

Dr. Stefan Papst, LL.M. (LSE), Salzburg

Übersicht über die Neuerungen des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014

Teil 2: Ausweisänderungen im Jahresabschluss

» ÖStZ 2015/210

Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 – RÄG 2014 (BGBl I 2015/22) bringt nicht nur wesentliche Änderungen im Bereich der Bewertungsvorschriften mit sich (siehe dazu Teil 1 dieser Beitragsreihe), sondern auch Neuerungen bei den Ausweisvorschriften der §§ 221 bis 243c UGB. Insbesondere wird die neue Größenklasse der „Kleinstkapitalgesellschaften“ eingeführt, das Wahlrecht zur Darstellung der Laufzeiten von Forderungen und Verbindlichkeiten im Anhang entfällt, die Anhangangaben werden neu kodifiziert und eine Berichtspflicht über Zahlungen an staatliche Stellen wird eingeführt.

1. GRÖSSENKLASSEN

Bei den **Größenklassen** werden die Werte für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften inflationsbedingt angepasst.¹ Die neuen Werte stellen sich wie folgt dar:²

- Kleine Kapitalgesellschaften: Bilanzsumme bis zu 5 Mio €, Umsatz bis zu 10 Mio €
- Mittelgroße Kapitalgesellschaften: Bilanzsumme bis zu 20 Mio €, Umsatz bis zu 40 Mio €³

§ 221 Abs 3 idF vor dem RÄG 2014 definierte bestimmte Kapitalgesellschaften, die stets als groß galten. In der Neufassung dieses Absatzes findet sich keine eigene Definition der als groß geltenden Kapitalgesellschaften mehr, sondern es wird lediglich auf die Definition von „**Unternehmen von öffentlichem Interesse**“ in § 189a Z 1 UGB idF RÄG 2014 verwiesen. Diese neu eingeführte Bestimmung nimmt mehrere für das UGB relevante Begriffsdefinitionen vor.⁴ Durch diesen Verweis wird der Kreis von Unternehmen, die jedenfalls als groß gelten, über die kapitalmarktorientierten Unternehmen hinaus auf Banken und Versicherungen ausgedehnt.⁵

Durch die Einführung des Absatzes 4a in § 221 UGB⁶ wird zukünftig verhindert, dass insbesondere **Holdingsgesellschaften** (wenig Mitarbeiter, wenig Umsatz, hohe Bilanzsumme) in Form von AGs nur einen sehr eingeschränkten Anhang offenlegen müssen.⁷ Denn nach dieser Bestimmung haben Mutterunternehmen ihre Schwellenwerte auf konsolidierter oder aggregierter Basis zu berechnen, wenn es sich beim Mutterunternehmen um eine Aktiengesellschaft handelt.

Die Neuregelung der Größenklassen ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen.⁸ Dabei beginnt der zweijährige Beobachtungszeitraum nicht erst mit 1. 1. 2016 zu laufen, sondern erstreckt sich auch auf Geschäftsjahre, die vor dem 1. 1. 2016 begonnen haben.⁹ Dabei sind die maßgebenden Kennzahlen Umsatzerlöse und Bilanzsumme für die vor dem 1. 1. 2016 begonnenen Geschäftsjahre NICHT neu zu berechnen; denn auf Unterlagen der Rechnungslegung dieser Geschäftsjahre sind die Bestimmungen des UGB idF VOR dem RÄG 2014 weiterhin anzuwenden.¹⁰ Daher hat ein bisher als klein eingestuftes Mutterunternehmen den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2016 zwar für eine große Gesellschaft aufzustellen, wenn die Schwellenwerte auf konsolidierter oder aggregierter Basis jene einer mittelgroßen Gesellschaft in den zwei vorangegangenen Geschäftsjahren überstiegen haben.¹¹ Allerdings sind für die Berechnung der Umsatzerlöse und der Bilanzsumme der Vorjahre selbst weiterhin die Bestimmungen des UGB idF vor dem RÄG 2014 maßgebend.

2. GRÖSSENABHÄNGIGE RECHTSFOLGEN NACH UMGGRÜNDUNGEN UND FÜR NEUGRÜNDUNGEN

Die größenabhängigen Rechtsfolgen nach **Umgründungen** und für **Neugründungen** kommen bei Vorliegen der Größen-

1 Siehe § 221 Abs 1 UGB idF RL 2013/34/EU.

2 Eine sprachliche Ungenauigkeit in § 221 UGB bleibt bestehen: Da der Wortlaut des Gesetzes auf die letzten zwölf Monate **vor dem Stichtag** abstellt, würden bei ausschließlich wörtlicher Interpretation die Umsätze des Stichtags selbst nicht einbezogen werden dürfen. Zur diesbezüglich notwendigen korrigierenden Interpretation bereits vor dem RÄG 2014 siehe *Nowotny* in *Straube* (Hrsg), UGB II/RLG³ § 221 Rz 17.

3 Die Wertanpassung der Grenzwerte für mittelgroße Kapitalgesellschaften war von der Bilanzrichtlinie der Höhe nach zwingend vorgeschrieben, vgl EB RV 367 BlgNR 25, GP, 9.

4 Vgl *Urnik/Urtz*, Übersicht über die Neuerungen des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 – (Teil 1): Definitionen, Ansatz und Bewertungsvorschriften, ÖStZ 2015/209.

5 Vgl EB RV 367 BlgNR 25, GP, 9; siehe auch Art 2 Z 1 der RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (in der Folge Bilanzrichtlinie), ABI L 182 vom 29. 6.

2013; *Dokalik*, Die neue Bilanzrichtlinie 2013/34/EU und ihre Umsetzung im österreichischen Recht, RWZ 2013, 297.

6 Zur unionsrechtlichen Grundlage siehe Art 3 Abs 12 Bilanzrichtlinie, 2013/34 ABI L 182.

7 Vgl EB RV 367 BlgNR 25, GP, 9; *Dokalik*, RWZ 2013, 297 (297); *Wolf*, Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, RdW 2015, 50 (50); siehe auch *Lüdenbach/Freiberg*, BilRUG-RefE: Nur „punktuelle Änderungen“? BB 2014, 2219 (2221); *Oser/Orth/Wirtz*, Neue Vorschriften zur Rechnungslegung und Prüfung durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, DB 2014, 1877.

8 Siehe § 906 Abs 28 UGB idF RÄG 2014.

9 Siehe § 906 Abs 29 UGB idF RÄG 2014; EB RV 367 BlgNR 25, GP, 24; *Müller/Stawinoga*, Implikationen der rückwirkenden Schwellenwerterhöhung mit dem BilRUG-RefE bei der Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen, BB 2014, 2411.

10 Siehe § 906 Abs 28 vorletzter Satz UGB idF RÄG 2014 sowie EB RV 367 BlgNR 25, GP, 24; zur diesbezüglichen Diskussion in Deutschland siehe *Müller/Stawinoga*, Verschärfung der Voraussetzungen zur rückwirkenden Anwendung der Schwellenwerterhöhungen durch den BilRUG-RegE – Update zu BB 2014, 2411 ff, BB 2015, 241.

11 Vgl EB RV 367 BlgNR 25, GP, 9.

merkmale bereits **am ersten Abschlussstichtag nach der Umgründung bzw Neugründung** zur Anwendung.¹² Damit wird rechtspolitischen Bedenken zur Rechtslage vor dem RÄG 2014 Rechnung getragen.¹³ Denn nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut sind die größenabhängigen Rechtsfolgen erst ab dem Folgegeschäftsjahr eingetreten, wenn die Größenmerkmale am ersten Abschlussstichtag nach der Umgründung oder Neugründung vorgelegen sind.¹⁴ Dabei entsprach der erste Abschlussstichtag nicht dem Umgründungsstichtag, sondern dem ersten darauf folgenden Stichtag.¹⁵ Eine solche ungewünschte Verzögerung der Anwendung der Vorschriften für die neue Größenklasse wird durch das RÄG 2014 vermieden. Beim Zusammenfallen des Umgründungsstichtags mit dem Stichtag zur Jahresabschlusserstellung ist bereits nach den neuen Größenmerkmalen vorzugehen. Rechtsformwechselnde Umwandlungen sind von dieser Regelung ausgenommen.¹⁶

Die Neuregelung ist erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.¹⁷ Dies bedeutet Folgendes:¹⁸ Unterschreitet die Gesellschaft durch eine Spaltung im Geschäftsjahr 2016 die Schwellenwerte einer mittelgroßen Gesellschaft, so kann sie den Jahresabschluss für 2016 bereits für eine kleine Gesellschaft erstellen. Überschreitet die Gesellschaft aufgrund einer Verschmelzung die Schwellenwerte einer mittelgroßen Gesellschaft, so hat sie den Jahresabschluss für 2016 als große Gesellschaft aufzustellen. Wird als Umgründungsstichtag der 31. 12. 2016 gewählt, sind bei der Jahresabschlusserstellung zum 31. 12. 2016 bereits die neuen Größenmerkmale zu beachten.

3. EINFÜHRUNG „KLEINSTKAPITALGESELLSCHAFTEN“

Unter der Kategorie der „Kleinen Kapitalgesellschaften“ wird eine weitere Kategorie der sogenannten „**Kleinstkapitalgesellschaften**“ eingeführt. In diesen Fällen darf die Bilanzsumme 350.000 € nicht überschreiten; bei den Umsatzerlösen gilt eine Grenze von 700.000 €; die Anzahl der Arbeitnehmer darf ebenso wie bei den kleinen Kapitalgesellschaften im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer nicht überschreiten (2-aus-3-Regel). Zusätzlich dürfen Kleinstkapitalgesellschaften nach dem Gesetzeswortlaut keine Investmentunternehmen oder Beteiligungsgesellschaften sein.¹⁹

Kleinstkapitalgesellschaften müssen **keinen Anhang** erstellen.²⁰ In ihrem Fall wird gesetzlich fingiert, dass der ohne Anhang erstellte Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild

der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.²¹ Allerdings haben sie folgende Angaben zwingend unter der Bilanz auszuweisen:²²

- Gesamtbetrag der Haftungsverhältnisse,
- gewährte dingliche Sicherheiten,
- Pensionsverpflichtungen,
- Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen und
- Vorschüsse und Kredite, die den Mitgliedern des Vorstandes und des Aufsichtsrates gewährt wurden, sowie Haftungsverhältnisse, die zugunsten dieser Personen übernommenen wurden.

Die Angaben zu eigenen Aktien bei Kleinstkapitalgesellschaften in Form der AG müssen nicht unter der Bilanz angegeben werden, weil diese Informationen ohnedies im Lagebericht enthalten sein müssen.²³ Neben dem Entfall des Anhangs sind für Kleinstkapitalgesellschaften betragsmäßige Erleichterungen im **Zwangsstrafverfahren** nach § 283 UGB idF RÄG 2014 vorgesehen.²⁴

4. GENERALKLAUSEL – GLIEDERUNGSGRUNDSÄTZE – ENTFALL RÜCKLAGEN

Die Generalklausel des § 222 Abs 2 UGB, wonach der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln hat, bleibt unverändert bestehen. Gelingt dies aus besonderen Umständen nicht, sind wie bisher **im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben** zu machen. Dagegen müssen nach dem Wortlaut des § 196a Abs 2 UGB idF RÄG 2014 die Anforderungen an den Jahresabschluss in Bezug auf **Darstellung und Offenlegung** nicht erfüllt werden,²⁵ wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.²⁶ Als Anhaltspunkt für die **Frage der Wesentlichkeit** kann in Hinblick auf die Darstellung des Jahresabschlusses die Angabe der Vorjahresbeträge in vollen tausend Euro²⁷ angesehen werden.²⁸

Kann **in Ausnahmefällen** aufgrund der Anwendung einer Rechnungslegungsvorschrift des UGB trotz der zusätzlichen

¹² Siehe § 221 Abs 4 UGB idF RÄG 2014. Eine Erweiterung dieser Regelungen für den Fall des Erwerbs eines Betriebs oder Teilbetriebs wurde entgegen der Anregung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Begutachtungsverfahren nicht vorgenommen, siehe Stellungnahme der KWT vom 22. 10. 2014, 21/SN-59/ME, 25. GP, 14.

¹³ Vgl Casey in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht § 221 Rz 45 f sowie Nowotny in Straube (Hrsg), UGB II/RLG³ § 221 Rz 28 ff.

¹⁴ Siehe § 221 Abs 4 Z 2 UGB idF vor dem RAG 2014.

¹⁵ Vgl Casey in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht § 221 Rz 40.

¹⁶ Siehe auch EB RV 367 BlgNR 25. GP, 9.

¹⁷ Siehe § 906 Abs 28 UGB idF RÄG 2014.

¹⁸ Beispiel entnommen EB RV 367 BlgNR 25. GP, 9.

¹⁹ Vgl § 221 Abs 1a idF RÄG 2014; zur unionsrechtlichen Grundlage siehe Art 3 Abs 1 iVm Art 36 Abs 7 Bilanzrichtlinie, 2013/34 ABI L 182.

²⁰ Vgl § 242 UGB idF RÄG 2014; siehe zur diesbezüglichen Wahlmöglichkeit aufgrund der Bilanzrichtlinie, Art 36 Abs 1 lit b Bilanzrichtlinie, 2013/34 ABI L 182.

²¹ Siehe § 242 Abs 1 UGB idF RÄG 2014.

²² Siehe § 242 iVm § 237 Z 2 und 3 UGB idF RÄG 2014.

²³ Vgl § 243 Abs 3 Z 3 iVm Abs 4 UGB idF RÄG 2014; siehe auch unten Punkt 12. „Lagebericht“.

²⁴ Siehe dazu auch Teil 3 dieser Beitragsserie.

²⁵ Mit der Einschränkung dieser Regelung auf die Darstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses macht Österreich vom Wahlrecht des Art 6 Abs 4 Bilanzrichtlinie, 2013/34 ABI L 182, Gebrauch. Denn nach Art 6 Abs 1 lit j wären zusätzlich Ansatz, Bewertung und Konsolidierung von diesem Grundsatz erfasst. Siehe dazu die Kritik bei Velte/Haaker, Transformation der neuen EU-Rechnungslegungsrichtlinie in das deutsche Bilanzrecht, EWS 2014, 204 (208).

²⁶ Zur bisherigen Anerkennung dieses Grundsatzes als nicht gesetzlich kodifizierter GoB siehe Rohatschek/Leitner-Hanetseder in Zib/Dellingner (Hrsg), UGB § 195 Rz 8 f; Fraberger/Petritz/Walter-Gruber in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht § 195 Rz 14; Reiter/Reiter, Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Erstellung des Jahresabschlusses nach UGB, RWZ 2010, 273; Wolf, RdW 2015, 50 (51); siehe auch EB RV 367 BlgNR 25. GP, 4 mit nicht nachvollziehbaren Hinweisen auf Nowotny in Straube (Hrsg), UGB II/RLG³ § 221 Rz 9 und Lüdenbach/Christian in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht § 169 Rz 23 (gemeint wohl § 196 Rz 23).

²⁷ § 223 Abs 2 UGB idF vor und nach dem RAG 2014.

²⁸ Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 4; entgegen der Anregungen in der Literatur enthält das RAG 2014 keine quantitativen Typisierungen für die Wesentlichkeitsgrenze, Petutschnig/Schallmeiner, Begutachtungsentwurf des RAG 2014 – Neuerungen für den Einzel- und Konzernabschluss nach UGB, RWZ 2014, 330 (331); siehe auch Bertl/Aschauer, Das Kriterium der Wesentlichkeit für die Nichtigkeit des Jahresabschlusses, RWZ 2008, 109 (111).

Anhangangaben kein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt werden, kann aufgrund des neu eingeführten § 222 Abs 3 UGB eine **Verordnung des BMJ** Folgendes vorsehen:²⁹ Die Anwendung der betreffenden Rechnungslegungsvorschrift hat insoweit zu unterbleiben, als dies für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens notwendig ist (sogenannter „true and fair view override“).³⁰ Die Verordnung hat die gesetzlich nicht näher beschriebenen **Ausnahmefälle** zu definieren und zu bestimmen, in welcher Art und in welchem Ausmaß von der gegenständlichen Rechnungslegungsvorschrift abgewichen werden muss (inkl allenfalls erforderlicher Anhangangaben).³¹ Damit überlässt der Gesetzgeber die Beurteilung, ob Unternehmen von den Regelungen des Dritten Buches im konkreten Fall abweichen müssen, nicht diesen selbst.³² Abweichungen dürfen nur insoweit erfolgen, als dies in der zu erlassenden Verordnung vorgesehen ist.³³

Betreibt eine Gesellschaft **mehrere Geschäftszweige** und bedingt dies die Gliederung des Jahresabschlusses nach verschiedenen Gliederungsvorschriften, so hat die Gesellschaft den Jahresabschluss nach der für den wirtschaftlich bedeutendsten Geschäftszweig vorgeschriebenen Gliederung aufzustellen und nach der für seine anderen Geschäftszweige jeweils vorgeschriebenen Gliederung zu ergänzen.³⁴ Dies gilt auch für kleine Gesellschaften. Allerdings entfällt bei kleinen Gesellschaften die verpflichtende Anhangangabe³⁵ zu dieser Ergänzung.³⁶ Die Einführung konkreter Parameter für die Feststellung des wirtschaftlich bedeutendsten Geschäftszweigs hat der Gesetzgeber unterlassen.³⁷

§ 223 Abs 4 idF RÄG 2014 gestattet bei der Gliederung des Jahresabschlusses neben dem Hinzufügen neuer Posten

auch das **Hinzufügen von Zwischensummen**.³⁸ Die Gliederung der Bilanz nach § 224 UGB ändert sich aufgrund der Abschaffung der unversteuerten Rücklagen.³⁹ Die unversteuerten Rücklagen entfallen als Punkt B in der Gliederung der Passivseite. Dadurch ergibt sich eine Verschiebung der Nummerierung der einzelnen Bilanzposten.

5. FORDERUNGS- UND VERBINDLICHKEITENSPIEGEL UND ANDERE ANHANGANGABEN

Nach § 225 Abs 3 UGB idF RÄG 2014 sind **Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr** zwingend bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten der Bilanz anzumerken. Damit entfällt das allgemeine Wahlrecht zur Darstellung des Forderungsspiegels im Anhang.⁴⁰ Ob diese Änderung der Übersichtlichkeit der Bilanz zuträglich ist, erscheint zu bezweifeln;⁴¹ allerdings ist diese Vorgangsweise aufgrund der Bilanzrichtlinie geboten⁴² und dem gänzlichen Entfall des Anhangs für Kleinstkapitalgesellschaften geschuldet. Zur Verbesserung der **Klarheit der Darstellung** können die Forderungen nach § 223 Abs 6 Z 2 UGB zusammengefasst ausgewiesen werden, wenn sie im Anhang aufgeschlüsselt werden.⁴³

Für **Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von unter und über einem Jahr** gilt grundsätzlich dasselbe wie für die Forderungen mit Restlaufzeit von mehr als einem Jahr. Die Verbindlichkeiten sind entsprechend ihrer Restlaufzeit bei den Bilanzposten C 1 bis 8 jeweils gesondert und für diese Posten gemeinsam anzugeben.⁴⁴ Dagegen sind Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren im Anhang darzustellen.⁴⁵

Mit diesen Neuerungen wird der Informationsgehalt der Bilanz erweitert. Allerdings besteht damit die Gefahr einer Überfrachtung der Bilanz. Im Gegensatz zur Darstellung der Forderungen und Verbindlichkeiten in der Bilanz wird eine solche Überfrachtung der Bilanz im Bereich des Anlagevermögens gerade vermieden.⁴⁶

Für kleine Unternehmen entfällt die Verpflichtung, **aktive⁴⁷ und passive⁴⁸ Antizipationen** betragsmäßig im Anhang zu erläutern. Mittelgroße und große Unternehmen haben diese Erläuterungen im Anhang sowohl vor als auch nach den Änderungen durch das RÄG 2014 dann vorzunehmen, wenn die Informationen wesentlich sind. Der Begriff der Wesentlichkeit wird in

29 Zur unionsrechtlichen Grundlage siehe Art 4 Abs 4 Bilanzrichtlinie, 2013/34 ABI L 182, der von bestimmten Ausnahmefällen spricht; davor Art 2 Abs 5 Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. 7. 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (4. EG-Richtlinie), ABI L 222 vom 14. 8. 1978, 11; siehe dazu auch *Velte/Haaker*, EWS 2014, 204 (206).

30 Zum bisherigen Fehlen einer solchen ausdrücklichen Bestimmung *Nowotny* in *Straube* (Hrsg), UGB II/RLG³ § 222 Rz 2a; *Öppinger/Rohatschek*, RWZ 2012, 201 (203); zum Lösungsansatz über eine richtlinienkonforme Interpretation *Gelter*, Gibt es im UGB-Bilanzrecht tatsächlich kein „overriding principle“, RWZ 2011, 152; *Fraberger/Petritz/Walter-Gruber* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht § 222 Rz 19; *Geist* in *Jabornegg* § 222 Rz 9; *Fraberger*, Der EuGH und seine Rechtsprechung zum Bilanzrecht – Weiterführende Probleme, FJ 1997, 37 (40); *Grünwald*, Europäisches Rechnungslegungsrecht unter Miteinbeziehung der Spezialnormen für Banken und Versicherungen, in *Koppensteiner* (Hrsg), Österreichisches und Europäisches Wirtschaftsprivatrecht, Teil I: Gesellschaftsrecht, 1994, 1 (52 ff); zur Zulässigkeit der fehlenden Übernahme von Art 2 Abs 5 4. EG-Richtlinie in § 264 dHGB *Winkeljohann/Schellhorn* in *Beck Bil-Komm*⁹ § 264 Tz 27 unter Hinweis auf *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen⁸, § 264 Anm 49 mwN.

31 Vgl *Dokalik*, RWZ 2013, 297 (298) sowie *Dokalik/Nowotny*, Vorschläge zur Modernisierung der Rechnungslegung in der EU und in Österreich, Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2013, 275 (280).

32 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 9.

33 Anders anscheinend *Wolf*, RdW 2015, 50 (52).

34 Siehe § 223 Abs 3 erster Satz UGB idF vor und nach dem RÄG 2014.

35 Siehe zur bisherigen uneingeschränkten Verknüpfung von Ergänzungspflicht und Angabeverpflichtung im Anhang *Hofians* in *Straube* (Hrsg), UGB II/RLG³ § 223 Rz 18.

36 Vgl § 223 Abs 3 Satz 2 UGB idF RÄG 2014 sowie EB RV 367 BlgNR 25. GP, 9.

37 Zur diesbezüglichen Anregung siehe *Hofians* in *Straube* (Hrsg), UGB II/RLG³ § 223 Rz 16.

38 Diese Ergänzung ist auf eine entsprechende zwingende Vorgabe der Bilanzrichtlinie zurückzuführen. Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 10 unter Hinweis auf Art 9 Abs 2 zweiter Satz Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

39 Siehe dazu Teil 1 dieser Beitragsreihe *Urnik/Urtz*, ÖStZ 2015/209.

40 Ebenso EB RV 367 BlgNR 25. GP, 10.

41 Die entsprechende Anregung der KWT im Begutachtungsverfahren wurde nicht berücksichtigt. Siehe Stellungnahme der KWT vom 22. 10. 2014, 21/SN-59/ME, 25. GP, 15; siehe auch *Oser/Orth/Wirtz*, DB 2014, 1877 (1879).

42 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 10 unter Hinweis auf Anhang III der Bilanzrichtlinie, 2013/34 ABI L 182, 60; siehe auch *Petutschnig/Schallmeiner*, RWZ 2014, 330 (335).

43 Ebenso EB RV 367 BlgNR 25. GP, 10.

44 Siehe § 225 Abs 6 UGB idF RÄG 2014; diese Angabe erfolgte bisher im Anhang, siehe EB RV 367 BlgNR 25. GP, 13.

45 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 10 und 12.

46 Siehe auch unten Punkt 6. „Anlagevermögen“; ebenso *Ruprecht* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht § 226 Rz 4 zum bisherigen Wahlrecht zur Ausgliederung des Anlagespiegels in den Anhang.

47 Vgl § 225 Abs 3 UGB idF RÄG 2014; EB RV 367 BlgNR 25. GP, 10.

48 Siehe § 225 Abs 6 UGB idF RÄG 2014.

§ 189a Z 10 UGB idF RÄG 2014 definiert.⁴⁹

Weiters sind kleine Unternehmen nicht mehr zur Angabe der **wechselseitigen Verbriefung** von Forderungen im Anhang verpflichtet.⁵⁰ Außerdem brauchen kleine Gesellschaften den **Grundwert von Grundstücken** nicht mehr in der Bilanz anzugeben oder im Anhang anzumerken.⁵¹

6. ANLAGEVERMÖGEN

Nach § 226 Abs 1 UGB idF RÄG 2014 ist die **Entwicklung des Anlagevermögens** zwingend im Anhang darzustellen;⁵² die bisherige Möglichkeit der Darstellung in der Bilanz entfällt.⁵³ Da die Erstellung eines Anlagespiegels damit für alle Unternehmen verpflichtend ist, die einen Anhang führen müssen, haben auch kleine Unternehmen einen solchen zu erstellen.⁵⁴ Mangels Pflicht zur Erstellung eines Anhangs ist die Führung eines Anlagespiegels für Kleinstkapitalgesellschaften nicht verpflichtend.

Der Inhalt des Anlagespiegels wird wie bisher in § 226 Abs 1 UGB idF RÄG 2014 geregelt und um folgende Angaben **erweitert**:⁵⁵

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten am Ende des Wirtschaftsjahres,⁵⁶
- kumulierte Abschreibung zu Beginn des Geschäftsjahres,⁵⁷
- Bewegungen in den Abschreibungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres,⁵⁸
- im Laufe des Geschäftsjahres aktivierte Fremdkapitalzinsen iZm Herstellungsvorgängen.⁵⁹

7. ÄNDERUNGEN IN DEN §§ 226-228 UGB

Die Änderungen in den §§ 226-228 UGB stellen sich wie folgt dar:

- Die bisher in § 226 Abs 2 UGB vorgesehene **Ausschüttungssperre bei aktiven Steuerlatenzen** wird in § 235 UGB idF RÄG 2014 verschoben.
- Für kleine Gesellschaften entfällt die Verpflichtung, die Beträge von **Pauschalwertberichtigungen** zu Forderungen im Anhang anzugeben.⁶⁰ Weiters entfällt für kleine Gesellschaften die verpflichtende Anhangangabe zu **Ausleihungen mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr**.⁶¹
- § 228 UGB idF vor dem RÄG 2014 entfällt, weil die dort vorgesehenen Definitionen von „Beteiligungen“ und „verbunde-

nen Unternehmen“ im neu eingeführten § 189a Z 2 und Z 8 UGB erfolgen.

8. EIGENKAPITAL, UNVERSTEUERTE RÜCKLAGEN

§ 299 Abs 1 UGB idF RÄG 2014 regelt die Bilanzierung des Eigenkapitals einer GmbH, wenn diese das **Gründungsprivileg** des § 10b GmbHG in Anspruch genommen hat. Danach haben diese gründungsprivilegierten Gesellschaften im Eigenkapital zusätzlich jenen Betrag auszuweisen, den die Gesellschafter nach § 10b Abs 4 GmbHG nicht zu leisten verpflichtet sind. Vereinbaren die Gesellschafter beispielsweise eine gründungsprivilegierte Stammeinlage iHv 10.000 € und zahlen diese 5.000 € ein, stellt sich das Eigenkapital wie folgt dar:⁶²

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

Weiters wird der **Ausweis eigener Anteile im Nennkapital** neu geregelt⁶³ und an die international übliche Darstellung angepasst.⁶⁴ Der Nennbetrag der eigenen Anteile ist in einer Vorspalte offen vom Posten Nennkapital abzusetzen.⁶⁵

	EUR	
I. Grundkapital		100.000
abzügl. Nennbetrag eigener Aktien	-5.000	
ausgegebenes Grundkapital		95.000

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag der eigenen Aktien und ihren Anschaffungskosten ist mit den nicht gebundenen Kapitalrücklagen und den freien Gewinnrücklagen zu verrechnen.⁶⁶ Anschaffungsnebenkosten stellen im laufenden Geschäftsjahr sofortigen Aufwand dar.⁶⁷ Die **gebundene Rücklage** ist mit dem Nennbetrag der erworbenen eigenen Aktien zu dotieren.⁶⁸

Werden die eigenen Anteile wieder veräußert, sind die Nebenkosten der Veräußerung wie im Ankaufsfall laufender Aufwand.⁶⁹ Ein beim Verkauf über den Nennbetrag der Aktien erzielter Erlös (nach Berücksichtigung von Verkaufsnebenkosten) erhöht die nicht gebundene Kapitalrücklage und die freie Gewinnrücklage, soweit es durch den vorherigen Ankauf der eigenen Anteile zu einer Verrechnung mit ebendiesen Rücklagen gekommen ist.⁷⁰ Ein darüber hinausgehender

⁴⁹ Zur bisherigen Kritik aufgrund der Verwendung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs siehe *Hofians/Ressler* in *Straube* (Hrsg), UGB II/RLG³ § 225 Rz 15; siehe auch *Urnik/Urtz*, ÖStZ 2015/209.

⁵⁰ Siehe § 225 Abs 4 UGB idF RÄG 2014.

⁵¹ Siehe § 225 Abs 7 UGB idF RÄG 2014.

⁵² Vgl § 226 Abs 1 UGB idF RÄG 2014; für Deutschland siehe *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2014, 2219 (2224).

⁵³ Vgl *Petutschnig/Schallmeiner*, RWZ 2014, 330 (335).

⁵⁴ Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 10; zur unionsrechtlichen Grundlage siehe Art 16 Abs 2 iVm Art 17 Abs 1 lit a Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182; *Petutschnig/Schallmeiner*, RWZ 2014, 330 (335).

⁵⁵ Vgl *Wolf*, RdW 2015, 50 (53); siehe zum Stand Begutachtungsentwurf des RÄG 2014 *Petutschnig/Schallmeiner*, RWZ 2014, 330 (335).

⁵⁶ Siehe § 226 Abs 1 Z 1 UGB idF RÄG 2014.

⁵⁷ Siehe § 226 Abs 1 Z 3 idF RÄG 2014.

⁵⁸ Siehe § 226 Abs 1 Z 5 idF RÄG 2014.

⁵⁹ Siehe § 226 Abs 1 Z 6 idF RÄG 2014.

⁶⁰ Siehe nach § 226 Abs 5 UGB idF RÄG 2014.

⁶¹ Siehe § 227 UGB idF RÄG 2014.

⁶² Beispiel entnommen EB RV 367 BlgNR 25. GP, 10.

⁶³ Siehe § 229 Abs 1a und 1b UGB idF RÄG 2014; zur bisherigen bilanziellen Behandlung im Überblick *Petutschnig/Schallmeiner*, RWZ 2014, 330 (335 f).

⁶⁴ Vgl *Moser*, RÄG 2014 – auf dem Weg zur „Einheitsbilanz“? *ecolex* 2014, 997 (998) mit Hinweis auf IAS 32.33 f und § 272 Abs 1a dHGB.

⁶⁵ § 229 Abs 1a erster Satz UGB idF RÄG 2014; zum Beispiel siehe EB RV 367 BlgNR 25. GP, 10.

⁶⁶ § 229 Abs 1a Satz 2 UGB idF RÄG 2014.

⁶⁷ § 229 Abs 1a Satz 3 UGB idF RÄG 2014.

⁶⁸ § 229 Abs 1a vorletzter Satz UGB idF RÄG 2014.

⁶⁹ § 229 Abs 1b vorletzter Satz UGB idF RÄG 2014.

⁷⁰ § 229 Abs 1b Satz 2 UGB idF RÄG 2014.

Differenzbetrag ist in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen.⁷¹

9. GuV

Für kleine Unternehmen entfallen folgende Aufgliederungsvorschriften:

- Die Aufgliederung der sonstigen betrieblichen Erträge,⁷²
- die Aufgliederung des Personalaufwands (allerdings ist eine Aufgliederung von Löhnen und Gehältern einerseits und sozialen Aufwendungen, davon für Altersversorgung, andererseits notwendig),⁷³
- der gesonderte Ausweis von den übrigen Steuern (= nicht Steuern vom Einkommen und Ertrag)⁷⁴ sowie
- die Aufgliederung der Aufwendungen aus Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens.⁷⁵

Um die internationale Vergleichbarkeit des Jahresabschlusses zu verbessern,⁷⁶ entfällt der **Ausweis der ao Erträge und ao Aufwendungen**.⁷⁷ Diese Beträge sind den „ordentlichen“ Positionen zuzuordnen.⁷⁸ Damit besteht für den Bilanzsteller keine Möglichkeit mehr, Verluste tendenziell dem außerordentlichen Bereich zuzuordnen.⁷⁹ Allerdings sind Betrag und Wesensart von einzelnen Ertrags- und Aufwandsposten **von außerordentlicher Größenordnung oder außerordentlicher Bedeutung** im Anhang anzugeben.⁸⁰ Damit stellt der Gesetzeswortlaut im Gegensatz zur geltenden Rechtslage⁸¹ klar, dass auch eine rein betragsmäßige Außerordentlichkeit zu einer Anhangangabe führen muss.⁸² Für Kleinstkapitalgesellschaften entfällt der Hinweis auf ao Erträge und ao Aufwendungen mangels Anhang zur Gänze.

Durch diese Verkürzung der GuV entfällt die Position „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT)“.⁸³ Allerdings haben mittlere und große Unternehmen statt dem EGT die Position „**Ergebnis vor Steuern**“ auszuweisen.⁸⁴ Die Bildung von Zwischensummen darf bei kleinen Gesellschaften grundsätzlich unterbleiben. Allerdings ist der Ausweis der Position „**Ergebnis nach Steuern**“⁸⁵ von dieser Regelung ausgenommen und damit zwingend.⁸⁶

Nach § 231 Abs 5 UGB idF RÄG 2014 müssen die Veränderungen der **Kapital- und Gewinnrücklagen** nicht mehr zwangsweise in der GuV ausgewiesen werden; der Ausweis kann im Anhang erfolgen. Denn die Eigenkapitalverwendung ist kein Bestandteil der GuV im engeren Sinne und ist daher auch nicht im Gliederungsschema der Bilanzrichtlinie enthalten.⁸⁷ Allerdings gestattet die Bilanzrichtlinie die Adaptierung der Gliederung der GuV zum Ausweis der Ergebnisverwendung.⁸⁸ Dadurch kann der bisherige Ausweis der Ergebnisverwendung in der GuV auch bei allen Unternehmen beibehalten werden.⁸⁹

10. AUSSCHÜTTUNGSSPERREN

Von den Ausschüttungssperren des § 235 idF vor dem RÄG 2014 verbleibt lediglich diejenige für die Auflösung aus Kapitalrücklagen, die durch eine Aufwertung auf den beizulegenden Wert im Zuge einer Umgründung entstanden sind (sog Umgründungsrücklage).⁹⁰ Die Ausschüttungssperre aufgrund von Zuschreibungen⁹¹ und die Ausschüttungssperre wegen der Beseitigung unversteuerter Rücklagen⁹² entfallen ersatzlos.⁹³

Die Ausschüttungssperre aufgrund der Auflösung der **Umgründungsrücklage** betrifft nicht nur das Geschäftsjahr der Auflösung, sondern auch die Folgejahre.⁹⁴ Denn die Ausschüttungssperre vermindert sich insoweit, als in den Folgejahren das Jahresergebnis der übernehmenden Gesellschaft durch die Abschreibung der aufgewerteten Vermögensgegenstände einschließlich eines Firmenwerts vermindert wird.⁹⁵ Die durch die Umgründung erzielten Wertzuwächse werden durch die folgenden Abschreibungen ohnedies neutralisiert.

Die bisher in § 226 Abs 2 UGB idF vor dem RÄG 2014 vorgesehene Ausschüttungssperre für den Aktivüberhang bei latenten Steuern wird in § 235 Abs 2 UGB idF RÄG 2014 übernommen.⁹⁶ Diese Ausschüttungssperre gilt unabhängig von den Ergebniswirkungen im Geschäftsjahr.⁹⁷

11. ANHANG

Die Regelungstechnik zu den Anhangangaben wird grundlegend umgestellt. Bisher bildeten die Anhangangaben für große Unternehmen den Ausgangspunkt. Für mittlere und kleine Unternehmen waren Ausnahmen vorgesehen (sog Top-Down-

71 § 229 Abs 1b Satz 3 iVm Abs 2 Z 1 idF RÄG 2014.

72 § 231 Abs 2 Z 4 UGB idF RÄG 2014.

73 § 231 Abs 2 Z 6 UGB idF RÄG 2014; siehe EB RV 367 BlgNR 25. GP, 11.

74 § 231 Abs 2 Z 8 UGB idF RÄG 2014.

75 § 231 Abs 2 Z 14 UGB idF RÄG 2014.

76 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 1.

77 Es entfallen § 231 Abs 2 Z 18-20 sowie Abs 3 Z 17-19 UGB idF vor dem RÄG 2014 und § 233 UGB idF vor dem RÄG 2014; zur bisherigen Kritik zur engen gesetzlichen Definition des „Außerordentlichen“ siehe Müller/Wiedermann in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht § 233 Rz 2 mwN; für Deutschland siehe Lüdenbach/Freiberg, BB 2014, 2219 (2222).

78 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 11; zur Diskussion der daraus resultierenden Neudefinition der Umsatzerlöse siehe Urnik/Ortz, ÖStZ 2015/209; für Deutschland siehe Oser/Orth/Wirtz, DB 2014, 1877 (1879) sowie Richter, Anpassung der Umsatzerlösedefinition durch das BilRUG, DB 2015, 385.

79 Vgl Wolf, RdW 2015, 50 (53).

80 Siehe § 237 Abs 1 Z 4 UGB idF RÄG 2014; Art 16 Abs 1 lit f Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

81 Vgl Müller/Wiedermann in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht § 233 Rz 14; differenzierend Bergmann in Straube (Hrsg), UGB II/RLG³ § 233 Rz 17.

82 Ebenso Petutschnig/Schallmeiner, RWZ 2014, 330 (336); für Deutschland siehe Lüdenbach/Freiberg, BB 2014, 2219 (2222) sowie Oser/Orth/Wirtz, DB 2014, 1877 (1879).

83 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 11; Dokalik, RWZ 2013, 297 (299); Öpinger/Rohatschek, Überarbeitung der Rechnungslegungs-Richtlinien – Schaffung einer neuen Bilanzierungsrichtlinie, RWZ 2012, 201 (205).

84 § 231 Abs 2 Z 17 UGB idF RÄG 2014.

85 § 231 Abs 2 Z 19 und Abs 3 Z 18 UGB idF RÄG 2014.

86 Siehe § 231 Abs 4 UGB idF RÄG 2014.

87 Siehe Anhang V und VI der Bilanzrichtlinie, 2013/34 ABI L 182, 66 f.

88 Vgl Art 9 Abs 6 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

89 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 11.

90 Entspricht § 235 Abs 1 UGB idF RÄG 2014, allerdings wurde der bisherige Fehlverweis auf § 202 Abs 2 Z 1 UGB (vgl OGH 9. 11. 2003, 6 Ob 103/03w) entfernt.

91 § 235 Z 1 UGB idF vor dem RÄG 2014.

92 § 235 Z 2 UGB idF vor dem RÄG 2014.

93 Damit erübrigt sich auch die bisherige Kritik der hL an den Ausschüttungssperren des § 235 Z 1 und Z 2 UGB idF vor dem RÄG 2014; siehe dazu Bergmann in Straube (Hrsg), UGB II/RLG³ § 235 Rz 7 und 10 sowie Ludwig/Strimitzer in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht § 235 Rz 3.

94 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 11.

95 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 12; im Gesetzeswortlaut klargestellt aufgrund einer Anregung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Begutachtungsverfahren (12/SN-100/ME 24. GP).

96 Vgl Petutschnig/Schallmeiner, RWZ 2014, 330 (334); zu den Neuerungen bei den latenten Steuern siehe auch Urnik/Ortz, ÖStZ 2015/209; iZm Umgründungen Bertl/Hirschler, Auswirkungen des RÄG 2014 auf die Bilanzierung latenter Steuern im Zusammenhang mit Umgründungen vor Inkrafttreten des RÄG 2014, RWZ 2015, 46.

97 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 11.

Prinzip). Dieses Regel-Ausnahme-Prinzip wird durch ein Bottom-Up-Konzept ersetzt.⁹⁸ Die Neuregelung sieht **eine Grundlage von Anhangangaben für alle Unternehmen** vor; dieser „Mindestanhang“ wird für mittlere und große Unternehmen um Zusätze erweitert.

Wie bisher sind im Anhang Bilanz und GuV so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Dies entspricht dem Grundsatz des „true and fair view“ der Bilanzrichtlinie.⁹⁹ Die Anhangangaben sind in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz und GuV vorzunehmen.¹⁰⁰

Eine **kleine Gesellschaft** braucht grundsätzlich keine über die Anforderungen des UGB hinausgehenden Anhangangaben zu machen. Dies gilt sowohl für kleine GmbHs als auch kleine AGs.¹⁰¹ Dadurch wird die Anzahl der Anhangangaben für kleine Unternehmen von bisher rund 24 auf rund 14 reduziert.¹⁰² Sind allerdings auf kleine Gesellschaften Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen bestimmter Rechtsformen anwendbar, die auf Rechtsakten der EU beruhen, sind diese zu beachten.¹⁰³ Als Ausgangspunkt für die Erstellung des Anhangs aller Unternehmen dient § 237 UGB idF RÄG 2014;¹⁰⁴ dieser fasst beinahe sämtliche¹⁰⁵ Anhangangaben für kleine Unternehmen zusammen.

In zwei Fällen macht das RÄG 2014 von in der Bilanzrichtlinie vorgesehenen Wahlrechten iZm kleinen Gesellschaften Gebrauch:¹⁰⁶ Zum einen haben kleine Unternehmen **Name und Sitz des Mutterunternehmens** anzugeben, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt.¹⁰⁷ Zum anderen müssen kleine Aktiengesellschaften Art und finanzielle Auswirkungen derjenigen **wesentlichen Ereignisse nach dem Abschlussstichtag** erläutern, die weder in der GuV noch in der Bilanz berücksichtigt worden sind.¹⁰⁸ Diese Angabe musste bisher im Lagebericht erfolgen.¹⁰⁹

§ 238 UGB idF RÄG 2014 nennt jene Anhangangaben, die **mittlere und große Unternehmen** zusätzlich zu machen haben.¹¹⁰ In § 239 UGB idF RÄG 2014 werden wie bisher alle

Pflichtangaben über Organe und Arbeitnehmer zusammengefasst. Die Verpflichtung zur Angabe der an Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglieder gewährten Vorschüsse und Kredite sowie der zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse findet sich nunmehr in § 237 UGB idF RÄG 2014, weil wie bisher auch kleine Gesellschaften zu deren Angabe verpflichtet sind.¹¹¹

Wenn sich bei **großen Gesellschaften** die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden, haben diese eine zusätzliche Aufgliederung der Umsatzerlöse nach den Tätigkeitsbereichen sowie nach den geographisch bestimmten Märkten im Anhang vorzunehmen.¹¹² Die Aufgliederung kann allerdings unterbleiben, wenn sie nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung geeignet ist, dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen.¹¹³

Die Pflichtangaben für **Aktiengesellschaften** werden in § 241 UGB idF RÄG 2014 zusammengefasst. Allerdings gilt diese Bestimmung nur für mittelgroße und große Aktiengesellschaften. Die Angaben zum Bestand an eigenen Aktien wandern vom Anhang¹¹⁴ in den Lagebericht.¹¹⁵

12. LAGEBERICHT

Die Vorschriften zum Lagebericht bleiben weitgehend unverändert. Allerdings ist im Lagebericht **NICHT** mehr auf **Vorgänge von besonderer Bedeutung** einzugehen, wenn diese nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind.¹¹⁶ Diese Angaben sind **für mittelgroße und große Gesellschaften** bereits im Anhang zu machen.¹¹⁷ Darüber hinaus haben auch **kleine AGs** diese Vorgänge im Anhang anzugeben, nicht hingegen kleine GmbHs.¹¹⁸ Schon bisher war dieser Hinweis im Jahresabschluss von kleinen GmbHs nicht enthalten,¹¹⁹ weil kleine GmbHs keinen Lagebericht zu erstellen hatten.¹²⁰

Die Bestimmung, wonach **kleine GmbHs** keinen Lagebericht aufzustellen brauchen, erfährt durch das RÄG 2014 keine Änderung.¹²¹ Der Gesetzeswortlaut umfasst damit nicht die neu eingeführten **Kleinstkapitalgesellschaften** in Form der GmbH. Wenn jedoch schon kleine GmbHs keinen Lagebericht aufzustellen haben, muss dies nach dem Gesetzeszweck auch für „Kleinst-GmbHs“ gelten. Denn der Gesetzgeber hat gerade für diese Gesellschaften besondere Vereinfachungen vorgesehen, die einer

98 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 1 sowie 12.

99 Vgl Art 4 Abs 3 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182; eine solche allgemeine Verpflichtung zur Erläuterung von Bilanz und GuV war dem Unionsrecht bisher nicht zu entnehmen, siehe *Nowotny in Straube* (Hrsg), UGB II/RLG³ § 236 Rz 4 sowie *Müller in Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht § 236 Rz 28.

100 Siehe § 236 UGB idF RÄG 2014 sowie Art 15 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182; zum Erfordernis der Strukturierung der Anhangangaben nach sachlichen Gesichtspunkten schon bisher *Müller in Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht § 236 Rz 16; zur den nicht übernommenen Anmerkungen der KWT im Begutachtungsverfahren siehe Stellungnahme der KWT vom 22. 10. 2014, 21/SN-59/ME, 25. GP, 18.

101 Vgl *Dokalik*, RWZ 2013, 297 (300); *Wolf*, RdW 2015, 50 (50).

102 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 1.

103 Siehe §§ 236 Satz 2 UGB idF RÄG 2014; EB RV 367 BlgNR 25. GP, 12.

104 Dieser beruht auf Art 16 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

105 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 12.

106 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 13.

107 Siehe § 237 Abs 1 Z 7 UGB idF RÄG 2014 sowie Art 16 Abs 2 iVm Art 17 Abs 1 lit m Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

108 Siehe § 237 Abs 2 iVm § 238 Abs 1 Z 11 UGB idF RÄG 2014 sowie Art 16 Abs 2 iVm Art 17 Abs 1 lit q Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182. Nach Art 17 Abs 1 lit q wäre diese Angabe lediglich für mittlere und große Unternehmen verpflichtend im Anhang vorzunehmen. Für Deutschland siehe *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2014, 2219 (2224).

109 Vgl § 243 Abs 3 Z 1 UGB idF vor RÄG 2014; siehe auch EB RV 367 BlgNR 25. GP, 13.

110 Grundlage dafür bildet Art 17 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182. Der in Art 17 Abs 1 lit b der Bilanzrichtlinie vorgesehene Ausweis des Anlage spiegels im Anhang ist bereits in § 226 UGB idF RÄG 2014 enthalten.

111 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 14.

112 Vgl § 241 UGB idF RÄG 2014; siehe auch Art 18 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

113 Vgl § 241 Satz 2 UGB idF RÄG 2014. Diese Regelung entspricht dem bisherigen § 237 Abs 1 Z 9 UGB idF vor dem RÄG 2014.

114 Vgl § 240 Z 3 UGB idF vor dem RÄG 2014 sowie § 243 Abs 3 Z 3 UGB idF RÄG 2014; unionsrechtliche Grundlage bildet Art 19 Abs 2 lit c Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

115 Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 14.

116 Siehe § 243 Abs 3 Z 1 UGB idF vor dem RÄG 2014.

117 Vgl § 238 Abs 1 Z 11 UGB idF RÄG 2014; *Petutschnig/Schallmeiner*, RWZ 2014, 330 (336).

118 Siehe § 237 Abs 2 iVm § 238 Abs 1 Z 11 UGB idF RÄG 2014; siehe auch den Hinweis im Begutachtungsverfahren in der Stellungnahme der KWT vom 22. 10. 2014, 21/SN-59/ME, 25. GP, 18.

119 Vgl *Dokalik*, RWZ 2013, 297 (300).

120 Vgl § 243 Abs 4 UGB idF vor RÄG 2014; *Müller in Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht § 243 Rz 1 ff.

121 § 243 Abs 4 UGB idF vor RÄG 2014; Art 19 Abs 3 Bilanzrichtlinie gestattet den Mitgliedstaaten, kleine Unternehmen von der Verpflichtung zur Erstellung eines Lageberichts auszunehmen.

kleinen GmbH nicht zustehen.¹²² Auch nach den Erwägungsgründen der Bilanzrichtlinie finden die für kleine Unternehmen geltenden Vorschriften auf Kleinstunternehmen Anwendung, wenn es keine speziellen Vorschriften für Kleinstunternehmen gibt.¹²³

Während nach dem Wortlaut des § 243 Abs 4 UGB idF vor dem RÄG 2014 nur **kleine GmbHs** keinen Lagebericht aufzustellen brauchten, mussten kleine AGs einen solchen erstellen. Diese Pflicht bleibt für **kleine AGs** auch nach dem RÄG 2014 bestehen. Dies ergibt sich zum einen aus dem nicht geänderten Gesetzeswortlaut des § 243 Abs 4 UGB idF RÄG 2014. Zum anderen lässt die Bilanzrichtlinie eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Erstellung eines Lageberichts nur dann zu, wenn der nationale Gesetzgeber stattdessen die Vornahme der Angaben iZm eigenen Aktien verpflichtend im Anhang vorsieht.¹²⁴ Da die Angaben zu eigenen Aktien nach dem RÄG 2014 im Lagebericht zu erfolgen haben,¹²⁵ haben kleine AGs weiterhin einen Lagebericht zu erstellen.

Für „Kleinst-AGs“ besteht dieselbe unionsrechtliche Regelung: Nur wenn die Angaben zum Erwerb eigener Aktien nach der nationalen Gesetzgebung im Anhang verpflichtend vorgesehen sind, könnte die Pflicht zur Erstellung des Lageberichts entfallen.¹²⁶ Da der Gesetzgeber des RÄG 2014 dies nicht vorgesehen hat, haben auch „Kleinst-AGs“ einen Lagebericht zu erstellen.

13. BERICHT ÜBER ZAHLUNGEN AN STAATLICHE STELLEN – COUNTRY-BY-COUNTRY-REPORTING

In § 243c UGB idF RÄG 2014 wird die Verpflichtung zur Erstellung eines Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen eingeführt.¹²⁷ Dieser Bericht soll die Regierungen ressourcenreicher Länder dazu bringen, ihren Bürgern die Einnahmen aus der mineralgewinnenden Industrie und der Industrie des Holzeinschlags in Primärwäldern offenzulegen.¹²⁸ Den Bericht haben große Gesellschaften und Gesellschaften von öffentlichem Interesse jährlich zu erstellen, wenn sie in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind.¹²⁹

Eine Ausnahme von dieser Verpflichtung besteht für Gesellschaften, deren Zahlungen an staatliche Stellen **im konsolidierten Bericht eines Mutterunternehmens** (= Konzernzahlungsbericht) mit Sitz in der EU oder im EWR enthalten sind.¹³⁰ Allerdings kommt die Befreiung nur zur Anwendung, wenn im Anhang zum Jahresabschluss angegeben wird, bei welchem Unternehmen diese Zahlungen in den konsolidierten Bericht einbezogen worden sind und wo dieser erhältlich ist.¹³¹ Für die Erstellung des Konzernzahlungsberichts empfiehlt es sich die Datenerhebung

bei den Tochterunternehmen im Rahmen der Erstellung des „reporting packages“ für den Konzernabschluss vorzunehmen.¹³²

Im Zahlungsbericht sind alle **Geld- und Sachleistungen** des Unternehmens auszuweisen, die für die Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern an eine staatliche Stelle je Geschäftsjahr geleistet werden.¹³³ Maßgebend ist der tatsächliche Zahlungs- oder Leistungsabfluss im Geschäftsjahr; eine Periodenabgrenzung ist daher nicht vorzunehmen.¹³⁴ Die Zahlungen sind wie folgt anzugeben:

- Zahlungen je staatlicher Stelle (= einzelne Behörde, Abteilung einer Behörde oder von einer Behörde kontrolliertes Unternehmen)¹³⁵
- Art der Leistung (Produktionszahlungsansprüche; Ertragssteuern; Nutzungsentgelte; Dividenden, Unterzeichnungs-, Entdeckungs- und Produktionsboni; Lizenz-, Miet- und Zugangsgebühren; Beiträge zur Verbesserung der Infrastruktur)¹³⁶
- Aufgliederung der Zahlungen nach Projekten,¹³⁷ sofern die Zuteilung zu einem Projekt möglich ist,¹³⁸ sowie innerhalb des Projekts Aufgliederung nach Art der Leistung¹³⁹

Leistungen mit einem Gegenwert von **weniger als 100.000 € pro Geschäftsjahr** müssen nicht ausgewiesen werden.¹⁴⁰ Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um eine Einmalzahlung handelt oder eine Ratenvereinbarung getroffen wird.¹⁴¹ Unterbleibt bei einer Aufgliederung nach Art der Leistung und nach Projekten der Ausweis einer Einzelleistung (= Summe der aufgegliederten Einzelleistungen erreicht nicht den anzugebenden Gesamtbetrag), ist auf die Inanspruchnahme dieser Erleichterung gesondert hinzuweisen.¹⁴² Wurden überhaupt keine berichtspflichtigen Zahlungen geleistet, so ist dies im Bericht anzugeben. Damit kann der Bericht niemals zur Gänze entfallen.¹⁴³ Abgrenzungsprobleme hinsichtlich der 100.000-€-Grenze können sich im Konzerngefüge ergeben, wenn Zahlungen von verschiedenen rechtlichen Einheiten geleistet werden.¹⁴⁴



Beispiel zur Aufgliederung:¹⁴⁵

Ein Unternehmen bezahlt an eine **nationale Behörde** pro Jahr 200.000, davon 150.000 an Steuern und 50.000 für die Verbesserung der Infrastruktur, und an eine **regionale Behörde** 300.000, davon 150.000 an Produktionszahlungen für ein bestimmtes Projekt, 100.000 an Lizenzzahlungen für dieses Projekt und 50.000 an (unspezifischen) Boni.

¹²² Zur Befreiung von der Verpflichtung einen Anhang zu erstellen siehe ausführlich oben Punkt 3. „Einführung Kleinstkapitalgesellschaften“.

¹²³ Siehe Erwägungsgrund 13 zur Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

¹²⁴ Siehe Art 19 Abs 3 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

¹²⁵ Vgl § 240 Z 3 UGB idF vor dem RÄG 2014 sowie § 243 Abs 3 Z 3 UGB idF RÄG 2014; zum Verschieben dieser Angaben vom Anhang in den Lagebericht siehe auch EB RV 367 BlgNR 25. GP, 14.

¹²⁶ Art 36 Abs 1 lit c Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

¹²⁷ Siehe auch Kapitel 10 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182, 52 ff.

¹²⁸ Vgl Erwägungsgrund 45 zur Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

¹²⁹ Vgl *Keller/Schmid*, Country-by-Country-Reporting: neue Anforderungen für das Rechnungswesen durch BilRUG-RefE und EITI, BB 2014, 2283 (2285).

¹³⁰ Zum konsolidierten Bericht siehe Art 44 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

¹³¹ § 243c Abs 1 letzter Satz UGB idF RÄG 2014.

¹³² Vgl *Keller/Schmid*, BB 2014, 2283 (2285).

¹³³ Siehe § 243c Abs 3 UGB idF RÄG 2014.

¹³⁴ Vgl *Keller/Schmid*, BB 2014, 2283 (2285).

¹³⁵ Vgl Art 41 Z 3 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182; EB RV 367 BlgNR 25. GP, 15.

¹³⁶ § 243c Abs 3 UGB idF RÄG 2014 sowie Art 43 Abs 2 lit b Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

¹³⁷ Zur Definition des Begriffs „Projekt“ § 243c Abs 4 letzter Satz UGB idF RÄG 2014 sowie Art 41 Z 4 Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

¹³⁸ § 243c Abs 4 UGB idF RÄG 2014.

¹³⁹ Vgl Art 43 Abs 2 lit c Bilanzrichtlinie 2013/34 ABI L 182.

¹⁴⁰ § 243c Abs 5 UGB idF RÄG 2014.

¹⁴¹ Siehe § 243c Abs 5 Satz 2 UGB idF RÄG 2014; *Keller/Schmid*, BB 2014, 2283 (2285).

¹⁴² § 243c Abs 5 Satz 3 UGB idF RÄG 2014.

¹⁴³ Vgl EB RV 367 BlgNR 25. GP, 15.

¹⁴⁴ Ebenso *Keller/Schmid*, BB 2014, 2283 (2285).

¹⁴⁵ Entnommen EB RV 367 BlgNR 25. GP, 15.

Offenzulegen ist die Gesamtzahlung an die nationale Behörde von 200.000, davon 150.000 an Steuern; anzugeben ist, dass die Restsumme gem § 243c Abs 5 UGB nicht weiter aufgeschlüsselt wird. Ebenso ist die Gesamtzahlung an die regionale Behörde von 300.000 anzugeben, davon entfallen 250.000 auf das anzugebende Projekt, und zwar 150.000 an Produktionszahlungen und 100.000 an Lizenzzahlungen. Die Restsumme wird gem § 243c Abs 5 UGB nicht weiter aufgeschlüsselt.

14. FAZIT

- Die Einführung von **Kleinstkapitalgesellschaften**, die keinen Anhang zu erstellen haben, stellt für Unternehmen mit eingeschränkter wirtschaftlicher Aktivität eine Vereinfachung dar. Allerdings werden manche Anhangangaben unter die Bilanz verschoben.
- Die Möglichkeit der Darstellung von **Forderungs- oder Verbindlichkeiten-Spiegel** im Anhang besteht nicht mehr (auch nicht optional für diejenigen Gesellschaften, die ohnedies

einen Anhang aufstellen müssen). Allerdings hat sich diese Darstellungsweise in der Vergangenheit bewährt.

- Die Neuregelung der **Ausschüttungssperren** sowie die Neukodifizierung der **Anhangangaben** dienen der Übersichtlichkeit des UGB.
- Die Einführung des Berichts **über Zahlungen an staatliche Stellen** bringt zusätzlichen Verwaltungsaufwand mit sich; allerdings erscheint dieser aufgrund des Zwecks, Zahlungen an staatliche Stellen für die Bürger transparent zu machen, gerechtfertigt.



Der Autor:

Univ.-Ass. Dr. **Stefan Papst**, LL.M. (LSE) ist Steuerberater und Mitarbeiter an der Universität Salzburg, Abteilung Finanzrecht.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Papst/Stefan

Foto Privat

Dr. Edeltraud Lachmayer, BMF

Neues zu finalen Verlusten – Die Rechtssache *Kommission/Großbritannien, C-172/13*

» ÖStZ 2015/211

Mit Urteil des EuGH vom 3. Februar 2015, C-172/13, ist das schon länger erwartete Nachfolgeurteil zu *Marks & Spencer* ergangen. Es enthält neue Facetten für die Definition finaler Verluste, die wohl als ziemlich überraschend bezeichnet werden können.

1. SACHVERHALT

Großbritannien hatte nach dem Urteil des EuGH in der Rs *Marks & Spencer*¹ die entsprechenden Regelungen über den Konzernabzug bei Verlusten gebietsfremder Gesellschaften neu geregelt. Die britischen Regelungen sehen vor, dass ein grenzüberschreitender Konzernabzug in folgenden Fällen zulässig ist:

1. Die gebietsfremde Gesellschaft muss die Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten im Steuerzeitraum, in dem diese Verluste entstanden sind, oder in früheren Steuerzeiträumen ausgeschöpft haben. Es darf zudem keine Möglichkeit bestehen, die Verluste in zukünftigen Steuerzeiträumen zu berücksichtigen.
2. Die Feststellung, ob Verluste in zukünftigen Steuerzeiträumen berücksichtigt werden können, muss *unmittelbar nach Ende*

des Steuerzeitraums, in dem die Verluste entstanden sind, getroffen werden.

3. Als allgemeine Frist für die Antragstellung auf Konzernabzug gelten zwei Jahre ab Ende jenes Steuerzeitraums, in dem die Verluste entstanden sind.

Die zweite Voraussetzung bedeutet, dass ein späteres „Endgültigwerden“ der Verluste, weil etwa die Gesellschaft einige Jahre später liquidiert wird und die Verluste bis zu diesem Zeitpunkt nicht verrechnet werden konnten, nicht mehr berücksichtigt werden kann. Es kommt daher im britischen Steuerrecht zu einer ex ante Beurteilung einer Finalität der Verluste zum Zeitpunkt ihrer Erwirtschaftung und nicht zu einer ex post Beurteilung zum Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft oder eines sonstigen Unmöglichwerdens der Verlustverwertung.² Im Ergebnis erfolgt daher in der Regel nur die Berücksichtigung der Verluste aus einem einzigen (dem letzten) Wirtschaftsjahr.

Die Europäische Kommission (EK) hatte ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Großbritannien eingeleitet, da sie der Ansicht war, die britischen Regelungen würden es in der Praxis so gut wie unmöglich machen, einen grenzüberschreitenden

¹ EuGH vom 13. 12. 2005, C-446/03.

² So auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (Lexis Nexis 2010) 517.