: Es wird die Anhebung der Schwellenwerte auf 6 bzw. 12 Millionen EUR gefordert (Abs 1). Dadurch könnten nach von uns eingeholten Schätzungen der KMU-Forschung ca. 1400 Unternehmen zusätzlich von den erleichterten Berichtspflichten profitieren. Unseren Informationen zufolge ist überdies davon auszugehen, dass dieser Ansatz auch in Deutschland verfolgt wird.

Wir begrüßen die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften (Abs 1a und 7), konkret die Befreiung von den Anhangangaben und die Senkung des Strafrahmens für Zwangsstrafen auf die Hälfte.

§ 229 Abs 1a UGB: 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 sinnvoll, um dem Abgabepflichtigen Rechtssicherheit zu geben, zumal es sich oftmals um wesentliche Beträge handelt.

§ 231 G&V Gliederung: Da die G&V in einigen Punkten doch wesentlich verändert wird, wäre ein Vorschlag, aus der Sammelposition „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ zumindest die Aufwendungen für Leasing und auch für Mieten getrennt in der G&V sichtbar auszuweisen zu können. Diese Angaben werden zB von Banken idR verlangt, und ein Ausweis gleich in der G&V könnte den Arbeitsaufwand für separate Aufstellungen vermeiden. Es wäre für Analyse / Interpretation auch vorteilhaft, „Kursgewinn / Kursverluste“ aus Fremdwährungskrediten in der G&V innerhalb des „Finanzergebnisses“ ablesbar gestalten zu können.

§ 243c, 267b UGB: Der neue, ab 2016 zu erstellende Bericht stellt eine große Herausforderung für betroffene Unternehmen dar. Im Rahmen der Vorbereitung stellt sich immer mehr heraus, dass für die Ermittlung der Daten für das neue Berichtsformat eine Datenbankunterstützung unabdingbar erscheint. Die Ausnahme von der Berichtspflicht im Sinne des § 249 Abs 1 („erhebliche andauernde Beschränkungen“; unverhältnismäßige Verzögerungen oder Kosten) erscheint uns daher nicht weitgehend genug. Die „untergeordnete Bedeutung“ gemäß Abs 2 sollte ebenfalls zu einer Ausnahme qualifizieren. Aus Konzernsicht wird ein Unternehmen, das wegen untergeordneter Bedeutung nicht einbezogen wird nicht „bedeutsam“ dadurch, dass der Euro 100.000,- Grenzwert überschritten wird. Gleichzeitig wird in jenen Ländern, die EITI „member countries“ sind vermutlich auf Grund lokaler Vorschriften ohnehin auch in den angesprochenen Fällen (Nichteinbeziehung mangels Wesentlichkeit) ein Reporting erforderlich.

§ 283 ff UGB: Zu begrüßen sind die vorgeschlagenen Bestimmungen bei Zwangsstrafverfügungen, welche dadurch entschärft werden, ua durch eine Senkung der Strafhöhen bzw. auch bei der Kumulierung von Zwangsstrafverfügungen.

In § 283 Abs 4 sollte allerdings ein Zeitraum von zwei Monaten statt sechs Wochen normiert sein, da Abs 1 beim Pflichtenverstoß auf einen Zwei-Monats-Rhythmus abstellt.

Die Tatsache der Verhängung der Zwangsstrafen sollte nicht mehr im Amtsblatt der Wiener Zeitung zu veröffentlichen sein bzw sollte es allgemein zur Abschaffung der Veröffentlichungspflichten im Amtsblatt kommen (Kostenbelastung für Unternehmer bei geringem Informationsgehalt, die Ediktsdatei des Bundes stellt eine kostengünstige Alternative dar).

Sehr begrüßt werden auch die im § 285 nunmehr vorgesehenen flexibleren Möglichkeiten, auf Härtefälle mit entsprechenden Erleichterungen reagieren zu können.

Weiters fordern wir die Verlängerung der Frist für die Offenlegung des Jahresabschlusses von derzeit 9 Monaten auf 12 Monate:

- 1) Auch in Deutschland beträgt die Frist dafür ein Jahr. Österreichische Zweigniederlassungen von deutschen GmbHs haben somit auch ein Jahr Zeit, den Jahresabschluss beim Firmenbuchgericht offenzulegen. Es sollte ein internationaler Gleichklang hergestellt werden.
- 2) Auch gegenüber der Finanz ist die Frist dafür de facto eine längere: Bei steuerlicher Vertretung ist die Frist wesentlich länger als die Einreichungsfristen in elektronischer Form (6 Monate) bzw als die 4 Monate bei Abgabe in Papierform. Außerdem wird nach unserer Erfahrung Anträgen auf Fristverlängerung bei der Abgabe der Steuererklärung inklusive des Jahresabschlusses von der Finanzbehörde im Regelfall stattgegeben.

Art 6 - Änderungen des Privatstiftungsgesetzes

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 wichtige Ausnahme:

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.

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.

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.

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!

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.

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.

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 der Privatsphäre und ist daher strikt abzulehnen!

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 fordern wir, dass sich Art 6 des Entwurfes auf das durch das RÄG 2014 erforderliche Anpassen 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.

Geplante Änderungen Aktiengesetz:

Aus Anlass der anstehenden Änderungen im AktG darf auch auf nachstehendes Problem in Bezug auf das Gremium zur Überprüfung des Umtauschverhältnisses (§§ 225g ff AktG) hingewiesen werden:

Das Gremium zur Überprüfung des Umtauschverhältnisses ist selbst Sachverständiger mit dem primären Auftrag, auf eine gütliche Beilegung des Streits durch Herbeiführung eines Vergleichs hinzuwirken. Gelingt dies nicht, hat das Gremium selber ein Gutachten zu erstatten.

Vor Erstattung seines Gutachtens kann das Gremium einen Sachverständigen mit einem Gutachten beauftragen; dessen Kosten sind weitere Kosten des Verfahrens (§ 225g Abs 6 AktG).

Das Gremium selber fasst daher aufgrund seiner Aufgaben und seiner Struktur lediglich verfahrensleitende Beschlüsse, nicht jedoch Sachentscheidungen in Beschlussform.

Ein wesentliches Element für die Aufgabenerfüllung des Gremiums besteht darin, dass über die Kosten des allenfalls vom Gremium beauftragten Sachverständigen zügig entschieden werden kann. Wird ein Kostenvorschuss nicht freiwillig erlegt bzw. werden die geltend gemachten Gebühren des Sachverständigen nicht freiwillig bezahlt, so kann es letztendlich zu einem Abbruch des Verfahrens vor dem Gremium kommen. Da nach § 225l die Kosten des Verfahrens, sohin auch die Kosten des Sachverständigen, vorläufig von der übernehmenden Gesellschaft zu tragen sind, kann diese Gesellschaft, die Antragsgegnerin des Verfahrens ist, damit leicht das Verfahren blockieren.

Um dieses unerwünschte Ergebnis zu vermeiden, sollte im AktG eine klarere Bestimmung dahingehend aufgenommen werden, dass über Ersuchen des Gremiums das Gericht (i) einen Kostenvorschuss für die Kosten des Sachverständigen anzuordnen hat (vgl § 365 ZPO) und (ii) über die Kosten des vom Gremium beauftragten Sachverständigen zu entscheiden hat.

Diese Vorgehensweise ist nur insoweit einzuschlagen, als entsprechenden Aufforderungen des Gremiums seitens der übernehmenden Gesellschaft nicht fristgerecht nachgekommen wird. Der Entscheidung des Gerichts, wer letztendlich die Kosten des Verfahrens zu tragen hat, wird damit in keiner Weise vorgegriffen.

Eine Klarstellung der nach Auffassung des Gremiums bestehenden Rechtslage durch den Gesetzgeber ist geboten, um eine Blockade der Tätigkeit des Gremiums zu verhindern.

Sonstiges:

In Anbetracht der oben dargestellten Änderungen (Einschränkung der Aufwandsrückstellungen bei nicht gleichzeitiger Gültigkeit im Steuerrecht, Zuschreibungswahlrecht wird in Zuschreibungspflicht geändert) ist aus unserer Sicht auch die Verlustverrechnungsmöglichkeit von 100% des Verlustvortrages auch bei Kapitalgesellschaften zu fordern, wie sie anlässlich des 1. AbgÄG 2014 für natürliche Personen wieder eingeführt wurde. Die Vortragsgrenze von 75% für Kapitalgesellschaften benachteiligt diese in hohem Maß gegenüber den anderen Gesellschaftsformen.

Weiters weisen wir darauf hin, dass in Bezug auf die Rechnungslegung von Kreditinstituten BWG-Änderungen notwendig sind, durch die Bilanzpositionen und Verweise an die zukünftige UGB-Ausgestaltung angepasst werden (bspw Anlage 2 BWG zu § 43).

Anzumerken ist, dass - wie in den Erläuternden Bemerkungen ausgeführt - die Vereinfachung der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung noch einer weiteren Novelle des Einkommensteuergesetzes bedarf.

Wir ersuchen um Berücksichtigung unserer Stellungnahme.

Die Stellungnahme wird auch dem Präsidium des Nationalrates im Wege elektronischer Post an die Adresse begutachtungsverfahren@parlament.gv.at übermittelt.



i.V. KommR Dr. Richard Schenz
Vizepräsident

Freundliche Grüße



Mag. Anna Maria Hochhauser
Generalsekretärin