

Einleitung

Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz, BGBl I 2015/22 (RÄG 2014) verfolgt im Wesentlichen vier Ziele: zunächst die Umsetzung der Bilanz-Richtlinie ins österreichische Recht. Diese Umsetzung der Richtlinie wird zweitens zum Anlass genommen, das Bilanzrecht insgesamt zu modernisieren. Drittens sollen die unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften stärker an die steuerrechtlichen Vorschriften angepasst werden („Einheitsbilanz“). Schließlich sollen mit dem RÄG 2014 Erleichterungen für Kleinunternehmen („Micro Entities“) geschaffen werden und das Verfahren zur Erlassung von Zwangsstrafen bei nicht zeitgerechter Offenlegung der Rechnungslegungsunterlagen entschärft werden.

A. Umsetzung der Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU

Die Bilanz-Richtlinie ist bis 20. 7. 2015 umzusetzen. Die mit der Richtlinie verfolgten Ziele sind eine Entlastung von kleineren Unternehmen von Berichtspflichten und eine stärkere internationale Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen. Die Schwellenwerte werden um ca 4% angehoben, sodass in Zukunft mehr Unternehmen die Erleichterungen für kleine Gesellschaften in Anspruch nehmen können.¹⁾ Außerdem werden die Anhangangaben für kleine Unternehmen von bisher rund 24 auf rund 14 reduziert. Auf der anderen Seite sollen sehr große Unternehmen, die im Rohstoffsektor tätig sind, durch einen zusätzlichen Bericht angehalten werden, ihre Zahlungen an staatliche Stellen offenzulegen.

B. Modernisierung des Bilanzrechts

Die Umsetzung der Richtlinie wird zum Anlass genommen, das Bilanzrecht insgesamt zu modernisieren, etwa durch Beseitigung international nicht üblicher Posten und Bilanzierungsmethoden. So

¹⁾ Diese Erleichterung wird allerdings zum Teil dadurch wieder kompensiert, dass aufgrund der Neudefinition der „Umsatzerlöse“ (siehe dazu § 189a Z 5) mehr Einnahmen als bisher dem Umsatz hinzuzurechnen sind.

werden etwa die unversteuerten Rücklagen abgeschafft, und der Ausweis latenter Steuern und eigener Anteile neu geregelt. Im Bereich der Konzernrechnungslegung wird das Beteiligungserfordernis bei der Beherrschung aufgrund einheitlicher Leitung gestrichen und die Buchwertmethode bei der Kapitalkonsolidierung beseitigt. Das RÄG 2014 stellt damit den Abschluss der mit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2010, BGBl I 2009/140 (RÄG 2010) begonnenen Arbeiten zur Deregulierung und Verbesserung der Aussagekraft des unternehmensgesetzlichen Abschlusses dar.

C. Annäherung an das Steuerrecht („Einheitsbilanz“)

Unterschiede in der Bewertung zwischen Unternehmensbilanz und Steuerbilanz sollen angeglichen werden. Das betrifft insbesondere folgende Änderungen:

- das Disagio ist in Zukunft – wie im Steuerrecht – verpflichtend als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen (§ 198 Abs 7);
- bei den Herstellungskosten sind zukünftig – wie im Steuerrecht – auch die Gemeinkosten einzubeziehen (§ 203 Abs 3);
- in § 211 wird vorgesehen, dass Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen sind, wobei Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr „marktüblich“ abzuzinsen sind.

Weiters wird das bisherige Wahlrecht, aus steuerlichen Gründen eine gebotene Zuschreibung zu unterlassen, aufgehoben, sodass bisher unterlassene Zuschreibungen im Geschäftsjahr, das nach dem 31. 12. 2015 beginnt, nachzuholen sind. Der Zuschreibungsbetrag kann jedoch durch Zuführung in eine außerbilanzielle Zuschreibungsrücklage einstweilen steuerneutral gehalten werden.

D. Erleichterungen bei der Offenlegung von Bilanzen

Wenn Bilanzen nicht rechtzeitig offengelegt werden, verhängt das Firmenbuchgericht Zwangsstrafverfügungen. Das führte in der Vergangenheit zu einer hohen Offenlegungsmoral bei den Unternehmen, vereinzelt aber auch zu Härtefällen, die mit dem RÄG 2014 abmildert werden sollen. So werden die Strafdrohungen für Kleinstunternehmen gesenkt und die Möglichkeit von Stundung und Nachlass der Geldstrafen im Gesetz verankert. Während eines Insolvenzverfahrens sollen keine Strafen mehr verhängt werden.

E. Gesetzgebungsverfahren

Der Entwurf eines Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 wurde am 23. 9. 2014 nach mehreren Arbeitsgruppen-Sitzungen im Bundesministerium für Justiz zur allgemeinen Begutachtung versendet. Bereits am 18. 11. 2014 wurde der Entwurf im Ministerrat als Regierungsvorlage beschlossen (367 BlgNR 25. GP). Am 2. 12. 2014 wurde der Entwurf im Justizausschuss mit einem Abänderungsantrag zu den Übergangsbestimmungen mehrheitlich angenommen (400 BlgNR 25. GP). Der Beschluss des Nationalrats erfolgte am 11. 12. 2014, und jener des Bundesrates am 18. 12. 2014.

Kundgemacht wurde das RÄG 2014 am 13. 1. 2015 als BGBl I 2015/22. Es tritt zum Großteil mit dem 20. 7. 2015 in Kraft (das ist auch der Stichtag für die Umsetzung der Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU), ist aber in seinen wesentlichen Teilen erst für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen.

9783214036119
Rechnungslegungs-Änderungsgesetz RÄG 2014
Dietmar Dokalik
MANZ Verlag Wien

Jetzt bestellen

Erläuterungen

Allgemeiner Teil

A. Die Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 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, ABl. Nr. L 182 vom 29. 6. 2013, S. 19 (in der Folge kurz: Bilanz-Richtlinie oder nur Richtlinie), ist bis 20. Juli 2015 umzusetzen. Diese Richtlinie übernimmt in weiten Teilen den Text der bisherigen Vierten Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1987 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 78/660/EWG (in der Folge kurz: Vierte Richtlinie), und der Siebenten Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1983 über den konsolidierten Abschluss, 83/349/EWG (in der Folge kurz: Siebente Richtlinie), ändert und ergänzt diese Vorschriften aber in folgenden Bereichen:

1. Eines der Kernstücke der Richtlinie ist die **Vollharmonisierung der Angaben für kleine Unternehmen.**¹⁾ Anstelle des bisher gewählten „top-down“-Ansatzes mit Anhangbestimmungen für große Unternehmen und partielle Ausnahmen für mittlere und kleine Unternehmen werden die Anhangangaben nunmehr nach einen „bottom-up“-Ansatz kodifiziert, sodass Ausgangspunkt die Regelung für alle Unternehmen ist (§ 237 UGB idF des Vorschlags), die um zusätzliche Anhangangaben für mittlere und große Unternehmen ergänzt wird (§§ 238 ff). Insgesamt werden die Anhangangaben für kleine Unternehmen von bisher rund 24 (nach der Formblatt-VO) auf zukünftig rund 14 reduziert. Außerdem ist eine Erhöhung der Schwellenwerte für kleine Unternehmen, aber auch für kleine Gruppen vorgesehen.

2. Die Neukodifikation der Bilanz-Richtlinie bringt es mit sich, dass viele auf der Vierten und Siebenten Richtlinie beruhende Stellen des UGB an die **neue Terminologie** der Richtlinie angepasst werden müssen. So wird vorgeschlagen, die Begriffsbestimmungen, die meh-

¹⁾ Hervorhebungen durch den Autor.

rere nachfolgende Anordnungen betreffen, nach dem Vorbild der Richtlinie an einer zentralen Stelle zu regeln (§ 189a UGB idF des Vorschlags). Auch sollen die bisher nicht explizit im Gesetz geregelten Rechnungslegungsgrundsätze des wirtschaftlichen Gehalts und der Wesentlichkeit im UGB verankert werden.

3. Eine **stärkere Vereinheitlichung bei den Wahlrechten** soll eine bessere internationale Vergleichbarkeit gewährleisten. Das erfordert eine Umstellung der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), etwa durch Entfall der außerordentlichen Posten. Auch die bisherigen Wahlrechte bei der Langfristfertigung (§ 206 Abs. 3 UGB) oder bei der Zuschreibung (bisher § 208 Abs. 2 UGB) sind richtlinienkonform auszugestalten bzw. aufzuheben.

4. Eine weitere richtlinienbedingte Neuerung ist die Einführung eines **Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen** für große Unternehmen, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind.

B. Die Umsetzung der Richtlinie wird zum Anlass genommen, das **Bilanzrecht insgesamt zu modernisieren**, etwa durch Beseitigung international nicht üblicher Posten und Bilanzierungsmethoden wie der unversteuerten Rücklagen oder der Buchwertmethode bei der Kapitalkonsolidierung. Auch der Ausweis latenter Steuern und eigener Aktien wird modernisiert. Schließlich soll in der Konsolidierung das Beteiligungserfordernis bei der Beherrschung aufgrund einheitlicher Leitung aufgegeben werden.

C. 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 angeglichen werden (z. B. beim Herstellungskostenbegriff – § 203 Abs. 3 UGB, oder bei der Rückstellungsbewertung – § 211 UGB), sodass die entsprechenden steuerrechtlichen 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. Dazu wird vorgeschlagen, einen Grundsatz der verlässlichen Schätzung einzuführen (§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB idF des Vorschlags), der in weiterer Folge dazu führen soll, dass insbesondere Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen steuerlich anerkannt werden können. Die

steuerliche Anerkennung dieser Fälle wäre aber einer weiteren Novelle des Einkommensteuergesetzes vorbehalten.

D. Schließlich schlägt der Entwurf weitere **Erleichterungen für Kleinstunternehmen** und eine Entschärfung des Verfahrens zur Erlassung von **Zwangsstrafen** bei nicht zeitgerechter Offenlegung der Rechnungslegungsunterlagen vor.

In jenen Teilen, die über die Umsetzung der Richtlinie hinausgehen, stellt dieser Gesetzesentwurf den Abschluss der mit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2010 (RÄG 2010, BGBl. I Nr. 140/2009) begonnenen Arbeiten zur Deregulierung und Verbesserung der Aussagekraft des UGB-Abschlusses dar. Viele Vorschläge der Arbeitsgruppe des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) zur Modernisierung der Rechnungslegung aus dem Jahr 2008 wurden in mehreren Arbeitsgruppensitzungen im Bundesministerium für Justiz unter Einbindung aller interessierten Kreise und in enger Abstimmung mit dem Bundesministerium für Finanzen diskutiert, wie dies in der Regierungsvorlage (484 BlgNR XXIV. GP 1) angekündigt wurde. Dieser Entwurf ist das Ergebnis dieser Besprechungen.

Wirkungsorientierte Folgenabschätzung (Auszug)

Ziele

Ziel 1: Förderung der europaweiten Vergleichbarkeit von Jahres- und Konzernabschlüssen

Beschreibung des Ziels:

Die Bilanz-Richtlinie verfolgt das Ziel, die Wahlrechte der Mitgliedstaaten zu reduzieren und damit Effizienz, Relevanz und Verständlichkeit der Finanzberichterstattung zu verbessern.

Wie sieht Erfolg aus:

Ausgangszustand	Zeitpunkt der WFA	Zielzustand	Evaluierungszeitpunkt
Die mangelnde internationale Vergleichbarkeit von Jahres- und Konzernabschlüssen kann grenzübergreifende Investitionsentscheidungen verhindern und hat eine höhere Belastung für Unternehmen mit Auslandstöchtern zur Folge.		Die Informationsbeschaffungskosten sowohl für externe Abschlussadressaten als auch für im EU-Ausland tätige Unternehmen sinken.	

Ziel 2: Erhöhung der Corporate Social Responsibility

Beschreibung des Ziels:

Durch Offenlegung von Zahlungen an staatliche Stellen soll eine größere Transparenz der Geschäfte multinationaler Unternehmen erreicht werden. Auf diese Weise sollen der Zivilgesellschaft einschlägige Informationen bereitgestellt werden, damit diese von den Regierungen Rechenschaft über die Einnahmen verlangen kann, die durch die Erteilung von Genehmigungen für die Nutzung natürlicher Ressourcen erzielt werden.

Wie sieht Erfolg aus:

Ausgangszustand der WFA	Zeitpunkt	Zielzustand	Evaluierungszeitpunkt
Es gibt keine zuverlässigen Informationen über die derzeitige Höhe der Zahlungen, die von Unternehmen der mineralgewinnenden Industrie und der Forstwirtschaftsindustrie an staatliche Stellen der Gastländer geleistet werden.		Die Berichte über Zahlungen an staatliche Stellen liefern einschlägige Informationen darüber, welche Zahlungen multinationale EU-Unternehmen an die Regierungen der Gastländer als Gegenleistung für die Gewährung des Rechts der Nutzung natürlicher Ressourcen entrichten.	

Ziel 3: Entlastung von Unternehmen

Beschreibung des Ziels:

Die Unternehmen sollen von Berichtspflichten befreit werden, die für die Abschlussadressaten von geringer Relevanz sind.

Wie sieht Erfolg aus:

Ausgangszustand der WFA	Zeitpunkt	Zielzustand	Evaluierungszeitpunkt
Es existieren zum Teil Angaben in der Finanzberichterstattung, die wenig Informationsfunktion haben. Umgekehrt führt eine erhöhte Komplexität dazu, dass die Nützlichkeit der Informationen insgesamt reduziert ist.		Die Unternehmen sind von Angaben befreit, die nur eingeschränkte Informationsfunktionen bieten.	

Ziel 4: Annäherung an die Steuerbilanz

Beschreibung des Ziels:

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 angeglichen werden.

Wie sieht Erfolg aus:

Ausgangszustand der WFA	Zeitpunkt	Zielzustand	Evaluierungszeitpunkt
Die unternehmensrechtlichen und die steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften stimmen in einigen Punkten nicht überein, was einerseits zu Rechtsunsicherheit und andererseits zu zusätzlichen Angabepflichten in der Mehr-Weniger-Rechnung führt.		Die unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften sind weitgehend vereinheitlicht.	

Ziel 5: Verbesserung der Aussagekraft der Abschlüsse

Beschreibung des Ziels:

Durch verschiedene Maßnahmen soll neben der internationalen Vergleichbarkeit (siehe Ziel 1) auch die Aussagekraft der Jahres- und Konzernabschlüsse verbessert werden.

Wie sieht Erfolg aus:

Ausgangszustand der WFA	Zeitpunkt	Zielzustand	Evaluierungszeitpunkt
Verschiedene Vorschriften des UGB sind veraltet und mindern die Aussagekraft der Jahres- und Konzernabschlüsse.		Das bewährte UGB-Rechnungslegungsrecht wird zu einem Regelwerk ausgebaut, das vom Informationsgehalt den internationalen Rechnungslegungsstandards nicht unterlegen, aber wesentlich kostengünstiger und in der Praxis einfacher zu handhaben ist.	

Maßnahmen

Maßnahme 1: Umsetzung der Bilanz-Richtlinie

Beschreibung der Maßnahme:

Die Bilanz-Richtlinie ist bis 20. Juli 2015 umzusetzen. Diese Richtlinie übernimmt in weiten Teilen den Text der bisherigen Vierten Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1987 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 78/660/EWG (in der Folge kurz: Vierte Richtlinie), und der Siebenten Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1983 über den konsolidierten Abschluss, 83/349/EWG (in der Folge kurz: Siebente Richtlinie), ändert und ergänzt diese Vorschriften aber in weiten Bereichen. Dies bringt neben inhaltlichen Änderungen auch mit sich, dass das dritte Buch des UGB in weiten Teilen an die Diktion der Richtlinie angepasst werden muss.

Umsetzung von Ziel 1, 2, 3, 5

Wie sieht Erfolg aus:

Ausgangszustand der WFA	Zeitpunkt	Zielzustand	Evaluierungszeitpunkt
Die Regelungen im UGB entsprechen nicht der Bilanz-Richtlinie.		Das dritte Buch des UGB setzt die Anforderungen der Bilanz-Richtlinie vollständig um.	

Maßnahme 2: Einführung eines Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen

Beschreibung der Maßnahme:

Es wird ein Bericht eingeführt über Zahlungen an staatliche Stellen für große Unternehmen, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind.

Umsetzung von Ziel 2

Wie sieht Erfolg aus:

Ausgangszustand der WFA	Zeitpunkt	Zielzustand	Evaluierungszeitpunkt
Derzeit werden keine Berichte über die Höhe der Zahlungen offengelegt, die von Unternehmen der mineralgewinnenden Indust-		Alle großen Unternehmen, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern	