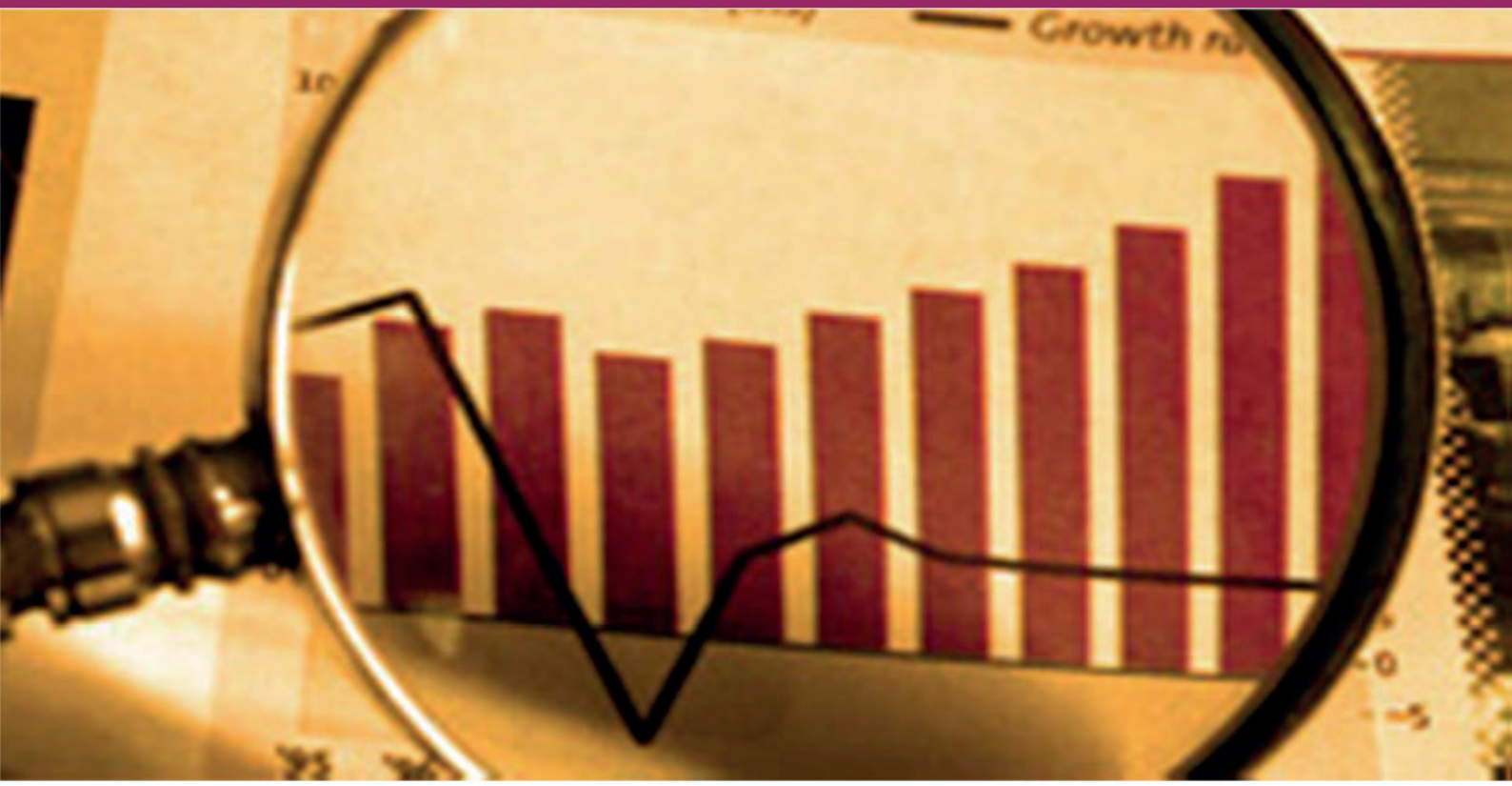


RECHNUNGSLEGUNGS-ÄNDERUNGSGESETZ 2014

BILANZIERUNGSWAHLRECHTE IN DER PRAXIS

OKTOBER 2015

PROF. (FH) MAG. GREGOR REAUTSCHNIG, StB | PROF. (FH) DR. HELMUT MICHL

PATRIK ALLGÄUER | WALTRAUD AMBERGER | MONIKA BARISIC | KERSTIN MITTERBACHER | NICOLE RATH | MELANIE SCHUSTERSCHITZ | STEFANIE STOPPACHER

FH-STUDIENRICHTUNG RECHNUNGSWESEN & CONTROLLING

CAMPUS 02 GRAZ
FACHHOCHSCHULE DER WIRTSCHAFT

Inhalt

Vorwort ... 1

FH CAMPUS 02 ... 3

Kernaussagen ... 5

1. Einleitung ... 6

2. Methode der empirischen Erhebung ... 11

3. Ergebnisse der empirischen Erhebung ... 13

3.1 Wertminderungen und Wertaufholungen ... 17

3.2 Herstellungskosten ... 23

3.3 Weitere Änderungen mit Eigenkapitalauswirkung ... 33

3.4 Auswirkungen auf das Eigenkapital ... 44

4. Einfluss von Eigenkapitalquote und Umsatzhöhe auf die Bilanzierungsstrategie ... 50

5. Resümee ... 62

Literatur ... 63

Anhang ... 66

Autoren ... 70

Impressum ... 71

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1: Änderungen der Bilanzierung und Bewertung des RÄG 2014, getrennt nach Zielsetzung Modernisierung bzw. Annäherung an das Steuerrecht 7

Tabelle 2: Einteilung der befragten Kapitalgesellschaften nach Umsatzhöhe und Eigenkapitalquote 50

Abbildung 1: Umfang der unternehmensrechtlichen Herstellungskosten laut Definition § 203 (3) UGB 24

Vorwort

Das im Dezember vom Nationalrat beschlossene Rechnungslegungs-Änderungsgesetz[1] 2014 (in der Folge kurz „RÄG 2014") bringt für die Jahresabschluss-Erstellung umfassende Neuerungen bei Ausweis, Ansatz und Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden. Mit dem RÄG 2014 wird die europäische Bilanz-Richtlinie in österreichisches Recht umgesetzt. Anzuwenden ist das RÄG 2014 für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Unternehmen, deren Stichtag am 31.12. liegt, erstellen somit am 31.12.2015 letztmalig den Jahresabschluss nach den derzeit gültigen, „alten" Rechnungslegungsvorschriften.

Neben spürbaren Vereinfachungen bei Ausweis und Offenlegung für Klein- und Kleinstunternehmen, wurden als Hauptzielsetzungen eine Modernisierung des Bilanzrechts sowie die Annäherung der unternehmensrechtlichen Bilanzierung an das Steuerrecht verfolgt. Die Annäherung an das Steuerrecht (Stichwort „Einheitsbilanz") soll die Bilanzierungsarbeit erleichtern. So wurde eine Reihe von Wahlrechten gestrichen und mit diesen die Notwendigkeit einer steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung:

- Herstellungskosten umfassen künftig zwingend Material- und Fertigungsgemeinkosten
- ein Disagio muss in Zukunft zwingend aktiviert werden
- auf Wertaufholungen (Zuschreibungen) kann nicht mehr verzichtet werden
- mittelgroße und große Kapitalgesellschaften müssen künftig aktive latente Steuern ansetzen, wobei erstmalig Verlustvorträge berücksichtigt werden können usw.

Welche Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Unternehmen ergeben sich aus all den Änderungen? In welcher Weise haben Unternehmen die gestrichenen Wahlrechte bislang ausgenutzt? Erwartet die Mehrzahl der Unternehmen nennenswerte Änderungen im Eigenkapital oder nicht? Im Zuge der vorliegenden Studie wurden all diese Fragestellungen mittels einer Stichproben-Umfrage der 437 umsatzstärksten steirischen Kapitalgesellschaften als Grundgesamtheit untersucht.

Ausgangspunkt war die Erhebung, wie diese Kapitalgesellschaften bislang bei ausgewählten Wahlrechten vorgegangen sind. Wurden Wahlrechte bisher in einer Form ausgenutzt, wie sie

[1] Bundesgesetzblatt Nr. 22/2015

vom künftig anzuwendenden RÄG 2014 verlangt wird oder nicht? Die Ergebnisse werden zeigen, ob das RÄG 2014 bei einer Mehrheit der Unternehmen zu signifikanten Änderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen wird oder ob das RÄG 2014 lediglich die gängige Bilanzierungspraxis abbildet. Ebenso wird dargestellt, ob bei der Ausnutzung bisheriger Wahlrechte ein Zusammenhang mit der Unternehmensgröße gemessen am Umsatz oder der Eigenkapitalquote feststellbar ist oder nicht.

Prof. (FH) Mag. Gregor Reautschnig, StB

Studienrichtung RWC
CAMPUS 02
Fachhochschule der Wirtschaft GmbH

Prof. (FH) Dr. Helmut Michl

Studienrichtung RWC
CAMPUS 02
Fachhochschule der Wirtschaft GmbH

FH CAMPUS 02

Als Fachhochschule der Wirtschaft hat sich die FH CAMPUS 02 in Graz deutliche Schwerpunkte gesetzt: Die akademische Qualifizierung für berufliche Aufgaben in Kernfeldern des unternehmerischen Erfolgs, den stetigen Wissenstransfer zwischen Wirtschaft und Fachhochschule sowie die Förderung der Entwicklung persönlicher Sozial-, Führungs- und Wirtschaftskompetenzen. Die enge Vernetzung mit der Wirtschaft sichert den unmittelbaren Praxisbezug durch aktuelle Projekte mit konkreten Aufgabenstellungen aus den Unternehmen.

Rechnungswesen & Controlling

Die Studienrichtung Rechnungswesen & Controlling bildet die Schnittstelle zwischen topaktuellem Know-how und dem Bedarf der Wirtschaft. Zu folgenden drei Themenfeldern werden wissenschaftliche Studien und praxisnahe Analysen erarbeitet:

- **Controlling & Finance in der KMU-Praxis**
  Entwicklung unternehmensspezifischer **Controlling- und Finance-Lösungen,** wie zum Beispiel:
  - Der KMU-Controller/die KMU-Controllerin – Anforderungsprofil, Kompetenzprofil und künftige Herausforderungen
  - Anwendungshäufigkeit, Ausgestaltung und Nutzen von Controlling-Instrumenten in heimischen KMU
  - Einsatz und Verwendung von IT-Tools für Controlling in KMU – Aktuelle Trends und Entwicklungen
  - Wertorientiertes Controlling und Management
  - KMU-Finanzierung
  - Prozessmodellierung und -optimierung im Controlling und in der Verwaltung
  - Kostenmanagement – Analyse von Effizienz steigernden Maßnahmen im internen Rechnungswesen

- **Treuhandwesen & Corporate Riskmanagement**
  Unternehmensspezifische Anforderungen an Rechtformwahl, Steuerplanung, **Risikomanagement** oder das interne Kontrollsystem, wie zum Beispiel:

  - Analyse neuer Rechnungslegungsvorschriften, u.a. in der Finanzberichterstattung
  - Analyse von Gesetzesänderungen im Steuerrecht, mit Fokus auf Einkommen- und Körperschaftsteuer
  - Jahresabschlussanalysen mit Hilfe von Kennzahlen (inkl. Branchen-, Länder- und Zeitvergleiche)
  - Interne Kontrollsysteme (IKS) in Österreich
  - Unternehmensbewertung und -beurteilung
  - Corporate Riskmanagement als Bestandteil eines ganzheitlichen Unternehmensführungsmodells
  - Risikomanagement und -controlling in KMU (Risikoidentifikation und -bewertung, Risiko-Reporting und Risikosteuerungsmodelle, Prozessorientiertes Risikomanagement)
  - Fraud Prevention & Fraud Detection und forensische Methoden im Rechnungswesen

- **Nachhaltige Unternehmensführung & gesellschaftliche Verantwortung**
  Konzepte für ein **Sustainability Management und Accounting,** wie zum Beispiel:

  - Konzepte und Instrumente des Nachhaltigkeitsmanagements
  - Konzepterstellung für ein nachhaltiges Controlling und Reporting
  - Nachhaltigkeitsberichte
  - Umwegrentabilitätsstudien für Sport- & Kulturevents
  - Sustainability Balanced Scorecard
  - Umweltcontrolling

Kernaussagen

und wesentliche Erkenntnisse der Studie über die bisherige Bilanzierungspraxis und daraus resultierende Auswirkungen durch das RÄG 2014

- Die bisherige Bilanzierungspraxis entspricht in Teilbereichen der künftig geltenden Rechtslage (RÄG 2014). Nur die Aktivierung der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Rahmen der Vorratsbewertung wurde bisher von 90% der befragten Kapitalgesellschaften vorgenommen
- 78% nahmen bei der Selbsterstellung von Anlagen eine Aktivierung der Gemeinkosten vor. Im Zuge einer Darlehensaufnahme aktivieren 2 von 3 Unternehmen ein allfälliges Disagio. Für beide Wahlrechte ist anzumerken, dass sich diese Wahlentscheidung für mehr als 50% der Unternehmen bislang nicht stellte.
- In folgenden Teilbereichen entspricht die Bilanzierungspraxis mehrheitlich nicht den künftigen Vorgaben des RÄG 2014: 64% der Unternehmen haben ggf. keine latenten Steuern aktiviert und 54% der Unternehmen haben ggf. auf die Vornahme einer Zuschreibung verzichtet. In diesem Zusammenhang wird es mehrheitlich zu einer Erhöhung des Eigenkapitals kommen.
- Eine mehrheitliche Erhöhung des Eigenkapitals lässt sich des Weiteren aus folgenden Ergebnissen ableiten: 57% würden künftig latente Steuern auf Verlustvorträge aktivieren und 75% weisen unversteuerte Rücklagen aus.
- Aufgrund der Rechtsänderungen rechnen 30% der Studienteilnehmer mit einer Erhöhung des Eigenkapitals. Davon geben 80% an, dass diese Erhöhung nicht mehr als 3% betragen wird. Mit einer Verminderung des Eigenkapitals rechnen 8% der befragten Kapitalgesellschaften.
- Anhand der Gesamtergebnisse lässt sich keine klare Bilanzierungsstrategie (Gewinnmaximierung vs. Steuervermeidung) der Unternehmen ableiten.
- Die Höhe von Umsatz und/oder Eigenkapitalquote hat keinen signifikanten Einfluss auf die Bilanzierungspraxis. Die Ergebnisse von Top-Betrieben (Umsatz >EUR 40 Mio. und Eigenkapitalquote >20%) weichen zwar deutlich von umsatz- bzw. eigenkapitalschwächeren Unternehmen ab, ein in sich konsistenter, eindeutiger Trend lässt sich jedoch nicht nachweisen.

1. Einleitung

Die FH CAMPUS 02, Studienrichtung Rechnungswesen & Controlling, hat im Rahmen ihres Forschungsfeldes **TREUHANDWESEN** die vorliegende empirische Erhebung von Anfang Mai bis Mitte Juli 2015 durchgeführt.

Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 wurde im Bundesgesetzblatt Nr. 22/2015 verlautbart und führt nicht nur im Unternehmensgesetzbuch zu umfassenden Änderungen[2], sondern auch in Aktiengesetz, GmbH-Gesetz, Genossenschaftsgesetz und Genossenschaftsrevisionsgesetz sowie in Vereinsgesetz und Einkommensteuergesetz 1988.

Das RÄG 2014 dient unter anderem der Umsetzung der Bilanz-Richtlinie (Richtlinie Nr. 2013/34/EU) der Europäischen Union in österreichisches Recht. Dabei wurden drei Hauptziele verfolgt: **Erleichterungen für Klein- und Kleinstunternehmen**, eine **Modernisierung der Rechnungslegung** sowie eine **Annäherung des Unternehmensgesetzbuches an das Steuerrecht** („Einheitsbilanz"). Anzuwenden ist das RÄG 2014 auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen.[3]

Im Rahmen der Studie wurde das Hauptaugenmerk auf die geänderten Ansatz- und Bewertungsvorschriften des Einzelabschlusses gelegt, da diese unmittelbare Einmaleffekte auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, insbesondere das Eigenkapital der Unternehmen zeitigen werden.

Das Ziel der Annäherung der UGB-Bilanzierungsvorschriften an das Steuerrecht sollte durch Angleichung ausgewählter Bewertungsvorschriften an das Steuerrecht erfolgen. Mit dem Ziel der Modernisierung wurden Vereinfachungen und insbesondere eine Annäherung an internationale Rechnungslegungsvorschriften verfolgt, die ebenfalls zu Bewertungsänderungen führen.

In Tabelle 1 sind die Änderungen bei Ansatz und Bewertung, getrennt nach den beiden Zielen „Modernisierung der Rechnungslegung" und „Annäherung an das Steuerrecht", aufgelistet.

[2] Vgl. KRIWANEK (2015) in: RWZ 2015/18750; ebenso o. V. (2015a) in: Linde Aufsichtsrat aktuell News 2015/01.
[3] Vgl. o. V. (2014a) in: SWK 29/2014, S. 1244; ebenso PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014) in: RWZ 2014/73, S. 330.

Modernisierung der Rechnungslegung	Annäherung an das Steuerrecht
• Bei Wegfall der Gründe früherer außerplanmäßiger Abschreibungen ist zwingend eine Zuschreibung (Wertaufholung) vorzunehmen. • Aktive latente Steuern sind zwingend zu aktivieren. Eine Ausnahme besteht für Klein- und Kleinstunternehmen, für die das ursprüngliche Wahlrecht beibehalten wurde. • Umstellung auf das bilanzorientierte Konzept bei der Bilanzierung latenter Steuern. • Unternehmen können erstmalig aktive latente Steuern auf Verlustvorträge ansetzen. • Der Bilanzposten „unversteuerte Rücklagen" wurde ersatzlos gestrichen. • Langfristige Rückstellungen sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen.	• Verpflichtende Aktivierung der angemessenen Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Rahmen der Herstellungskosten. • Bei der Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge dürfen die Verwaltungs- und Vertriebskosten nur mehr in Ausnahmefällen (bei Wesentlichkeit) aktiviert werden[4]. • Ein Disagio ist zwingend über die Laufzeit zu verteilen (Abgrenzung). • Kann die Nutzungsdauer eines Firmenwertes nicht verlässlich geschätzt werden, ist dieser zwingend über 10 Jahre gleichmäßig verteilt abzuschreiben[5]. • Die Anschaffungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter dürfen im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung zur Gänze abgeschrieben werden[6].

Tabelle 1: Änderungen der Bilanzierung und Bewertung gemäß RÄG 2014, getrennt nach Zielsetzung Modernisierung bzw. Annäherung an das Steuerrecht,
Quelle: eigene Darstellung.

In Summe kam es zu einer deutlichen Reduktion bei der Anzahl der Bilanzierungs-Wahlrechte und damit der Möglichkeiten, Bilanzpolitik zu betreiben. Dies wird die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen unterschiedlicher Unternehmen wesentlich verbessern.

Betrachtet man die bilanzielle Wirkung dieser Einschränkungen, lässt sich eine klare Tendenz erkennen: die Gelegenheiten zur Schaffung stiller Reserven wurden erheblich reduziert. Die Bilanzierungsstrategie des stille Reserven schaffenden (und Steuer sparenden) Gewinnminimierens wurde de facto abgeschafft. Alle in Tabelle 1 aufgelisteten Bestimmungen sind aufgrund des RÄG 2014 künftig so umzusetzen, wie dies der Gewinnmaximierer nach alter Rechtslage getan hätte. Der Gewinnmaximierer hätte auch nach alter Rechtslage jede Wertaufholung durchgeführt, aktive Steuerlatenzen und/oder ein Disagio abgegrenzt, im Rahmen der Herstel-

[4] Die Anzahl der Fälle, bei welchen Verwaltungs- und Vertriebskosten aktiviert sind, dürfte sich dadurch reduzieren. Die aufgrund der prinzipiell nach wie vor möglichen Aktivierung bestehende Abweichung zum Steuerrecht wurde allerdings nicht beseitigt.

[5] Es handelt sich bloß um eine Annäherung, keine Vereinheitlichung, denn nach Steuerrecht beträgt der Verteilungszeitraum nach wie vor zwingend 15 Jahre.

[6] Hierbei handelt es sich bei genauerer Betrachtung um keine Änderung, da es schon bislang aufgrund des Wesentlichkeits-Grundsatzes möglich war, eine Sofortabschreibung vorzunehmen. Es wurde lediglich die gängige Bilanzierungspraxis explizit im UGB kodifiziert.

lungskosten die Material- und Fertigungsgemeinkosten aktiviert und darüber hinaus bei langfristiger Fertigung Verwaltungs- und Vertriebskosten angesetzt.

Ebenfalls kurzfristig gewinn- und/oder eigenkapitalerhöhend wirken die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge, die Streichung der unversteuerten Rücklagen oder die Abzinsung langfristiger Rückstellungen.

Die Tendenz ist klar und es stellt sich die Frage, ob das RÄG 2014 bei der Mehrzahl der Unternehmen zu einer unmittelbaren Verbesserung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen wird oder nicht.

Aus budgetären Gründen war es nicht möglich, umfassende persönliche Interviews mit den Bilanzierungsverantwortlichen zu führen und diese Fragen auf direktem Wege anhand einer Analyse der Jahresabschlüsse zu beantworten. Es mussten andere Methoden gewählt werden, die zumindest einen Trend erkennen lassen. In Form einer Stichprobenerhebung mittels Online-Fragebogen wurden folgende Fragestellungen erhoben:

1. **In welcher Weise haben die befragten (steirischen) Kapitalgesellschaften bisher die Bewertungswahlrechte des UGB ausgenützt?**

   Die Fragestellung sollte klären, ob die befragten Kapitalgesellschaften die Strategie des Gewinnminierens verfolgten oder die Wahlrechte bisher in einer Weise ausnutzten, wie sie dem RÄG 2014 entspricht (Gewinnmaximierer). Eine Aussage, dass die Mehrheit der befragten Kapitalgesellschaften zu den Gewinmaximierern zählt, ließe zwei Schlussfolgerungen zu: Erstens, dass das RÄG 2014 in seiner praktischen Wirkung wenig einschneidend sein dürfte, da es im Wesentlichen die gängige Bilanzierungspraxis abbildet und zweitens, dass bei der Mehrheit der Unternehmen keine signifikanten Einmaleffekte bei der Eigenkapitalquote zu erwarten sind.

2. **Welche unmittelbaren Auswirkungen auf das Eigenkapital aufgrund des RÄG 2014 werden von den befragten Kapitalgesellschaften erwartet?**

   Da, wie oben erwähnt, mit den betroffenen Bilanzierungsverantwortlichen keine persönlichen Gespräche über die Auswirkungen geführt werden konnten, wurden die Unternehmen hinsichtlich ihrer Einschätzungen befragt: Erwarten sie eine Veränderung des Eigenkapitals und falls ja, in welchem Umfang?

3. **Haben bei der Ausübung gewisser Wahlrechte Unternehmensgröße oder Eigenkapitalquote einen Einfluss?**

   Dabei handelt es sich um eine ergänzende Fragestellung, die aus rein statistischen Überlegungen von Interesse ist. Ob ein direkter Zusammenhang zwischen Eigenkapitalquote bzw. Umsatzhöhe und der Bilanzierungsstrategie (Gewinnminimieren vs. Gewinnmaximieren) nachweisbar ist, muss grundsätzlich angezweifelt werden. Zum einen, weil (neben anderen Gründen) die Besteuerung ein stärkerer Treiber bei der Ausübung von Wahlrechten sein dürfte und zum anderen, weil die Ursache-Wirkungs-Beziehung schwierig nachzuweisen ist: die Strategie des Gewinnmaximierens führt zu einem höheren Eigenkapital. Umgekehrt könnte eine (zufriedenstellend) hohe Eigenkapitalquote dazu führen, dass Unternehmen bewusst stille Reserven bilden.

   Aussagekräftige Ergebnisse waren, wenn überhaupt, nur bei jenen Wahlrechten zu erwarten, die keinen Einfluss auf die Besteuerung haben, wie die (Nicht)-Aktivierung der Material- und Fertigungsgemeinkosten bei der Bilanzierung von Herstellungskosten, die (Nicht)-Aktivierung der Verwaltungs- und Vertriebskosten im Zusammenhang mit langfristigen Fertigungsaufträgen oder die (Nicht)-Aktivierung eines Disagios (alle drei aufgrund zwingender steuerlicher Vorschriften) sowie des Weiteren die (Nicht)-Aktivierung aktiver latenter Steuern.

Da der strategische Fokus der FH CAMPUS 02 auf der regionalen Wirtschaft liegt, wurde die Grundgesamtheit der zu befragenden Unternehmen mit jenen 437 steirischen Kapitalgesellschaften festgelegt, die im Jahr 2013 einen Umsatz von mehr als 9,68 Mio. EUR aufwiesen. Eine genauere Beschreibung der methodischen Vorgehensweise findet sich in Kapitel 2.

Die Ergebnisse der Studie betreffend Fragestellungen 1.) und 2.) werden in Kapitel 3 dargestellt, jene der dritten Fragestellung in Kapitel 4. Ein zusammenfassendes Resümee findet sich in Kapitel 5.

Durch Reduktion der Zahl der Bewertungsunterschiede zwischen UGB und Steuerrecht sollte der Arbeitsaufwand der Bilanzierung verringert werden. Die Klärung der Frage, ob dies dem Gesetzgeber gelungen ist, war nicht Teil der vorliegenden Studie. Gemäß Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und des Instituts der Österreichischen Wirtschaftsprüfer zum RÄG 2014 ist die Zielsetzung der „Einheitsbilanz“ für kleine Unternehmen zwar mit Erleichterungen verbunden, jedoch ist diese Zielsetzung für größere Unternehmen nicht realistisch. Die Funktion des unternehmensrechtlichen Abschlusses, der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, ist laut ihrer Stellungnahme nicht ausnahmslos mit der Steuerbilanz vereinbar, die als Bemessungsgrundlage für Ertragssteuern gilt. Kritisiert

werden einzelne Punkte, die nach neuer Rechtslage nicht zu einer Verkürzung der Mehr-Weniger-Rechnung führen, sondern das Gegenteil bewirken. Veränderungen wie die Aktivierungspflicht für das Disagio gem. § 198 (7) UGB werden befürwortet.[7]

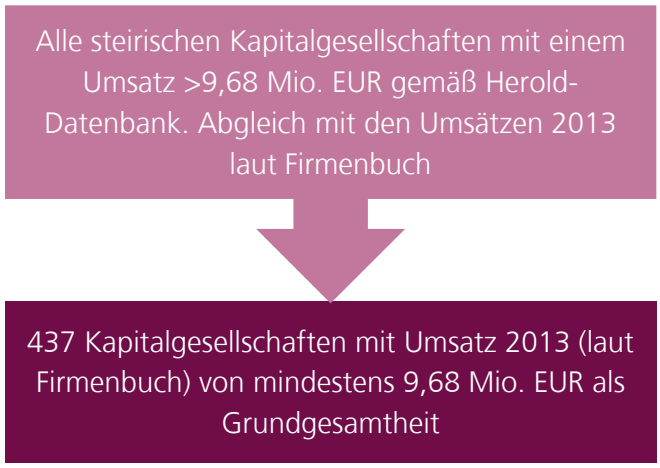
[7] Vgl. IWP/KWT (2014), Onlinequelle [16.06.2015], S. 1 f.

2. Methode der empirischen Erhebung

Zielgruppe dieser Studie sind große und mittelgroße Kapitalgesellschaften der Steiermark. Die Kategorisierung erfolgte über den Umsatz. Alle steirischen Kapitalgesellschaften, deren Umsatzerlöse des Jahres 2013 mindestens EUR 9,68 Mio. (gemäß § 221 UGB) betragen, wurden zur Grundgesamtheit der Untersuchung gezählt.

Im Rahmen der empirischen Untersuchung wurde als Erhebungsart eine Stichprobenerhebung eingesetzt. Die Untersuchung wurde in Form einer schriftlichen Befragung mittels standardisiertem Webfragebogen durchgeführt.

Grundgesamt der empirischen Untersuchung



Bei der Festlegung der für die Teilerhebung notwendigen Stichprobe zur Auswahl der Untersuchungsobjekte wurde die einfache Zufallsstichprobe angewandt.

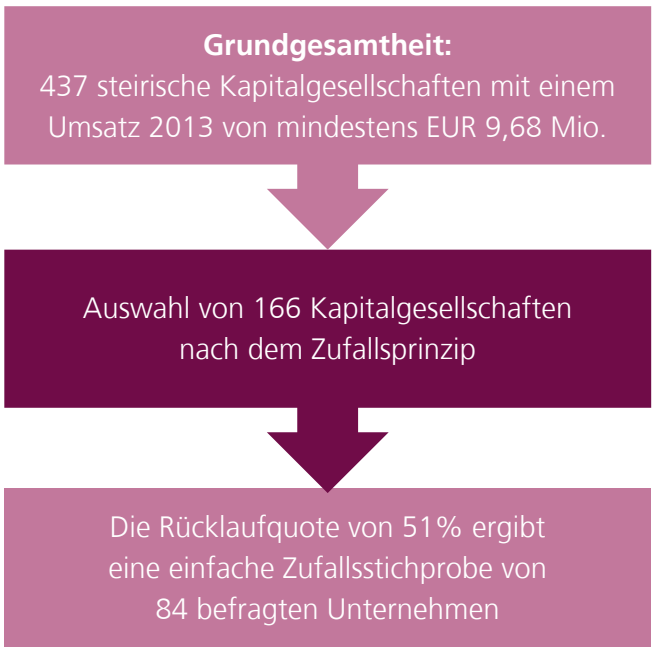
Wie in der nachfolgenden Darstellung ersichtlich ist, wurden im Rahmen der Studie 166 Kapitalgesellschaften aus einer Grundgesamtheit von 437 Untersuchungsobjekten nach dem Zufallsprinzip ausgewählt. Von den kontaktierten 166 Kapitalgesellschaften haben 84 den Webfragebogen ausgefüllt (Rücklaufquote von 51%).

Die Stichprobengröße von 84 befragten Kapitalgesellschaften ist laut gängiger Fachliteratur eingeschränkt repräsentativ, da unter Berücksichtigung der Parameter

- Stichprobenfehler: 5%
- Vertrauensniveau: 95%
- Verteilung der Antworten: 50%

die erforderliche Mindeststichprobengröße 205 Studienteilnehmer umfasst hätte. Unter Zugrundelegung einer Stichprobengröße von 84 befragten Kapitalgesellschaften ergibt sich bei einem Vertrauensniveau von 95% und einer Antwortverteilung von 50% **ein maximaler Stichprobenfehler von 9,62%**.

Stichprobenermittlung für die Praxisstudie



Entscheidend für die Qualität einer empirischen Studie ist die Identifikation geeigneter Ansprechpersonen, die stellvertretend für das jeweilige Unternehmen zu kontaktieren sind. In der gegenständlichen Studie wurden als Ansprechpersonen die Bilanzierungsverantwortlichen (Leiter/in Rechnungswesen bzw. Controlling) oder ggf. die Geschäftsführung ausgewählt, da dieser Personenkreis über die Entscheidungsgewalt hinsichtlich der anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden verfügt und/oder sich mit den Problemen und Fragestellungen zum Thema Ausnutzung von Wahlrechten auseinandersetzt.

3. Ergebnisse der empirischen Erhebung

Mitte Mai 2015 erfolgte die Aussendung des Erhebungsbogens an alle Unternehmen der generierten Stichprobe. Anfang Juni 2015 wurden Erinnerungsschreiben übermittelt oder die Verantwortlichen telefonisch kontaktiert. Insgesamt haben sich 84 Unternehmen an der vorliegenden Studie beteiligt, was einer Rücklaufquote von 51% entspricht.

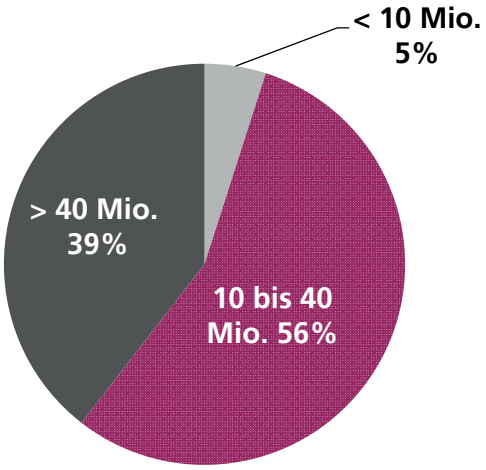
Der Erhebungsbogen beinhaltet 21 zwingend zu beantwortende Hauptfragen sowie 7 weitere Detailfragen, die nur bei Anwendbarkeit zu beantworten waren[8]. Beispielsweise war die Frage nach der Höhe der aktivierten Verwaltungs- und Vertriebskosten im Rahmen der langfristigen Fertigung für 85 % der Unternehmen nicht relevant. Bei der Ausgestaltung des Fragebogens wurde überwiegend auf geschlossene Fragen zurückgegriffen, welche mit „ja" oder „nein" zu beantworten waren oder welche Mehrfachantworten ermöglichten. Offene Fragen wurden in Einzelfällen gestellt.

Charakterisierung der Studienteilnehmer

Mit der vorliegenden Studie wurde die Unternehmensleitung oder der/die Bilanzierungsverantwortliche angesprochen. Die Charakterisierung der Studienteilnehmer für diese Arbeit erfolgte über die Höhe des Umsatzes 2013.

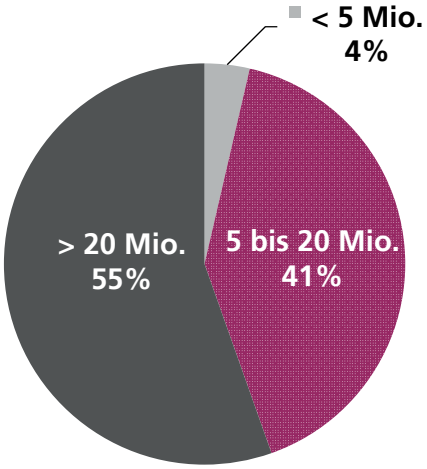
[8] Vgl. Anhang Seite 80

Kapitalgesellschaften nach Umsätzen 2013



Von den befragten Unternehmen erzielten im Jahr 2013 56% einen Umsatz zwischen 10 und 40 Mio. EUR. Einen Umsatz von über 40 Mio. EUR gaben 39% der Befragten an. Die restlichen 5% erwirtschafteten einen Umsatz zwischen 9,68 und 10 Mio. EUR.

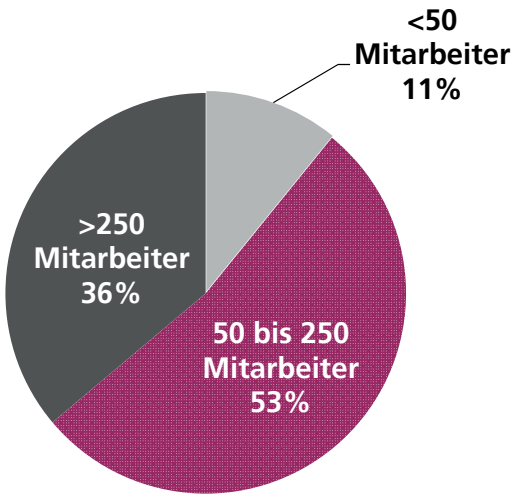
Kapitalgesellschaften nach Bilanzsumme 2013



Im Geschäftsjahr 2013 belief sich die Bilanzsumme bei 55% der Befragten auf mehr als 20 Mio. EUR, weitere 41% erreichten eine Bilanzsumme zwischen 5 und 20 Mio. EUR. Lediglich 4% der befragten Unternehmen wiesen eine Bilanzsumme unter 5 Mio. EUR auf. In Verbindung mit der

Umsatzhöhe ist bei mehr als 90% der Befragten eine Einstufung als mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft anzunehmen. Ab Gültigkeit des RÄG 2014 sind Kapitalgesellschaften mit einer Bilanzsumme von bis zu 5 Mio. EUR als klein einzustufen, statt bisher bis 4,84 EUR. Kapitalgesellschaften mit einer Bilanzsumme zwischen 5 und 20 Mio. sind von mittlerer Größe, statt bisher zwischen 4,84 und 19,25 Mio. Die Wertgrenze für große Kapitalgesellschaften liegt bei einer Bilanzsumme von mehr als 20 Mio. EUR, statt wie bisher 19,25 Mio. EUR.

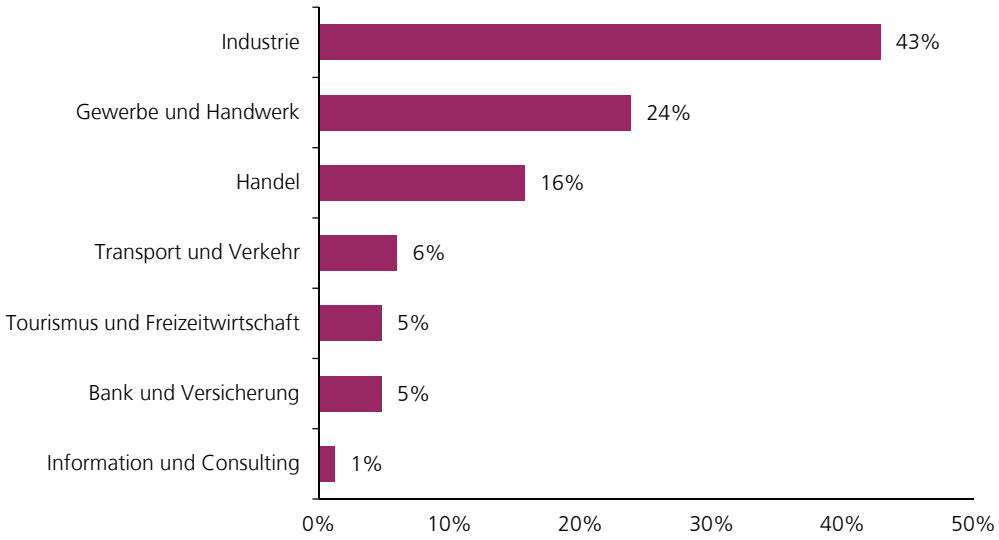
Kapitalgesellschaften nach Mitarbeiteranzahl 2013



53% der Studienteilnehmer beschäftigten im Jahr 2013 50 bis 250 Mitarbeiter, was der Größenstufe mittelgroßer Kapitalgesellschaft entspricht (aktuell und in Zukunft nach dem RÄG 2014). Bei 36% der Studienteilnehmer waren im Jahr 2013 mehr als 250 Mitarbeitern im Betrieb tätig, während 11% weniger als 50 Mitarbeiter beschäftigten.

Die Verteilung der befragten Unternehmen nach Branchen zeigt folgendes Bild:

Einteilung nach Branchen



Mit 43% repräsentieren Unternehmen aus der Industrie den größten Anteil aller befragten Kapitalgesellschaften, was einer Anzahl von 36 entspricht. 24% (= 20 Befragte) stammen aus Gewerbe und Handwerk bzw. 16% (= 14 Befragte) aus dem Handel. Der Branche Transport und Verkehr waren 6% (= 5) der Befragten zuzuordnen, jeweils 5% (= 4 Befragte) entstammen den Branchen Tourismus und Freizeitwirtschaft sowie Bank und Versicherungen. Auf die Branche Information und Consulting entfiel 1% der Befragten (= 1 Unternehmen).

Des Weiteren wurde erhoben, wie groß der Anteil der Kapitalgesellschaften ist, die ihren Abschluss nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) erstellen. 27% der befragten Unternehmen gaben an, einen IFRS-Abschluss zu erstellen.

3.1 Wertminderungen und Wertaufholungen

In den folgenden Kapiteln werden die Ergebnisse einzelner Fragen zu den Bilanzierungswahlrechten dargestellt und die aktuell gültige Rechtslage sowie die ab 01.01.2016 geltende Rechtslage erläutert. In Kapitel 3.1 wird die Bilanzierung von Finanzanlagevermögen sowie die Vornahme von Wertaufholungen (Zuschreibungen) im Rahmen Bewertung des gesamten Anlagevermögens behandelt.

Abschreibung von Finanzanlagevermögen

Finanzielle Vermögenswerte werden dem Finanzanlagevermögen zugeordnet, wenn sie dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen.[9] Im Bereich der Finanzanlagen erwirkt das RÄG 2014 im Hinblick auf das Ziel eines „*true and fair view*“[10] bloß kleinere Änderungen. Zum einen sind - im Falle dauerhafter Wertminderungen - Abschreibungen auf den beizulegenden Wert bzw. den neu eingeführten **beizulegenden Zeitwert**[11] vorzunehmen, darüber hinaus wird das Zuschreibungsgebot bei Wegfall der Gründe einer außerplanmäßigen Abschreibung, auf alle Gegenstände des Finanzanlagevermögens ausgeweitet.[12] Nach alter Rechtslage bestand die Zuschreibungspflicht ausschließlich für Beteiligungen iSd § 228 (1) UGB iVm § 6 Z 13 EStG.

Keine Änderung ergab sich im Falle einer **nicht dauerhaften** Wertminderung bei Gegenständen des Finanzanlagevermögens: das Wahlrecht einer Abschreibung auf den beizulegenden Zeitwert blieb bestehen.

Rechtslage idF RÄG 2014

Erstmalig unterscheidet die neue Gesetzesstelle zwischen dem „beizulegenden Wert“ und dem „beizulegenden Zeitwert“. Während Beteiligungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben sind, gilt für die übrigen Finanzanlagen der beizulegende Zeitwert als Bewer-

[9] S. § 198 (1) UGB.
[10] Erläuterungen zum Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, S. 7.
[11] Dabei handelt es sich gemäß § 189a Z 4 UGB im Wesentlichen um den Börsenkurs oder Marktpreis. Die Änderung ist bloß redaktioneller Natur.
[12] S. § 208 (1) UGB.

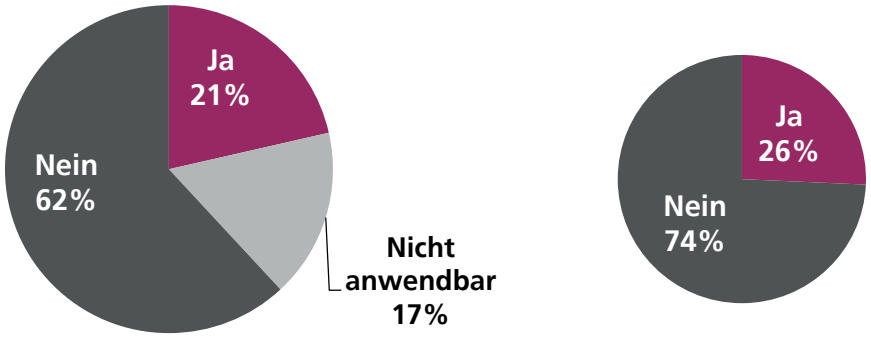
tungsmaßstab.[13] Unter Geltung einer Fortführungsprämisse definiert § 189a Z 3 UGB idF RÄG 2014 als „beizulegenden Wert" den Betrag, „*den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde*"[14].

Die Definition des „beizulegenden Zeitwerts" gemäß § 189a Z 4 UGB idF RÄG 2014 wurde in leicht modifizierter Form aus dem § 237a (3) UGB übernommen. In diesem Sinn entspricht der beizulegende Wert dem „*Börsenkurs oder Marktwert*"[15]. Lässt sich dieser „*als Ganzes nicht ohne weiteres ermitteln*"[16], dienen anerkannte Bewertungsmethoden als Behelf.

An der bisherigen Vorgehensweise bei der Bewertung von Finanzanlagen ändern die präzisierten Definitionen nichts: ist ein Wertverlust von Dauer, ist abzuwerten. Ist der Wertverlust nicht von Dauer, besteht nach wie vor ein Wahlrecht. Eine Mehr-Weniger-Rechnung ist aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips und fehlender steuerrechtlicher „MUSS-Bestimmungen" weiterhin nicht erforderlich.[17]

[13] S. § 204 (2) UGB idF RÄG 2014.
[14] § 189a Z 3 UGB idF RÄG 2014.
[15] § 189a Z 4 UGB idF RÄG 2014.
[16] § 189a Z 4 UGB idF RÄG 2014.
[17] S. § 5 (1) EStG.

Haben Sie im Falle von nicht dauerhaften Wertminderungen vom Wahlrecht einer außerplanmäßigen Abschreibung Gebrauch gemacht?



52 der befragten 84 Unternehmen, das entspricht 62% gaben an, vom Abschreibungswahlrecht im Falle einer nicht dauerhaften Wertminderung nicht Gebrauch zu machen. Im Vergleich nehmen 21% (18 Unternehmen) dieses Wahlrecht in Anspruch. Im rechts abgebildeten Kreisdiagramm findet sich das Ergebnis ohne Berücksichtigung der nicht anwendbaren Fälle. Unter Abzug jener 14 Unternehmen, für die sich diese Frage bislang nicht stellte („nicht anwendbar"), entschied sich eines von vier für die Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung. Der Umstand, dass 3 von 4 befragten Kapitalgesellschaften auf das Wahlrecht verzichten, überrascht, denn angesichts des Steuerstundungseffektes, der mit einer außerplanmäßigen Abschreibung zu erzielen ist, hätte man eine deutliche Tendenz in Richtung Ausnutzung des Wahlrechts erwarten können.

Wertaufholungen im Anlagevermögen

Der durch das RÄG 2014 bedingte Wegfall des Zuschreibungswahlrechts für Vermögensgegenstände ist mit steuerlichen Konsequenzen verbunden. Aufgrund der bisher geltenden Einschränkung der Wertaufholungspflicht, wurde eine steuerliche Mehrbelastung vermieden.[18] Gemäß Bilanzrichtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates ist die Möglichkeit, von der Zuschreibung abzusehen, nicht zulässig.[19]

[18] Vgl. MARCHGRABER (2014) in: RWZ 2014/5, S. 17.
[19] S. Art. 12, (6) d der Richtlinie 2013/34/EU; ebenso Art. 12 (7) der Richtlinie 2013/34/EU.

Rechtslage alt

Aufgrund der derzeit gültigen Gesetzeslage normiert § 208 (1) UGB sowohl für das Anlage- als auch für das Umlaufvermögen ein grundsätzliches Zuschreibungsgebot. Demnach ist der Betrag einer außerplanmäßigen Abschreibung bei Wegfall der Gründe wieder zuzuschreiben, wobei die fortgeführte planmäßige Abschreibung bei der Werterhöhung zu berücksichtigen ist.

Gemäß § 208 (2) UGB kann auf die Wertaufholung verzichtet werden, wenn der niedrigere Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beibehalten werden kann. Da das Steuerrecht gemäß § 6 eine Wahlmöglichkeit vorsieht[20], wird durch das Wertbeibehaltungswahlrecht gemäß § 208 (2) UGB eine uneingeschränkte Zuschreibungspflicht bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 5 (1) EStG verhindert.

Rechtslage idF RÄG 2014

Im Zuge des RÄG 2014 wurde das (De facto-)Zuschreibungswahlrecht des § 208 (2) UGB gestrichen. Stattdessen wurde in § 208 Abs. (2) ein Zuschreibungsverbot für den Geschäfts-/Firmenwert normiert. Dieses Wertaufholungsverbot eines zuvor außerplanmäßig abgeschriebenen Firmenwertes soll die Aktivierung originärer Firmenwerte verhindern.[21]

Unternehmensrechtliche Zuschreibungen für Zeiträume, die unter das neue RÄG 2014 fallen, sind aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips von der Steuerpflicht umfasst. Die Zuschreibung ist sofort steuerwirksam, die Bildung einer Zuschreibungsrücklage – wie nachstehend für nachträgliche Zuschreibungen erläutert – ist in diesem Fall nicht vorgesehen.[22] Wurden Zuschreibungen bis einschließlich 2015 unterlassen, sind diese aufgrund der neuen Gesetzeslage nachzuholen.[23] Als Bewertungsobergrenze gelten weiterhin die fortgeschriebenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

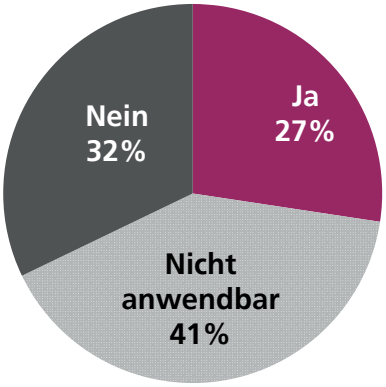
Um eine sofortige Nachversteuerung nachträglicher Zuschreibungen zu vermeiden, kann der Zuschreibungsbetrag einer Zuschreibungsrücklage zugeführt werden. Dazu ist im Zuge der Steuererklärung bzw. der Feststellungserklärung bei einer Mitunternehmerschaft ein Antrag auf Bildung einer Zuschreibungsrücklage für das jeweilige Wirtschaftsgut zu stellen.[24] Durch die Rücklagenbildung kommt es zu keiner Steuerminderung sondern lediglich zu einer Steuerstun-

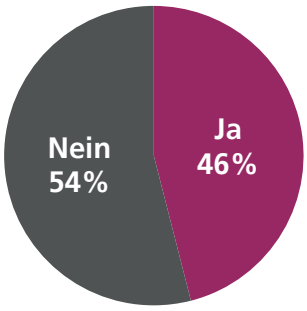
[20] mit Ausnahme von Beteiligungen im Sinne des § 228 (1) gemäß § 6 Z 13 EStG, Anm.
[21] Vgl. GRUBER (2015), Onlinequelle [16.06.2015] S. 24; ebenso MOSER (2015) in: taxlex 2015/03, S. 84.
[22] Vgl. HIRSCHLER (2015) in: SWK 1-2/2015, S. 8.
[23] S. § 906 (32) UGB idF RÄG 2014.
[24] S. § 124a Z 270 EStG idF 2014.

dung. Unternehmensrechtlich kann für den in der Rücklage erfassten Betrag ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.[25]

Um den Anforderungen des § 124a Z 270 EStG idF RÄG 2014 gerecht zu werden, ist für jene Wirtschaftsgüter, für die eine Zuschreibungsrücklage gebildet wird, ein eigenes Verzeichnis zu führen. Dieses umfasst den steuerlichen Bilanzansatz sowie eventuelle Veränderungen des Ansatzes und der Rücklage. Das Verzeichnis ist bis zum Ausscheiden des Wirtschaftsgutes in Evidenz zu halten.[26]

Wie gehen Sie bei Wegfall der Gründe einer außerplanmäßigen Abschreibung vor? Wird eine Zuschreibung vorgenommen?

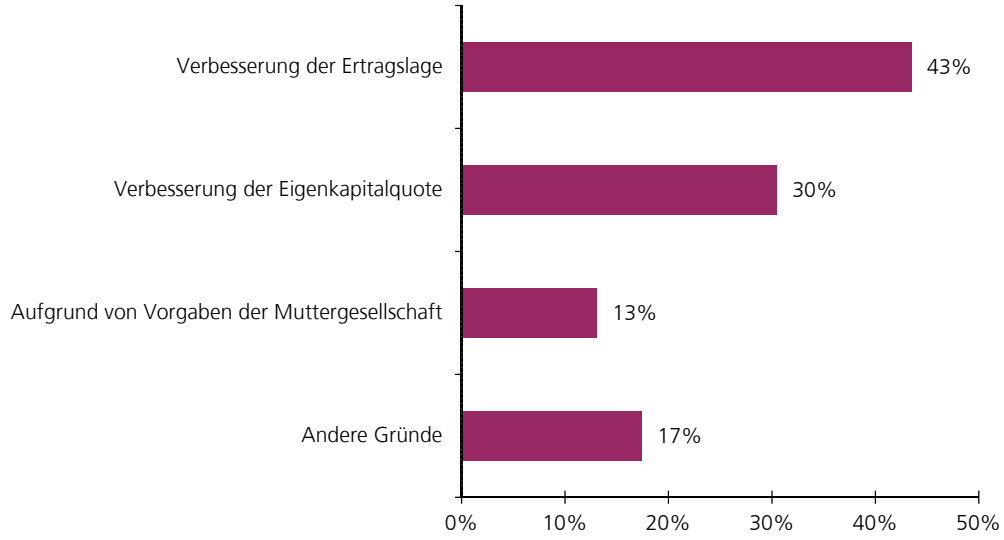




32% (=27) der befragten Unternehmen, verzichten auf eine Zuschreibung, während 27% (=23 Unternehmen) eine Zuschreibung vornehmen. Unter Abzug der 34 Kapitalgesellschaften, denen sich diese Frage bislang nicht stellte, den nicht anwendbare Fällen, nahmen 46% eine Zuschreibung vor. Der Prozentsatz der durchgeführten Zuschreibungen erscheint hoch, denn eine Zuschreibung erhöht die Steuerbemessungsgrundlage. Es wurde daher nach den Gründen der Zuschreibungsverbuchung gefragt.

[25] S. § 906 (32) UGB idF RÄG 2014.
[26] S. § 124b Z 270 EStG idF 2014.

Wenn Sie die Zuschreibung bislang vorgenommen haben, aus welchen Gründen haben Sie dies gemacht (Mehrfachnennungen möglich)?



Die Frage nach den Gründen der Zuschreibung ergab, dass bei 43%, das bedeutet bei 10 der betroffenen 23 Unternehmen, eine Verbesserung der Ertragslage angestrebt wurde. An zweiter Stelle wurde mit 30% (=7 Befragte) eine Verbesserung der Eigenkapitalquote angeführt. Die Diskrepanz zwischen den Motiven Ertragslage und Eigenkapitalquote überrascht nur auf den ersten Blick: höhere Erträge führen zwar automatisch zu einer Erhöhung der Eigenkapitalquote, jedoch wird letztere als weniger bedeutend angesehen als die Verbesserung der Ertragssituation.

Davon abgesehen nannten 17% (=4 Unternehmen) noch andere Gründe; beispielsweise Empfehlungen des Wirtschaftsprüfers oder eine getreuere Darstellung der Ertragslage. Vorgaben der Muttergesellschaft veranlassten bei 13% (=3 Unternehmen) der Befragten eine Zuschreibung.

Angesichts der dargelegten Ergebnisse lässt sich schlussfolgern, dass eine Zuschreibung und die damit verbundene Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage in Kauf genommen wurde, um die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu verbessern.

Ergänzend sei erwähnt, dass bei der Frage nach den Gründen Mehrfachantworten möglich waren, weshalb die Summe der Antworten mehr als 100% ergibt.

3.2 Herstellungskosten

Wertminderungen und Wertaufholungen zählen zu den Wertansatzwahlrechten, bei denen der Stetigkeitsgrundsatz weniger strengen Kriterien unterliegt als bei den Methodenwahlrechten. Entsprechend eignen sich die Methodenwahlrechte weniger gut für bilanzpolitische Maßnahmen als Wert- oder Bilanzansatzwahlrechte.

Das folgende Kapitel widmet sich dem Thema Herstellungskosten. Diesbezügliche Wahlrechte zählen zu den in Punkto Stetigkeit restriktiveren Methodenwahlrechten. Fragen der Ermittlung und Bilanzierung von Herstellungskosten sind für produzierende Unternehmen, Auftragsfertiger und das Projektgeschäft von großer Bedeutung. In der Folge werden die Rechtsgrundlagen, deren wichtigste Änderungen sowie die Ergebnisse der Befragung dargestellt.

Bilanzierung selbst erstellter Anlagen

Neben fremd bezogenen Vermögensgegenständen bedürfen selbst erstellte Vermögensgegenstände einer grundsätzlichen Aktivierung. Gemäß § 203 (3) UGB umfassen die Herstellungskosten jene Aufwendungen, welche die Herstellung, Erweiterung bzw. eine über den ursprünglichen Zustand des jeweiligen Vermögensgegenstandes hinausgehende wesentliche Verbesserung betreffen. Nach Verkehrsauffassung fallen unter Herstellungskosten einerseits Kosten für die Herstellung neuer Vermögensgegenstände und etwaige Substanzmehrungen von bestehenden Vermögensgegenständen; andererseits Verbesserungen, welche die Nutzungsmöglichkeiten wesentlich verändern.[27] Davon zu unterscheiden sind nicht aktivierungsfähige Erhaltungsaufwendungen, welche der Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit dienen oder Modernisierungsmaßnahmen betreffen.[28]

Wird mit Herstellungsvorgängen gem. § 203 (3) in Geschäftsjahren gestartet, die nach dem 31.12.2015 begonnen haben, ist die neue Rechtslage anzuwenden.[29]

[27] Vgl. URNIK/URTZ (2011), in: STRAUBE (Hrsg.), § 203, RZ 68 ff.
[28] Vgl. EStR (2000), RZ 6474.
[29] S. § 906 (31) idF RÄG 2014.

Rechtslage alt

Im Gegensatz zum exakt vorgegebenen Bewertungsmaßstab der Anschaffungskosten ergeben sich bei Bilanzierung der Herstellungskosten Bewertungsspielräume. In nachstehender Graphik ist der Umfang der unternehmensrechtlichen Herstellungskosten laut Definition im UGB dargestellt:

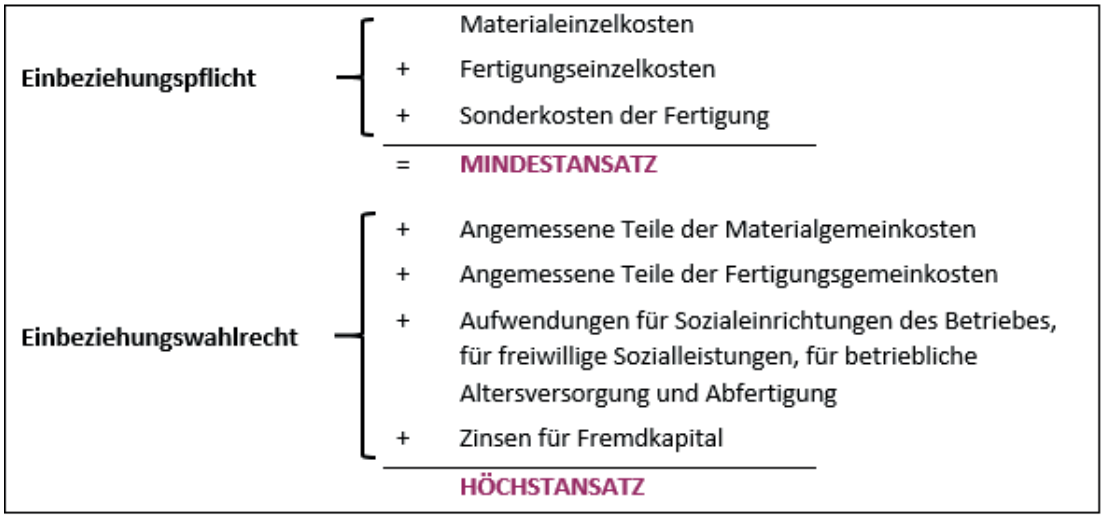


Abbildung 1: Umfang der unternehmensrechtlichen Herstellungskosten laut Definition § 203 (3) UGB, Quelle: eigene Darstellung.

Die Wahl des Mindest- oder Höchstansatzes oder eines als zulässig angesehenen Zwischenwertes hat erheblichen Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Unabhängig vom Ansatz in der Bilanz sind in der GuV sämtliche Beträge als Aufwendungen verbucht. Je nachdem, ob der Höchst- oder Mindestansatz gewählt wird, wird mehr oder weniger dieser Aufwendungen neutralisiert und im Rahmen der Herstellungskosten aktiviert.

Gem. § 201 (2) Z 1 UGB ist der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zu beachten, wonach jene Bewertungsmethoden, welche in den vorhergehenden Jahresabschlüssen angewandt wurden, beizubehalten sind. Fremdkapitalzinsen, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, dürfen berücksichtigt werden.[30] Bei den wahlweise ansetzbaren Gemeinkosten dürfen nur jene Kostenteile einbezogen werden, welche einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechen. Somit ist bei offenbarer Unterbeschäftigung jener Fixkostenanteil auszuscheiden, der auf die ungenutzte Kapazität entfällt (=Leerkosten). Ein Aktivierungsverbot besteht – ausgenommen bei langfristiger Fertigung gemäß § 206 (3) UGB[31] – für Kosten der Verwaltung und des Vertriebes.[32] Um

[30] S. § 203 (4) UGB.
[31] Vgl. Kapitel Bilanzierung langfristiger Fertigungsaufträge.
[32] S. § 203 (3) UGB.

dem Realisationsprinzip zu entsprechen, dürfen Gewinnaufschläge im Rahmen der Herstellungskosten nicht aktiviert werden.[33]

Im Gegensatz zum unternehmensrechtlichen Bilanzierungswahlrecht von Gemeinkosten besteht gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG die Verpflichtung, angemessene Teile der Gemeinkosten zu aktivieren. Eine Aktivierung zum unternehmensrechtlichen Mindestansatz löst daher eine Mehr-Weniger-Rechnung aus. Der Umfang der angemessenen Teile der Gemeinkosten umfasst sowohl variable Material- und Fertigungsgemeinkosten als auch fixe Kostenbestandteile.[34] Falls Unterbeschäftigung vorliegt, ist die Regelung des § 203 (3) UGB für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.

Rechtslage idF RÄG 2014

Im Zuge des RÄG 2014 entfällt der derzeit geltende Mindestansatz der Herstellungskosten. Die neue Gesetzeslage entspricht dem Vollkostenprinzip und dient der Vereinheitlichung der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Bilanz.[35] Es kommt zu einer Harmonisierung mit dem Abgabenrecht, da angemessene variable und fixe Produktionsgemeinkosten auch in der Unternehmensbilanz nach § 203 (3) UGB verpflichtend anzusetzen sind. Abgestellt wird auf die dem einzelnen Erzeugnis bloß mittelbar zurechenbaren Gemeinkosten in dem Ausmaß, in welchem sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Die Fixgemeinkosten dürfen analog zur derzeitigen Rechtslage nur auf Basis der Normalkapazität berücksichtigt werden.[36]

In Bezug auf das derzeitige Bilanzierungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen wurde in § 203 (4) UGB ergänzt, dass für mittelgroße und große Gesellschaften die Anwendung des Wahlrechtes eine Angabe im Anhang gemäß § 221 (2) und (3) UGB auslöst. Im Anhang ist der im Geschäftsjahr aktivierte Betrag zu erfassen.[37]

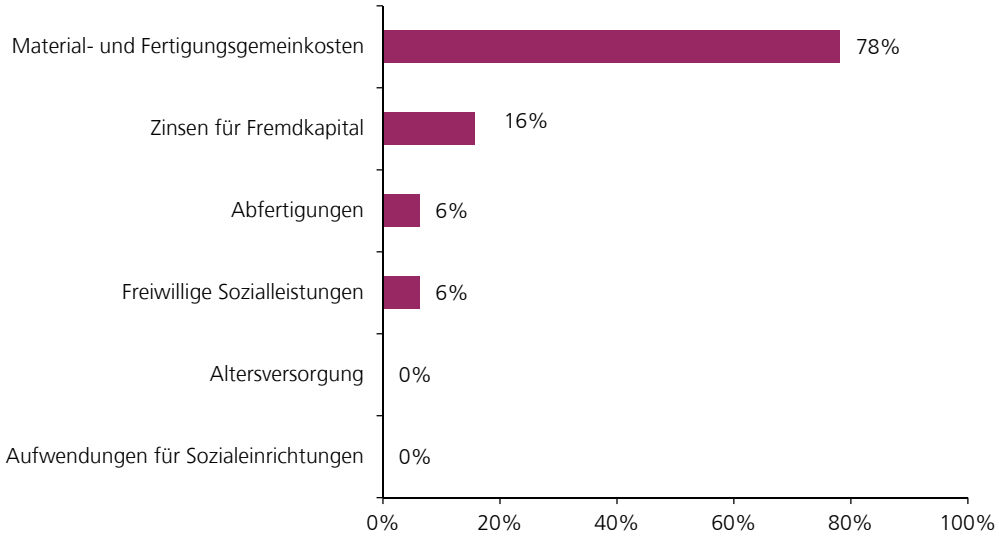
Die praktischen Auswirkungen dieser neuen Regelung betreffen insbesondere produzierende Unternehmen, Auftragsfertiger und das Projektgeschäft, die künftig Herstellungskosten bzw. Vorratsbestände inklusive der Gemeinkosten ausweisen müssen.[38] Unter der Voraussetzung, dass eine richtige und verlustfreie Bewertung vorgenommen wird, führt die neue Bestimmung zu einer „faireren" und im Endergebnis positiveren Darstellung der Vermögens-, Ertrags- bzw. Finanzlage. Neben dem Wegfall mitunter aufwändiger Überleitungsrechnungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung, wird durch die neue Regelung eine bessere Vergleichbarkeit von Abschlüssen unterschiedlicher Unternehmen erreicht.

[33] Vgl. TUMPEL (2005) in: LANG/GASSNER (Hrsg.), S. 289 ff.
[34] Vgl. EStR (2000), RZ 2228.
[35] Vgl. AFRAC (2008b), Onlinequelle [16.06.2015], S. 9.
[36] Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014) in: RWZ 2014/73.
[37] S. Erläuterungen zum Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, S. 7 f.
[38] Vgl. VRBA (2014), Onlinequelle [16.06.2015].

Ergebnisse der Befragung

Die erste Fragestellung bezog sich auf die Herstellungskosten selbsterstellter Anlagen. Von den befragten Kapitalgesellschaften haben 38% (32 Unternehmen) selbst erstellte Anlagen bilanziert. Welche Aufwendungen dabei - neben den zwingend anzusetzenden Einzelkosten - als Herstellungskosten aktiviert wurden, geht aus der dargestellten Graphik hervor. Zu beachten ist, dass wieder Mehrfachantworten möglich waren.

Welche der folgenden Kosten haben Sie bei den selbsterstellen Anlagen aktiviert (Mehrfachnennungen möglich)?

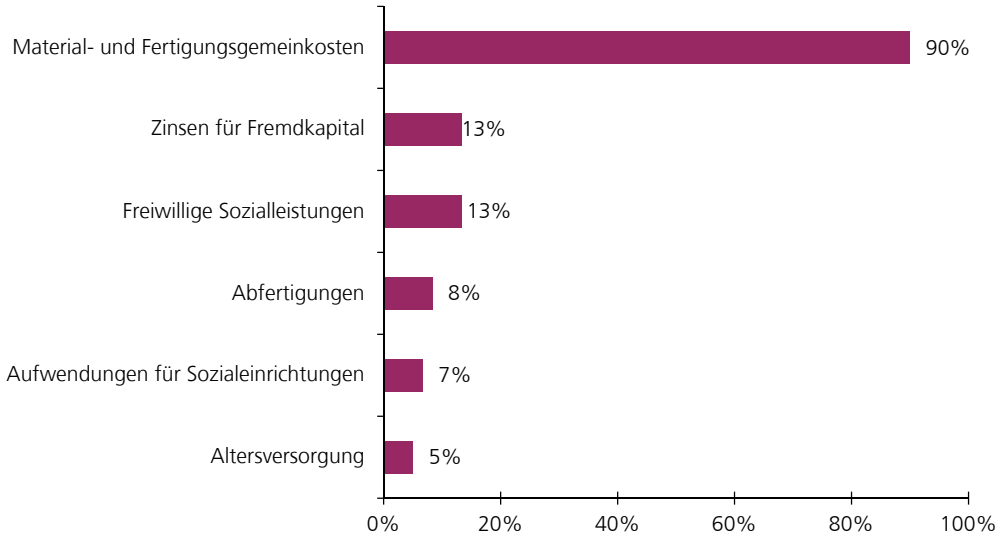


78% (=25) der befragten Unternehmen haben neben den Material- und Fertigungseinzelkosten die Material- und Fertigungsgemeinkosten aktiviert und folgen den steuerrechtlichen Vorgaben. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass 22% der befragten Kapitalgesellschaften auf höhere Wertansätze selbst erstellter Anlagen verzichtet haben; bei entsprechend geringerem Reinvermögenssaldo. Man könnte daraus schließen, dass bei diesen Kapitalgesellschaften ein gewisses Potenzial stiller Reserven gegeben ist. Die Motive wurden im Zuge dieser Fragestellung allerdings nicht erhoben. Womöglich spielt bei der Nichtaktivierung von Gemeinkosten die Aussicht auf geringere planmäßige Abschreibungen in den Folgejahren eine Rolle; neben den Vorgaben durch die Eigner bzw. Konzernmutter.

16% (=5 Unternehmen) haben zusätzlich Zinsen für Fremdkapital, das zur Herstellung der Vermögensgegenstände verwendet wurde, aktiviert. Jeweils 6% (=2) der befragten Kapitalgesellschaften haben Aufwendungen für Abfertigungen bzw. freiwillige Sozialleistungen als Herstellungskosten angesetzt.

Ein ähnliches Ergebnis ergibt sich bei der Betrachtung der Bilanzierung fertiger und unfertiger Erzeugnisse bzw. noch nicht abrechenbarer Leistungen:

Welche der folgenden Kosten haben Sie aktiviert (Mehrfachnennungen möglich)?



Vorausgeschickt sei, dass 71% (=60) der befragten Kapitalgesellschaften fertige und unfertige Erzeugnisse bzw. noch nicht abrechenbare Leistungen in ihren Bilanzen ausweisen.

Der Anteil jener Kapitalgesellschaften, die die Gemeinkosten aktivieren, liegt mit 90% (=54 Unternehmen) signifikant höher als im Zusammenhang mit der Bilanzierung selbsterstellter Anlagen (78%). Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass 10% der befragten Kapitalgesellschaften künftig ein höheres Vorratsvermögen bzw. höheres Eigenkapital ausweisen müssen.

Nahezu ident ist der Anteil bei den Zinsen (13% verglichen mit 16% bei den selbsterstellten Anlagen) und den Abfertigungen (8% verglichen mit 6%), jedoch höher bei den freiwilligen Sozialleistungen (13% verglichen mit 6%). Hinsichtlich der Aufwendungen für Sozialeinrichtungen und Aufwendungen für Altersversorgung entschieden sich 7% (=4 Unternehmen) bzw. 5% (=3 Unternehmen) für die Aktivierung, während diese bei den selbsterstellen Anlagen außer Ansatz blieben (0%).

Im Gegensatz zur selteneren Selbsterstellung von Anlagen, zählt die Bilanzierung von fertigen und unfertigen Erzeugnissen bzw. noch nicht abrechenbaren Leistungen zu den jährlich wiederkehrenden Aufgaben der Bilanzierung mit mitunter deutlich größeren Auswirkungen auf das unternehmensrechtliche bzw. steuerliche Ergebnis. Geht man von der Steuervermeidung als Bilanzierungsstrategie aus, erscheinen der geringe Anteil der Aktivierung von freiwilligen Sozial-

leistungen sowie die Nichtaktivierung der Aufwendungen für Sozialeinrichtungen und Altersversorgung plausibel.

Bilanzierung langfristiger Fertigungsaufträge

Langfristige Fertigungsaufträge sind laut Bilanzgliederungsschema gemäß § 224 (2) UGB im Umlaufvermögen zu erfassen, wobei deren Wertansätze im Unternehmensrecht gesondert behandelt werden. Die Aufwendungen bei langfristigen Fertigungen entstehen meist sofort, die dazugehörigen Erträge erst deutlich später, wodurch die Gefahr von Verzerrungen im Gewinnausweis besteht.[39] Im Bilanzrecht nach dem RÄG 2014 wird diesbezüglich eine neue Ausnahmeregelung definiert.

Rechtslage alt

Gemäß § 206 (3) UGB dürfen bei Aufträgen, deren Ausführung sich über mehr als zwölf Monate erstreckt, angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten angesetzt werden. Voraussetzung ist, dass eine verlässliche Kostenrechnung vorliegt und aus der weiteren Auftragsabwicklung keine Verluste drohen.

Es steht dem Bilanzierenden frei, die während der Herstellung anfallenden Kosten der Verwaltung und des Vertrieb zu aktivieren. Damit wird neben den üblichen Bewertungswahlrechten von unfertigen und fertigen Erzeugnissen bzw. noch nicht abrechenbaren Leistungen ein zusätzliches Wahlrecht eingeräumt. Auf diese Weise kann vermieden werden, dass die anfallenden Verwaltungs- und Vertriebskosten während der Ausführungszeit das Jahresergebnis übermäßig negativ beeinflussen.[40]

Aus der Bestimmung des § 206 (3) UGB ist abzuleiten, dass eine Teilgewinnrealisierung nicht erlaubt ist. Andererseits soll eine vollständige Neutralisierung der während der Herstellungszeit angefallenen Kosten ermöglicht werden. Die Frage der Auslegung des Beginns der Auftragsausführung ist strittig, da regelmäßig Planungs- und Konstruktionsarbeiten durchzuführen sind, welche sich über mehrere Monate erstrecken können. Aufträge, welche aufgrund von Ausführungsverzögerungen zu einer Bearbeitungszeit von mehr als zwölf Monaten führen, werden nicht zu den langfristigen Aufträgen gezählt.[41]

[39] Vgl. WOLF (2015) in: RdW 1/2015, S. 51 f.
[40] Vgl. NIEDERMOSER/URNIK/URTZ (2011), in: STRAUBE (Hrsg.), § 206, RZ 6.
[41] Vgl. NIEDERMOSER/URNIK/URTZ (2011), in: STRAUBE (Hrsg.), § 206, RZ 9.

Das Einkommensteuerrecht enthält in Bezug auf langfristige Aufträge keine einschlägigen Regelungen. Der steuerliche Herstellungskostenbegriff umfasst die Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht, das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. (1) EStG greift daher betreffend Verwaltungs- und Vertriebskosten ins Leere. Bei entsprechender Vorgehensweise nach § 206 (3) UGB ist eine steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung erforderlich.[42]

Rechtslage idF RÄG 2014

Die grundsätzliche Möglichkeit, angemessene Teile der Verwaltungs-und Vertriebskosten zu aktivieren, wird künftig auf Ausnahmefälle beschränkt. Die neue Bestimmung in § 206 (3) UGB idF RÄG 2014 hält fest, dass Verwaltungs- und Vertriebskosten bei langfristiger Fertigung aktiviert werden dürfen, wenn aufgrund einer Nichtaktivierung, trotz zusätzlicher Angaben im Anhang, kein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden kann. Die Voraussetzungen einer verlässlichen Kostenrechnung sowie eine verlustfreie[43] weitere Abwicklung des Auftrages bleiben unberührt. Gemäß § 222 (2) UGB idF RÄG 2014 ist die Anwendung dieser Bestimmung im Anhang zu erfassen und zu begründen, sowie ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzulegen. Zudem hat eine Angabe des insgesamt über die Herstellungskosten hinaus angesetzten Betrages zu erfolgen.[44]

Eine entsprechende Anpassung im Steuerrecht, nach welchem ein Aktivierungsverbot für Verwaltungs- und Vertriebskosten besteht, ist derzeit nicht vorgesehen. Es würde sich durch den Ansatz der Verwaltungs- und Vertriebskosten gemäß § 206 (3) UGB idF RÄG 2014 weiterhin ein Unterschied zum EStG ergeben.[45]

Kritisiert wird, dass – im Gegensatz zur aktuellen Rechtslage – eine Aufteilung des im Anhang zu erfassenden Betrages in den im laufenden Geschäftsjahr und den insgesamt aktivierten Betrag an Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht mehr erfolgt. Dies führt zu einem Informationsverlust, da nach den neuen Bilanzierungsregeln nur mehr der insgesamt aktivierte Betrag von Verwaltungs- und Vertriebskosten anzugeben ist.[46]

Durch das Bilanzrecht nach dem RÄG 2014 wird im § 223 (3) UGB das „Overriding-Prinzip" aufgenommen, welches die Möglichkeit einräumt, Sonderregelungen bzw. Abweichungen von den gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften vorzunehmen. Umgesetzt werden Ausnahmefälle

[42] Vgl. TUMPEL (2005) in: LANG/GASSNER (Hrsg.), S. 297 f.
[43] „True and fair view - override", da bei Langfristfertigung der Ansatz von Vertriebskosten durch die Richtlinie nicht anerkannt ist.
[44] S. Erläuterungen zum Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, S. 9; ebenso VRBA (2014), Onlinequelle [16.06.2015]; ebenso WOLF (2015) in: RdW 1/2015, S. 51 f.
[45] Vgl. o. V. (2014b) in: RWP 2014/37, S. 4.
[46] Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014) in: RWZ 2014/73.

mittels einer einvernehmlichen Verordnung durch die Bundesminister für Justiz und für Finanzen. Im Zusammenhang mit der Langfristfertigung betrifft dies den Ansatz von Vertriebskosten, denn für diese besteht gemäß EU-Richtlinien ein Ansatzverbot. Die neue Ausnahmebestimmung wurde daher im österreichischen UGB als „True and fair view - override" ausgestaltet.[47]

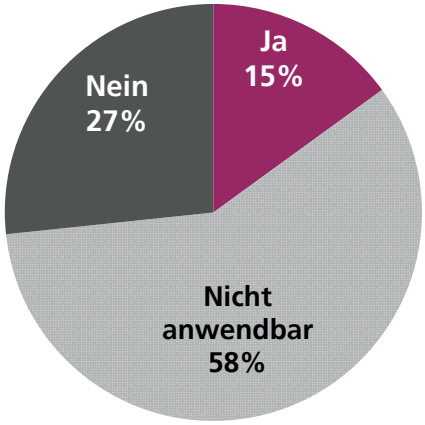
Die Inanspruchnahme des „Overridings" mag zu kritisieren sein, zumal die Begründung – Herstellung eines möglichst getreuen Bilanzbildes – unzureichend ist. Für die Herstellung eines entsprechenden Bildes wäre die Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode[48] besser geeignet, anstatt lediglich die allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebskosten zu aktivieren. Laut IWP[49] wäre eine entsprechende Verordnung zur Bilanzierung von Fertigungsaufträgen erforderlich.[50]

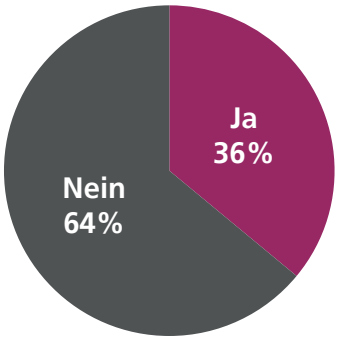
Auch das AFRAC würde eine grundsätzliche Umstellung auf die Percentage-of-Completion-Methode befürworten, soweit der aktivierte Gewinnanteil mit einer Ausschüttungssperre verbunden würde.[51]

Es wurden jene Unternehmen, die in den letzten Jahren fertige und unfertige Erzeugnisse bzw. noch nicht abrechenbare Leistungen bilanziert haben, zusätzlich zum Aktivierungswahlrecht der Verwaltungs- und Vertriebskosten befragt.

[47] Vgl. VRBA (2014), Onlinequelle [16.06.2015].
[48] S. IAS 11: Construction Contracts.
[49] Vgl. IWP/KWT (2014), Onlinequelle [16.06.2015], S. 12.
[50] Vgl. IWP/KWT (2014), Onlinequelle [16.06.2015], S. 12 f.
[51] Vgl. AFRAC (2008b), Onlinequelle [16.06.2015], S. 9.

Haben Sie ggf. Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten aktiviert?

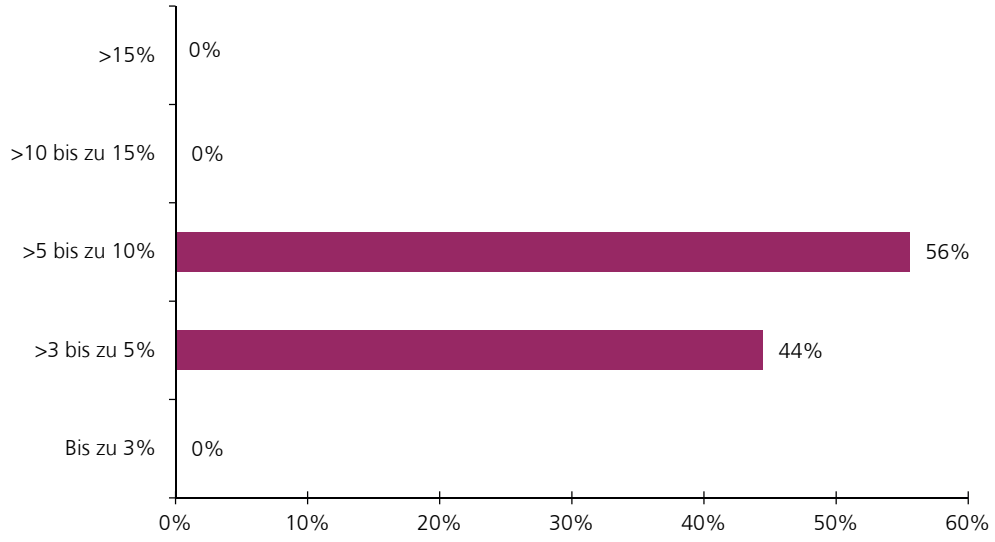




Wie in der Grafik ersichtlich, verfügen 58% oder 34 von 58 befragten Unternehmen, die Fertigungsaufträge bilanzieren, über keine langfristigen Fertigungsaufträge. Für diese war die Fragestellung nicht anwendbar. 27% (=15 Befragte) verzichten auf die Aktivierung der Verwaltungs- und Vertriebskosten während 15% (=9 Befragte) das Wahlrecht nutzen. Für die anwendbaren Fälle ergibt sich somit eine Verteilung von 36% (Aktivierung) zu 64% (Nicht-Aktivierung).

Ob künftig aufgrund der eingeführten Beschränkung auf wesentliche Fälle mit einer verminderten Ausnutzung des Aktivierungswahlrechts zu rechnen ist, sollte die nächste Frage über die Höhe der aktivierten Verwaltungs- und Vertriebskosten klären helfen.

Wie hoch waren die aktivierten Verwaltungs- und Vertriebskosten in % der Herstellungskosten?



Beim überwiegenden Teil der betroffen Kapitalgesellschaften mit langfristigen Fertigungsaufträgen (56%, das bedeutet 5 Unternehmen) nahmen die Verwaltungs- und Vertriebskosten zwischen 5% und 10% der Herstellungskosten ein. 44% (=4) der betroffenen Kapitalgesellschaften bezifferten die Höhe der Verwaltungs- und Vertriebskosten mit zwischen 3% und 5% der Herstellungskosten. Keines der befragten Unternehmen weist Verwaltungs- und Vertriebskosten von mehr als 10% auf. Im Verhältnis zu den Herstellungskosten spielen die Verwaltungs- und Vertriebskosten somit keine wesentliche Rolle. Es dürfte künftig zu einer deutlichen Reduktion jener Fälle kommen, bei welchen eine Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten vorgenommen wird.

Abschließend wurden die betroffenen Kapitalgesellschaften der Stichprobe befragt, ob sie es – ähnlich dem AFRAC – begrüßen würden, bei der Bilanzierung (langfristiger) Fertigungsaufträge die Percentage-of-Completion-Methode anwenden zu können. Dem stimmten alle und damit 100% der befragten Kapitalgesellschaften zu.

3.3 Weitere Änderungen mit Eigenkapitalauswirkung

Das vorliegende Kapitel beschäftigt sich mit sonstigen Änderungen aufgrund des RÄG 2014, die Folgewirkungen auf die Höhe des Eigenkapitals zeitigen können. Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Disagio, latenten Steuern oder unversteuerten Rücklagen werden jeweils alte und neue Rechtslage beschrieben sowie ausgewählte Studienergebnisse dargestellt.

Bilanzierung eines Disagios

Das Disagio ist definiert als Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und höherem Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit.[52]

Rechtslage alt

Das Bilanzrecht in seiner bestehenden Ausführung räumt für das Disagio ein Aktivierungswahlrecht ein.[53] Seinen Ursprung findet dieses Wahlrecht in der Doppelfunktion des Disagios. In diesem Sinne stellt das Disagio nicht nur eine aktivierungspflichtige Zinsvorauszahlung dar, sondern repräsentiert ein nichtaktivierbares „zeitlich nicht näher abgrenzbares Entgelt für die Kapitalgewährung“[54].[55]

Entschließt man sich für die Aktivierung, erfolgt der Ausweis als gesonderter aktiver Rechnungsabgrenzungsposten. Dieser wird „durch planmäßige jährliche Abschreibung“ [56] über die Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt. Eine vorzeitige Rückzahlung der Verbindlichkeit oder Verkürzung der Laufzeit verlangt eine außerplanmäßige Auflösung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens.[57] Alternativ kann das Disagio im Jahr seines Anfalls in voller Höhe aufwandswirksam erfasst werden.[58] Durch die steuerliche Unzulässigkeit einer sofortigen Erfassung im Aufwand, führt letztere Vorgehensweise zu einer positiven Mehr-Weniger-Rechnung im Jahr der Erfassung des Aufwands und einer negativen Korrektur in den Folgejahren.

[52] S. § 198 (7) UGB.
[53] S. § 198 (7) UGB.
[54] NOWOTNY (2011), in: STRAUBE (Hrsg.), § 198, RZ 96.
[55] Vgl. NOWOTNY (2011), in: STRAUBE (Hrsg.), § 198, RZ 96.
[56] § 198 (7) UGB.
[57] Vgl. NOWOTNY (2011), in: STRAUBE (Hrsg.), § 198, RZ 99.
[58] Vgl. WOLF (2015) in: RdW 1/2015, S. 52.

Rechtslage idF RÄG 2014

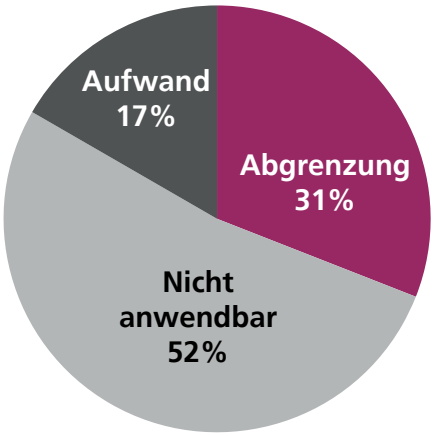
Mit Inkrafttreten des RÄG 2014 fällt das Aktivierungswahlrecht. Dies erfolgt in Umsetzung von Art 12 (10) der Bilanzrichtlinie, welcher erklärt, dass die Aktivierung obligatorisch zu gestalten ist.[59] In diesem Sinne statuiert § 198 (7) UGB idF RÄG 2014, dass *„der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufzunehmen und gesondert auszuweisen ist"*[60]. Von der Modifikation unberührt bleibt die Abschreibungsmethode. Gestützt auf Art 12 (10) Bilanzrichtlinie kann demnach weiterhin zwischen linearer Abschreibung und Effektivzinsmethode gewählt werden.[61]

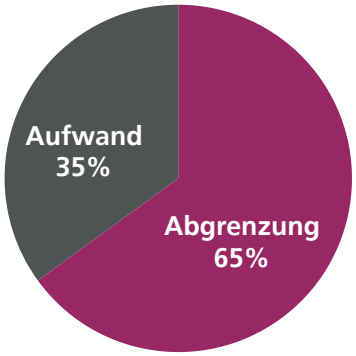
Diese Änderung führt ggf. nicht nur zu einer Erhöhung der Eigenkapitalquote, sondern auch zu einer Vollharmonisierung von Unternehmens- und Steuerrecht, da letzteres eine sofortige aufwandswirksame Erfassung schon bisher verneint hat.[62] Künftig wird demnach für die Bilanzierung eines Disagios keine Mehr-Weniger-Rechnung mehr benötigt.

Die Übergangsregelung (§ 906 (30) UGB) sieht keine nachträgliche Aktivierungspflicht des Disagios für bestehende Verbindlichkeiten vor.[63]

[59] Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014) in: RWZ 2014/73, S. 335.
[60] § 198 (7) UGB idF RÄG 2014.
[61] Vgl. URNIK/URTZ (2015) in: ÖStZ 2015/209, S. 157.
[62] Vgl. WOLF (2015) in: RdW 1/2015, S. 53; ebenso DORALT/MAYR/RUPPE (2013), S. 168.
[63] Vgl. URNIK/URTZ (2015) in: ÖStZ 2015/209, S. 157; ebenso o. V. (2015b) in: RWP 2015/1.

Wie behandeln Sie im Zuge von Darlehensaufnahmen eine allfällige Differenz zwischen Rückzahlungs- und Ausgabebetrag? Wurde diese im Aufwand erfasst oder über die Laufzeit abgegrenzt?





Geht man von jenem Fall aus, bei dem der vereinbarte Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag keine klare Festlegung hinsichtlich Abhängigkeit von der Laufzeit zulässt, liegt nach bisheriger Rechtslage ein Wahlrecht vor. Dieses Wahlrecht der Aktivierung zählt zu jenen Wahlrechten, bei denen man aufgrund einer zwingenden steuerlichen Vorschrift keine Steuerstundungseffekte erzielen kann und im Falle der voll aufwandswirksamen Erfassung freiwillig auf eine Verbesserung der Eigenkapitaldarstellung verzichtet.

Das Ergebnis ist in zweierlei Hinsicht bemerkenswert: Erstens, weil nur 48% (=40) der befragten Kapitalgesellschaften bislang mit einem Disagio konfrontiert waren und zweitens, weil der Anteil jener Unternehmen, die den Unterschiedsbetrag voll im Aufwand erfassen, relativ hoch ist. Unter Abzug der nicht anwendbaren Fälle (=44 Befragte), gaben 35% der betroffenen Befragten an, das Disagio voll aufwandswirksam zu verbuchen. Rund 65% der befragten Kapitalgesellschaften nehmen eine Abgrenzung bzw. Aktivierung vor. Die Gründe der gewählten Vorgehensweise wurden nicht erhoben.

Latente Steuern

Unter der Zielsetzung, eine Annäherung des UGB an internationale Bilanzierungsvorschriften zu erreichen, wird gemäß den Bestimmungen des RÄG 2014 der Ausweis von latenten Steuern konzeptionell geändert.[64]

Rechtslage alt

Unterschiedliche Ansatz- und Bewertungsregeln können dazu führen, dass Aufwendungen und Erträge unternehmensrechtlich in anderen Perioden Berücksichtigung finden als steuerrechtlich. Durch die Bildung von Steuerabgrenzungen wird im Falle von temporären Differenzen die Zielsetzung einer perioden- und verursachungsgerechten Erfassung des Steueraufwandes erreicht.[65] Ist das unternehmensrechtliche Ergebnis höher als der steuerrechtliche Gewinn, entstehen passive latente Steuern, für die gemäß § 198 (9) UGB eine Verpflichtung zur Rückstellungs-Bildung besteht. Übersteigt der steuerrechtliche Gewinn das unternehmensrechtliche Ergebnis, darf gemäß § 198 (10) UGB ein Aktivposten in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung angesetzt werden. Permanente und quasi-permanente[66] Differenzen bleiben unberücksichtigt.[67]

Die Rückstellung bzw. Aktivierung latenter Steuern ist aufzulösen, wenn sich die Differenzen in späteren Geschäftsjahren ausgleichen oder mit keinem Ausgleich zu rechnen ist.[68]

Rechtslage idF RÄG 2014

Durch das RÄG 2014 erfolgt in Bezug auf den Ansatz der Steuerabgrenzungen ein Methodenwechsel. Die neue Gesetzeslage sieht einen Wechsel vom GuV-orientierten „timing concept" hin zu dem in den IFRS angewandten bilanzorientierten „temporary concept" vor. Demnach ist es irrelevant, ob die Unterschiede ergebniswirksam oder ergebnisneutral entstanden sind. Die Steuerlatenzen sind basierend auf unterschiedlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz zu erfassen. Zudem werden in Zukunft auch quasi-permanente Differenzen berücksichtigt.[69]

---

[64] Vgl. IWP/KWT (2014), Onlinequelle [16.06.2015], S. 6.
[65] Vgl. NOWOTNY (2011), in: STRAUBE (Hrsg.), § 198, RZ 169.
[66] Quasi-permanente Differenzen sind temporäre Unterschiede, bei denen der Zeitpunkt des Ausgleichs nicht absehbar ist.
[67] S. § 198 (9); § 198 (10) UGB.
[68] S. § 198 (9); § 198 (10) UGB.
[69] Vgl. PETUTSCHNIG/SCHALLMEINER (2014) in: RWZ 2014/73, S. 335.

Für passive latente Steuern bleibt die Passivierungspflicht bestehen. Zudem ergibt sich für mittelgroße und große Gesellschaften gemäß § 189 (1) Z 1 und 2 UGB eine Aktivierungspflicht aktiver Steuerlatenzen, wobei gemäß § 238 (1) Z 3 UGB idF RÄG 2014 zusätzliche, ergänzende Angaben im Anhang erforderlich sind. Für kleine Gesellschaften iSd § 189 (1) Z 1 und 2 UGB gilt ein Aktivierungswahlrecht, unter der Voraussetzung, dass die noch nicht verrechneten Be- und Entlastungen im Anhang angeführt werden.[70]

Darüber hinaus ist in der Bilanz der Posten „D. Aktive latente Steuern" einzufügen. Der Ausweis in der GuV erfolgt unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag".[71] Grundsätzlich sind aktive und passive latente Steuern in der Bilanz gesondert auszuweisen; eine Saldierung kann erfolgen, wenn eine Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche mit den tatsächlichen Steuerschulden rechtlich möglich ist.[72]

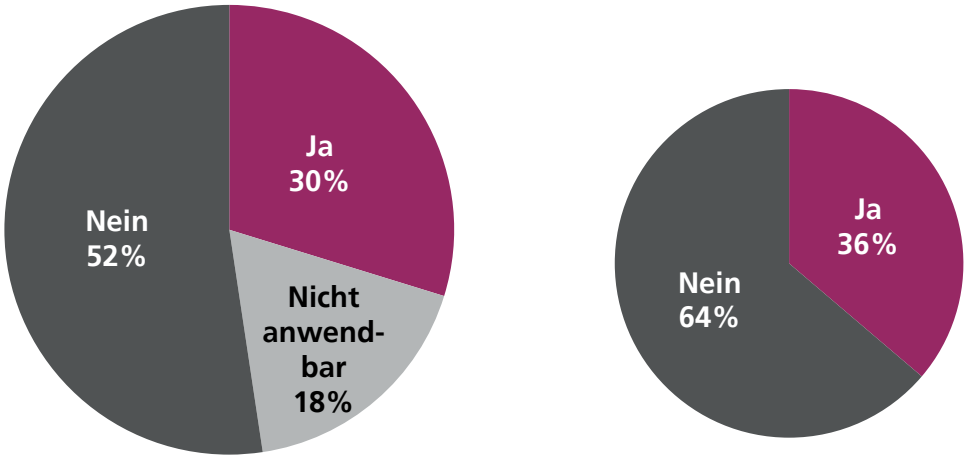
Neu ist das Wahlrecht des § 198 (9) UGB idF RÄG 2014, wonach aktive latente Steuern für künftige steuerliche Ansprüche aus Verlustvorträgen angesetzt werden können. Die Aktivierung ist an die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen geknüpft. Es wird vorausgesetzt, dass passive latente Steuern in ausreichender Höhe vorhanden sind bzw. „*überzeugende substantielle Hinweise*"[73] vorliegen, dass in Zukunft ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis erzielt werden kann, um die aktiven Steuerlatenzen verrechnen zu können. Dies ist erforderlich, weil deren Ansatz in Verlustjahren das Bilanzbild verbessert.[74]

Für die Bewertung der latenten Steuern ist die voraussichtliche Steuerbe- bzw. Steuerentlastung der nachfolgenden Geschäftsjahre heranzuziehen, wobei keine Abzinsung erfolgt. Bezüglich der Auflösung ausgewiesener Posten kommt es zu keiner Änderung gegenüber der derzeitigen gesetzlichen Bestimmung.[75]

Die Ausschüttungssperre für Gewinne aus der Aktivierung latenter Steuern wird durch das RÄG 2014 neu geregelt. Demnach müssen nach einer Ausschüttung die „danach verbleidenden jederzeit auflösbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem aktivierten Betrag mindestens entsprechen"[76].

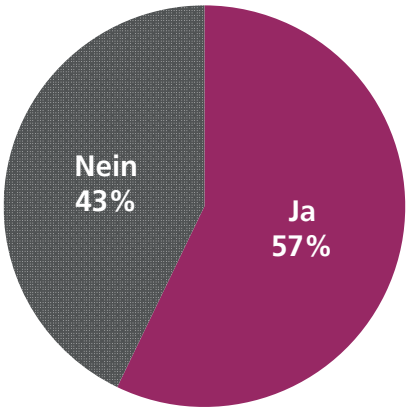
[70] S. § 198 (9) UGB idF RÄG 2014.
[71] S. § 224 (3) UGB; § 231 (2) Z 18 UGB idF RÄG 2014.
[72] Vgl. ARMINGER (2014) in: CFOaktuell 6/2014, S. 2; ebenso IWP/KWT (2014), Onlinequelle [16.06.2015], S. 8.
[73] § 198 (9) UGB idF RÄG 2014.
[74] Vgl. WOLF (2015) in: RdW 1/2015, S. 53.
[75] S. § 198 (10) UGB idF RÄG 2014.
[76] § 235 (2) idF RÄG 2014.

Haben Sie allfällige aktive latente Steuern aktiviert?



44 Unternehmen, das entspricht 52%, aktivieren keine latenten Steuern, wogegen 30% (=25 Studienteilnehmer) vom Aktivierungswahlrecht latenter Steuern Gebrauch machen. Abzüglich der nicht anwendbaren Fälle beträgt der Anteil der Nein-Antworten rund 64%, die bislang auf eine Verbesserung des Bilanzbildes durch die Aktivierung verzichtet haben. Nachdem es durch die Umsetzung des RÄG 2014 zu einer Ansatzpflicht für aktive latente Steuern kommt, wird sich sowohl der unternehmensrechtliche Gewinn als auch die Eigenkapitalbasis von mehr als der Hälfte der steirischen Großunternehmen einmalig erhöhen. Die Ausschüttungsbasis wird sich nicht ändern, da die Ausschüttungssperre prinzipiell erhalten bleibt.

Werden Sie bei Vorliegen steuerlicher Verlustvorträge künftig vom Wahlrecht Gebrauch machen, latente Steuern zu aktivieren?



Obwohl gemäß der vorherigen Fragestellung 30% der Studienteilnehmer angeben, latente Steuern zu aktivieren, beabsichtigen 57% (=48 Unternehmen), in Zukunft vom Wahlrecht der Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge Gebrauch zu machen. 43% (=36 Befragte) werden aus derzeitiger Sicht das Wahlrecht nicht nutzen.

Dieses Ergebnis überrascht auf den ersten Blick. Die Gründe dieser hohen Zustimmung wurden nicht erhoben. Die Verbesserung des Bilanzbildes könnte neben den Vorgaben durch Eigner bzw. Konzernmutter eine Erklärung sein.

Unversteuerte Rücklagen

Die nach bisheriger Rechtslage im UGB normierte Passivierung unversteuerter Rücklagen ist international unüblich und entspricht nicht der Bilanzrichtlinie. Deshalb erfolgte im RÄG 2014 die ersatzlose Streichung dieses Bilanzpostens.[77]

Für die Geltendmachung der steuerlichen Begünstigungen ist die Erfassung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss nicht mehr erforderlich.[78] Zusätzlich wird im adaptierten EStG definiert, dass begünstige Abschreibungen gemäß § 8 und die übertragenen stillen Reserven gemäß § 12 im Anlagenverzeichnis auszuweisen sind.[79] Übertragungsrücklagen sind „entsprechend zu bezeichnen und für steuerliche Zwecke in Evidenz zu halten"[80].

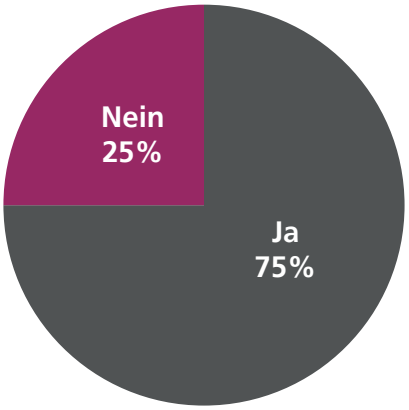
Die Möglichkeit der Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern im Jahr der Anschaffung wird künftig in § 204 (1) a UGB idF RÄG 2014 definiert. GWG können grundsätzlich auch dann sofort abgeschrieben werden, wenn sie wesentlich sind, wobei jedoch die Erfassung im Anlagenspiegel erforderlich ist. Zu beachten ist, dass der „*true and fair view*"[81] für den Bilanzleser gewahrt bleiben muss.[82]

Die Streichung der unversteuerten Rücklagen führt zu einem höheren unternehmensrechtlichen Bilanzgewinn, der grundsätzlich entnahme- bzw. ausschüttungsfähig ist. Sonderabschreibungen und die übertragenen stillen Reserven mindern den steuerrechtlichen Buchwert, wodurch bei Kapitalgesellschaften latente Steuerabgrenzungen zu erfassen sind, die diesen zusätzlichen Gewinn wieder vermindern.[83]

Die Gesetzesänderung macht Anpassungen in der Bilanz und der GuV erforderlich. Auf der Passivseite der Bilanz entfällt der Posten „B. Unversteuerte Rücklagen", in der GuV werden die Posten „Auflösung von unversteuerten Rücklagen" und „Zuweisung zu unversteuerten Rücklagen" gestrichen.[84]

[77] S. Erläuterungen zum Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, S. 7; ebenso IWP/KWT (2014), Onlinequelle [16.06.2015], S. 12.
[78] S. §§ 8, 12 und 13 EStG idF RÄG 2014
[79] S. § 8 (2); § 12 (1); § 12 (8) EStG idF RÄG 2014.
[80] § 12 (8) EStG idF RÄG 2014.
[81] Erläuterungen zum Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, S. 7.
[82] S. Erläuterungen zum Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, S. 7.
[83] Vgl. HIRSCHLER (2015) in: SWK 1-2/2015, S. 10.
[84] S. § 224 (3); § 231 (2); § 231(3) UGB idF RÄG 2014.

Werden von Ihrem Unternehmen unversteuerte Rücklagen ausgewiesen?



Aufgrund der zwingenden Übertragung bestehender unversteuerter Rücklagen in die Gewinnrücklage (abzgl. der passiven Steuerlatenz) wird sich das Eigenkapital bei 75% (=63) der befragten Kapitalgesellschaften um den Auflösungsbetrag abzüglich der latenten Steuerkomponente erhöhen.

Langfristige Rückstellungen

Im Ministerialentwurf zum RÄG 2014 war eine unternehmensrechtliche Verpflichtung zur Bildung bestimmter Aufwandsrückstellungen in Verbindung mit der steuerrechtlichen Anerkennung vorgesehen, um der Zielsetzung einer Einheitsbilanz näherzukommen.[85] Im Zuge der Gesetzgebung wurde auf die Umsetzung dieser Bestimmung verzichtet. Zu Änderungen kam es nur im Zusammenhang mit der Bilanzierung langfristiger Rückstellungen.[86]

[85] S. Erläuterungen zum Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, S. 5.
[86] Vgl. URNIK/URTZ (2015) in: ÖStZ 2015/209, S. 153.

Rechtslage alt

§ 198 (8) UGB normiert eine Ansatzpflicht für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie beispielsweise für Anwartschaften auf Abfertigungen, Pensionen und nicht konsumierten Urlaub. Für Aufwandsrückstellungen ist der Ansatz nur insofern verpflichtend, als dieser den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht.

Die Bildung von Rückstellungen hat unter Einhaltung des Vorsichtsprinzips zu erfolgen. Die Abschätzung des Ausmaßes einer Rückstellung ist nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung vorzunehmen. Die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen besteht nicht, wenn es sich um Beträge von untergeordneter Bedeutung handelt. [87]

Gemäß derzeit gültiger Rechtslage wird nicht auf die Fristigkeit einer Rückstellung abgestellt. Eine Abzinsung war bis jetzt nicht ausdrücklich geregelt. In der Literatur herrschen bezüglich der unternehmensrechtlichen Abzinsung von Rückstellungen unterschiedliche Rechtsauffassungen.[88]

Rechtslage idF RÄG 2014

Durch das RÄG 2014 ändern sich die unternehmensrechtlichen Bewertungsgrundsätze für langfristige Rückstellungen, während die Ansatzpflichten gemäß § 198 (8) UGB im Wesentlichen unverändert bestehen bleiben.[89] § 211 (1) UGB idF RÄG 2014 definiert, dass Rückstellungen grundsätzlich mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen sind, während die Bewertung von Rückstellungen für Pensionen und Abfertigungen weiterhin auf Basis versicherungsmathematischer Gutachten erfolgt. Der Erfüllungsbetrag ist zu schätzen und umfasst neben Geldleistungsverpflichtungen auch Sachleistungs- und Sachwertverpflichtungen sowie Preis- und Kostensteigerungen. Die Vereinfachungsbestimmung für Abfertigungsansprüche entfällt ebenso, wie die Bewertungsvorschrift basierend auf dem Grundsatz der Vorsicht.[90]

§ 211 (2) idF RÄG 2014 regelt die Verpflichtung zur Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr. Bei der Abzinsung ist auf die voraussichtliche Inanspruchnahme der Rückstellung abzustellen und ein marktüblicher Zinssatz heranzuziehen. Der marktübliche Zinssatz orientiert sich entweder an „den deutschen Kundmachungen der Rechtsverordnungen nach § 253 Abs. 2 vierter Satz dHGB“[91] oder man zieht den Durchschnittsatz gemäß § 9 (5) EStG zur Berechnung heran.[92] Für Pensions-, Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstel-

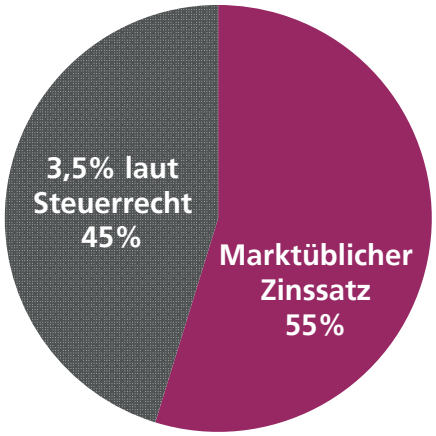
[87] S. § 198 (8) Z 3.
[88] Vgl. BERTL/HIRSCHLER (2014) in: RWZ 2014/65, S. 299.
[89] Vgl. MOSER (2015) in: taxlex 2015/03, S. 85 f.
[90] Vgl. URNIK/URTZ (2015) in: ÖStZ 2015/209, S. 160.
[91] Erläuterungen zum Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, S. 8.
[92] S. Erläuterungen zum Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, S. 8.

lungen kann ein durchschnittlicher Marktzinssatz unter Zugrundelegung einer 15-jährigen Laufzeit herangezogen werden.[93]

Durch die eingeführte Abzinsungsverpflichtung wurde bloß eine Annäherung an den steuerrechtlichem Ansatz erreicht. Zu Differenzen wird es aufgrund unterschiedlicher Zinssätze kommen, denn der steuerlich gemäß § 9 Abs. (5) EStG vorgesehene Fixzinssatz von 3,5% wird nicht immer dem „marktüblichen" Zinssatz des § 211 Abs. (2) UGB entsprechen.

Aufwandsrückstellungen und pauschale Rückstellungen bleiben steuerlich nach wie vor nicht absetzbar (§ 9 Abs. (3) EStG), weshalb es unverändert zu einer steuerlichen Hinzurechnung kommen wird.

Wie werden Sie künftig bei der Bilanzierung langfristiger Rückstellungen voraussichtlich vorgehen? Welcher Diskontierungssatz wird zur Anwendung kommen?



46 Studienteilnehmer (55%) werden sich künftig bei der Bilanzierung langfristiger Rückstellungen am marktüblichen Zinssatz orientieren. Aufgrund des anhaltend niedrigen Zinsniveaus wird die Abweichung über die Mehr-Weniger-Rechnung korrigiert werden müssen. Die restlichen 45% (=38) der Unternehmen planen, sich an den steuerrechtlichen Vorgaben zu orientieren und werden mit 3,5% diskontieren. Die Auswirkungen dieser Unschärfe auf Vermögens- und Ertragslage dürfte von untergeordneter Bedeutung sein.

[93] Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2015), S. 51.

3.4 Auswirkungen auf das Eigenkapital

Die Streichung ausgewählter Bilanzierungs-Wahlrechte im Zuge des RÄG 2014 wird in vielen Fällen zu einer Veränderung des Eigenkapitals führen. Es wurde daher erhoben, welche Änderungen im Eigenkapitalausweis von den Unternehmen erwartet werden und ob diese Erwartungen mit den anderen vorliegenden Detailergebnissen der Umfrage konform gehen.

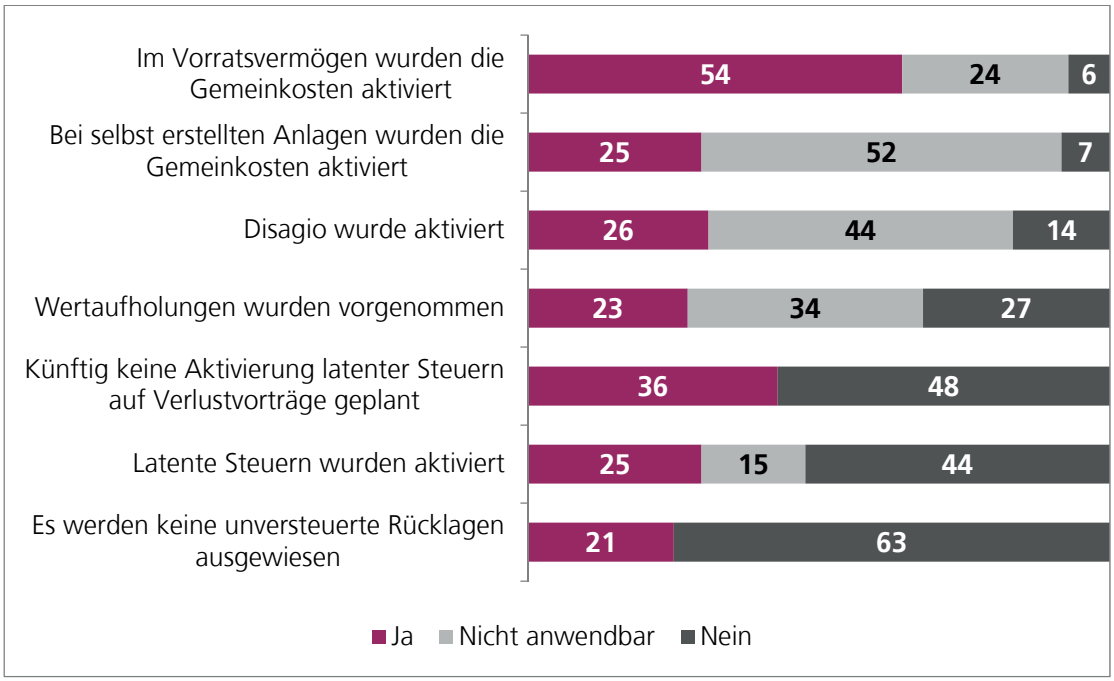
In der folgenden Graphik finden sich jene Wahlrechte, die mit dem RÄG 2014 abgeschafft bzw. eingeschränkt werden. Es wird zusammenfassend dargestellt, wie die befragten Kapitalgesellschaften diese Wahlrechte bislang ausnutzten. Ergänzt wurde die Liste um die Frage, ob unversteuerte Rücklagen aktiviert wurden und ob man ggf. auf das künftige Wahlrecht verzichten will, latente Steuern auf Verlustvorträge zu aktivieren.

Werden die Änderungen des RÄG 2014 bei der Mehrzahl der Unternehmen zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen oder nicht? Wahlrechte können so ausgenutzt werden, dass sich Gewinn und damit Eigenkapital entweder erhöhen oder verringern. Verglichen mit den Formulierungen im Online-Fragebogen[94] wurden die Fragen in der Graphik so umformuliert, dass die Antwort **„ja" eine Erhöhung des Eigenkapitals bzw. die Vermeidung einer Eigenkapitalreduktion signalisiert**. Die Antwort „nein" bedeutet, dass die Ausnutzung des Wahlrechtes in einer das Eigenkapital mindernden Weise erfolgte bzw. auf eine Erhöhung verzichtet wurde. Beim künftigen Wahlrecht der Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge, wird durch das „ja" angezeigt, dass es künftig zu keiner Aktivierung und damit keiner Eigenkapitalerhöhung kommen wird. Die Werte in den Balken geben die **absolute Anzahl** der „ja-", „nein-" oder „nicht anwendbar-"Antworten an.

Je kleiner der Anteil der „ja"-Antworten, desto größer wird bei der Gesamtsumme der Unternehmen das Potenzial einer Eigenkapitalerhöhung aufgrund des RÄG 2014.

[94] Vgl. Detailergebnisse in den Kapiteln oben.

Zusammenfassung ausgewählter Wahlrechte und deren Ausnutzung durch die Unternehmen (die Werte in den Balken geben die absolute Anzahl der Antworten an)



Die Abbildung fasst die Anzahl der „Ja"-, „Nein" und „Nicht anwendbar"-Antworten für ausgewählte Wahlrechte und Sachverhalte zusammen. Die Verteilung in Prozent findet sich in den Ausführungen voriger Kapitel.

Die Abbildung ermöglicht die Abschätzung, wie hoch das Potenzial einer künftigen Erhöhung des Eigenkapitals durch Einmaleffekte des RÄG 2014 bei der Gesamtsumme der befragten Unternehmen sein könnte. Beispielsweise haben 54 von 84 bzw. 64% der befragten Unternehmen angegeben, dass sie im Rahmen der Herstellungskosten-Bewertung die Material- und Fertigungsgemeinkosten aktivieren. Sie haben das Wahlrecht des § 203 Abs. (3) UGB, welches durch das RÄG 2014 gestrichen wurde, somit in einer das Eigenkapital erhöhenden Weise ausgeübt. Da diese Vorgehensweise der künftig geltenden Rechtslage entspricht, wird sich für die betroffenen Kapitalgesellschaften keine Änderung ergeben. Das Potenzial einer Eigenkapital-Erhöhung ist bei der Mehrzahl der Unternehmen für dieses (bald abgeschaffte) Wahlrecht ausgeschöpft.

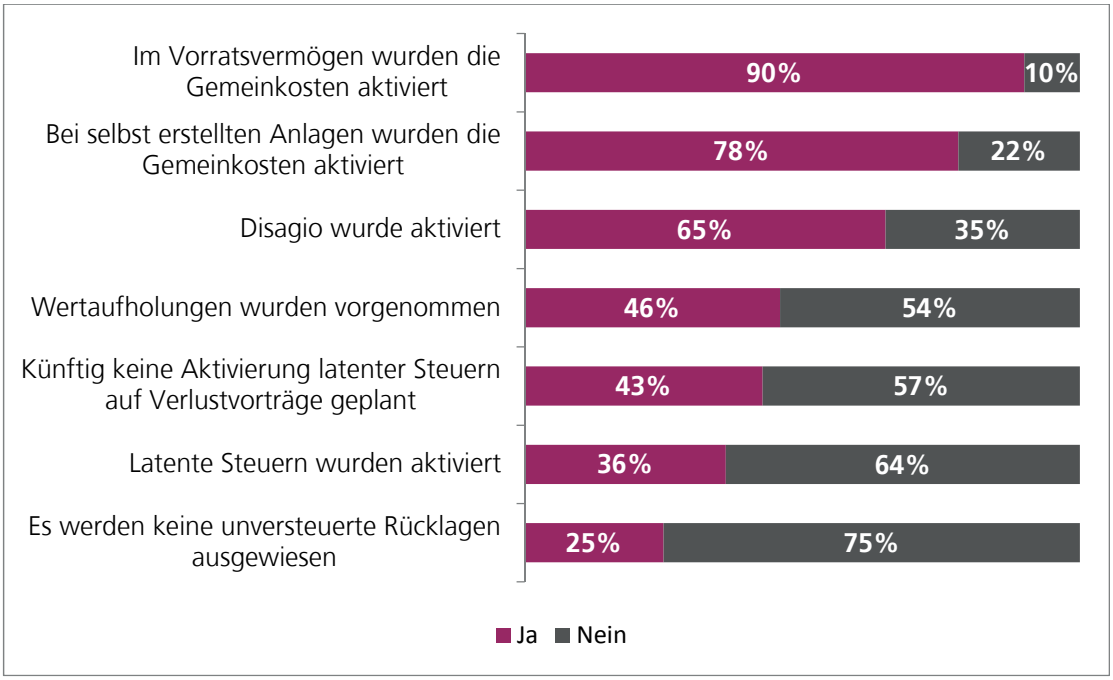
Je höher der Anteil der „Ja"-Antworten, desto kleiner wird der Anteil jener Unternehmen, die aufgrund der jeweiligen Änderung mit einem Eigenkapital-Anstieg zu rechnen haben. Wie die zusammenfassende Darstellung zeigt, ist je nach Wahlrecht das Potenzial eines Eigenkapital-Anstieges unterschiedlich stark ausgeprägt.

Ein hohes Potenzial hinsichtlich einer Eigenkapital-Erhöhung lässt sich bei den Wertaufholungen im Anlagevermögen und den aktiven latenten Steuern ableiten: hier wählte die Mehrheit der Unternehmen die künftig für mittelgroße und große GmbHs nicht mehr mögliche Vorgehensweise. Davon abweichend, gaben 48 von 84 bzw. 57% der befragten Verantwortlichen an, künftig vom Wahlrecht Gebrauch machen zu wollen, latente Steuern auf Verlustvorträge zu aktivieren. Wogegen 36 Unternehmen darauf verzichten wollen. Bei der Mehrheit der Unternehmen[95] wird sich die Auflösung der noch bestehenden unversteuerten Rücklagen positiv auf die Höhe des Eigenkapitals auswirken.

Nicht so klar ist das Bild bei selbsterstellten Anlagen und Disagio – auch aufgrund des hohen Anteils nicht anwendbarer Fälle. Die Mehrheit wählte schon bisher die Eigenkapital erhöhende und künftig einzig erlaubte Variante.

Die Aussage wird klarer, wenn man eine Bereinigung der „Nicht anwendbar"-Antworten vornimmt und für die verbleibenden Antworten das Verhältnis der „ja"- und „nein"-Antworten ermittelt. Dieses Verhältnis ist in folgender Graphik dargestellt.

Verteilung der „Ja"- und „Nein"-Antworten in Prozent unter Ausschluss der Nicht anwendbaren Fälle

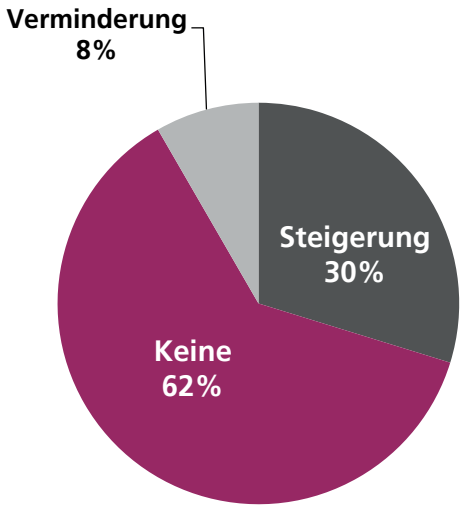


[95] 63 von 84 oder 75% weisen unversteuerte Rücklagen in ihren Bilanzen aus.

In drei von sieben Fällen besteht ein Überhang der „ja"-Antworten. In vier von sieben Fällen überwiegen die „Nein"-Antworten und damit das Potenzial von Eigenkapital erhöhenden Einmaleffekten durch das RÄG 2014.

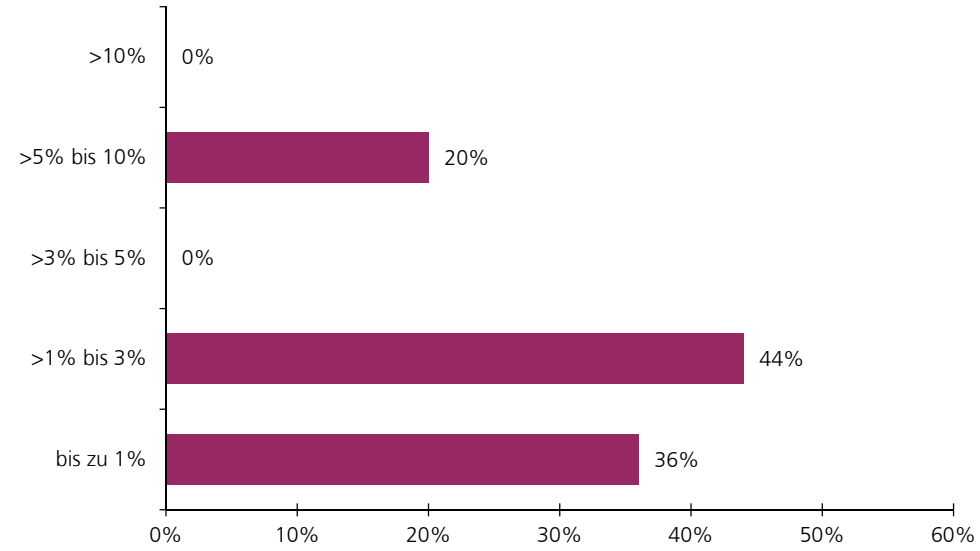
Wie die befragten Vertreter der Kapitalgesellschaften selbst die Konsequenzen des RÄG 2014 auf die Höhe des Eigenkapitals abschätzen, wird in der nächsten Graphik dargestellt.

Wie wird sich das RÄG 2014 auf die Höhe des Eigenkapitals Ihres Unternehmens auswirken?



62% der Studienteilnehmer (52 von 84) gehen davon aus, dass das RÄG 2014 keine Auswirkungen auf die Höhe ihres Eigenkapitals haben wird. Demgegenüber erwarten sich 30% (25 von 84) eine Steigerung und 8% (7 von 84) eine negative Entwicklung des Eigenkapitals. Um wie viel Prozent sich das Eigenkapital verändern dürfte, war die anschließende Fragestellung:

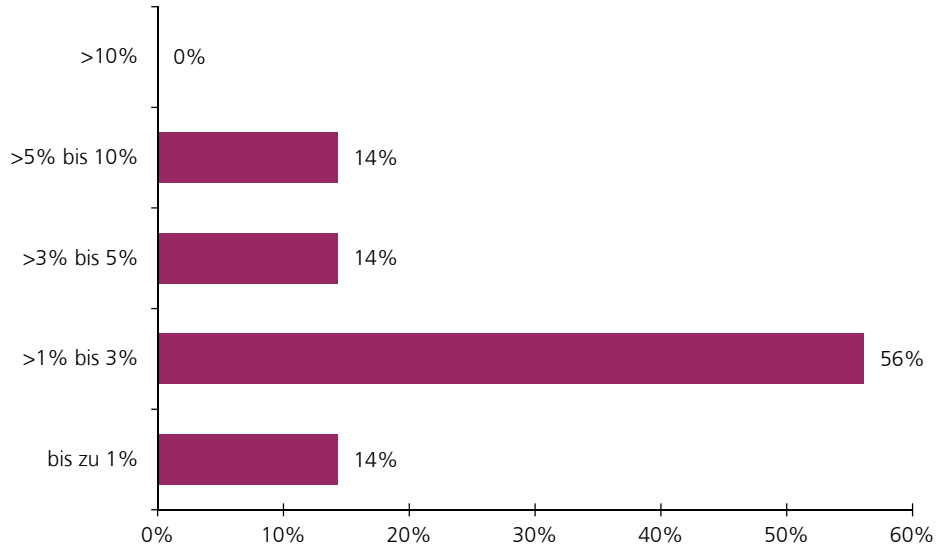
Um wie viel Prozent wird das Eigenkapital Ihrer Meinung nach steigen?



Jene 30% der Studienteilnehmer, die aufgrund des RÄG 2014 eine Steigerung des Eigenkapitals erwarten, gehen mehrheitlich von einer Erhöhung von bis zu 3% aus (davon nehmen 44% bzw. 11 Unternehmen eine Steigerung von 1% an, 36% oder 9 Unternehmen eine von mehr als 1% bis zu 3%).

Die restlichen 20% (bzw. 5 Studienteilnehmer) rechnen mit einer Steigerung zwischen 5% und 10%. Eine Steigerung um mehr als 10% wird von keinem Unternehmen erwartet.

Um wie viel Prozent wird das Eigenkapital Ihrer Meinung nach sinken?



Von den 7 Studienteilnehmern, welche sich aufgrund des RÄG 2014 eine Verminderung des Eigenkapitals erwarten, sagen 4, dass das Eigenkapital zwischen 1% und 3% sinken wird. Eine Abnahme von mehr als 10% wird von keiner befragten Kapitalgesellschaft erwartet. Die übrigen Klassen wurden von jeweils einem Unternehmen angekreuzt.

Aus welchen Gründen die Unternehmen von einer Abnahme des Eigenkapitals ausgehen, wurde nicht erhoben.

4. Einfluss von Eigenkapitalquote und Umsatzhöhe auf die Bilanzierungsstrategie

Im folgenden Abschnitt wird analysiert, ob ein Zusammenhang zwischen Eigenkapitalquote bzw. Umsatzhöhe und der Ausnutzung bisheriger Wahlrechte erkennbar ist.

Die befragten Kapitalgesellschaften wurden nach den Kriterien Umsatzhöhe und Eigenkapitalquote in vier Klassen eingeteilt, wobei die Grenzen bei einer Umsatzhöhe von 40 Mio. EUR. und bei einer Eigenkapitalquote von 20% festgesetzt wurden. Somit ergibt sich ein Portfolio mit folgenden 4 Klassen:

	Eigenkapitalquote <20%	**Eigenkapitalquote >20%**
Umsatz >40 Mio. EUR	**D** EKQ <20% und Umsatz >40 Mio. 11 Kapitalgesellschaften	**A** EKQ >20% und Umsatz >40 Mio. 22 Kapitalgesellschaften
Umsatz <40 Mio. EUR	**C** EKQ <20% und Umsatz <40 Mio. 19 Kapitalgesellschaften	**B** EKQ >20% und Umsatz <40 Mio. 28 Kapitalgesellschaften

Tabelle 2: Einteilung der befragten Kapitalgesellschaften nach Umsatzhöhe und Eigenkapitalquote, Quelle: eigene Darstellung.

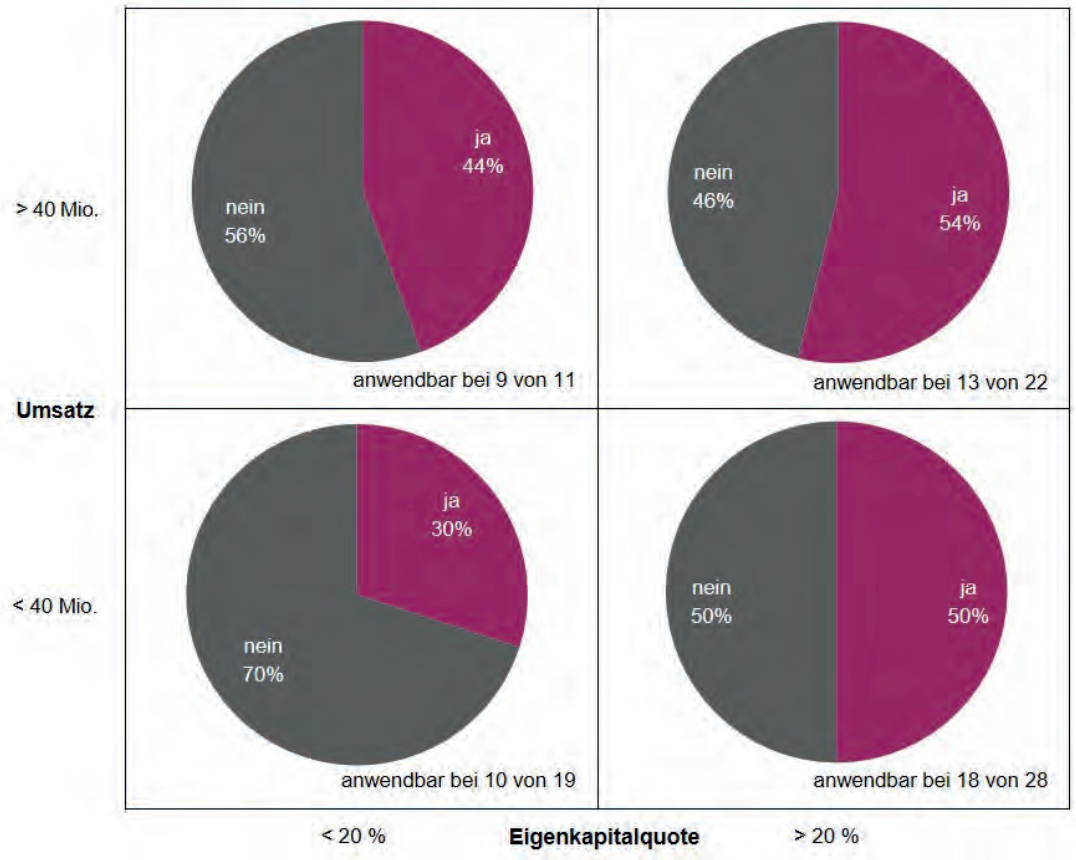
In Quadrant A finden sich jene 22 Top-Betriebe mit den höchsten Umsätzen und höchsten Eigenkapitalquoten. In Quadrant B sind 28 umsatzschwächere Kapitalgesellschaften mit einer guten Eigenkapitalquote von mehr als 20% dargestellt. Quadrant C subsumiert die umsatzschwächsten 19 der befragten Kapitalgesellschaften mit einer Eigenkapitalquote von weniger

als 20% und in Quadrant D finden sich 11 Unternehmen, die zwar Umsätze von mehr als 40 Mio. EUR aufweisen, jedoch eine Eigenkapitalquote von weniger als 20% erreichen. Hinsichtlich Umsatz und Eigenkapitalquote stehen sich Quadrant A (Top-Betriebe) und C diametral gegenüber.

Zählt man die Anzahl der Kapitalgesellschaften jedes Quadranten zusammen, ergibt sich eine Summe von 80, die von der Stichprobengröße von 84 Unternehmen um 4 Kapitalgesellschaften abweicht. Grund hierfür ist, dass 4 Unternehmen den Fragebogen anonym ausfüllten und für diese keine Eigenkapitalquote ermittelt werden konnte.

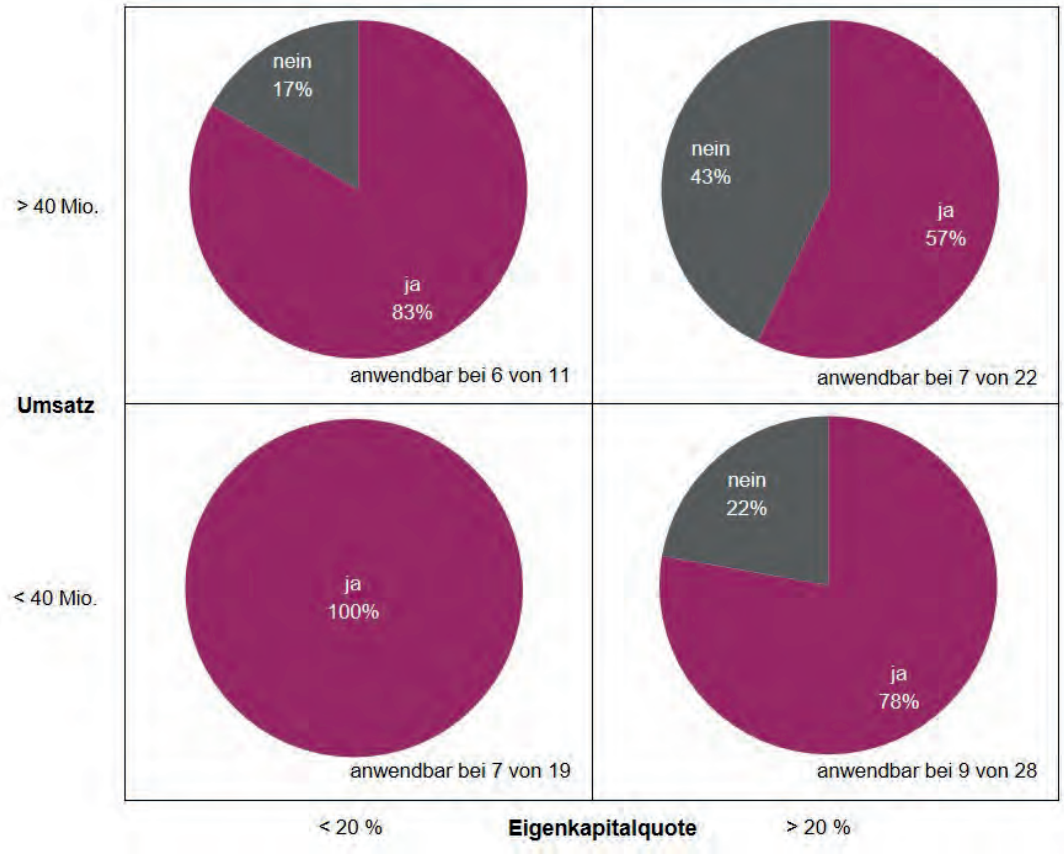
In weiterer Folge werden anhand eines Vergleiches der vier Quadranten Zusammenhänge bzw. Unterschiede bei der Bilanzierungsstrategie dargestellt. Im Detail handelt es sich um die bereits in Kapitel 3.4 zusammenfassend dargestellten sieben Fragestellungen. Unterschiede von mehr als 10 Prozentpunkten werden als wesentlich erachtet und lassen vermuten, dass Umsatzhöhe und/oder Eigenkapitalquote einen Einfluss auf die Bilanzierungsstrategie haben.

Wurden Wertaufholungen vorgenommen, wenn die Abschreibungsgründe weggefallen sind?



54% der Top-Betriebe und 50% der umsatzschwächeren Kapitalgesellschaften mit guter Eigenkapitalquote nehmen eine Zuschreibung vor. Während bei den Gesellschaften mit geringerer Eigenkapitalquote mehrheitlich auf die Vornahme einer Zuschreibung verzichtet wird: 44% der umsatzstärkeren und 30% der umsatzschwächeren Unternehmen mit geringer Eigenkapitalquote verbuchen eine Wertaufholung.

Wurden bei selbst erstelltem Anlagevermögen die Gemeinkosten aktiviert?

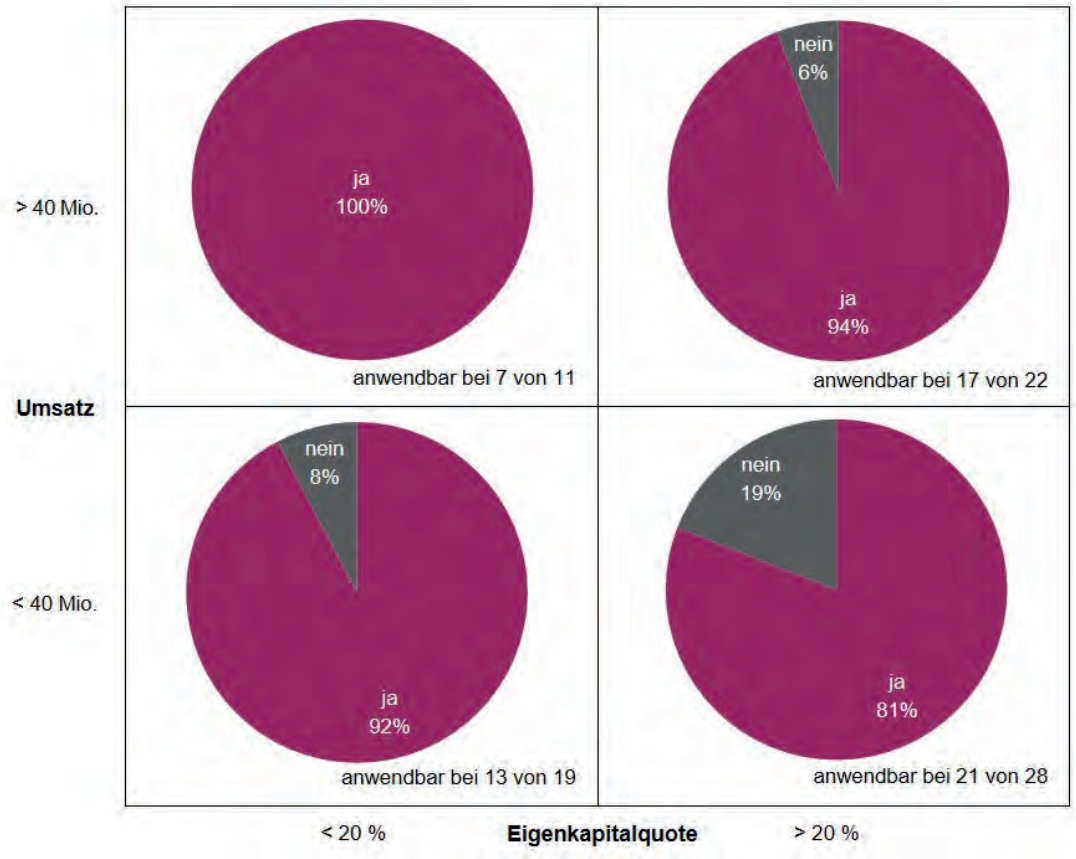


Generell wurde von der Mehrheit der Unternehmen angeführt, noch keine selbst erstellten Anlagen bilanziert zu haben.

Bei den anwendbaren Fällen scheint die Höhe der Eigenkapitalquote Einfluss auf die Entscheidung zu nehmen: je niedriger die Eigenkapitalquote, desto mehr Unternehmen aktivieren Material- und Fertigungsgemeinkosten. 100% der eigenkapitalschwachen Unternehmen mit Umsätzen von weniger als 40 Mio. EUR setzen Gemeinkosten an, gefolgt von den eigenkapitalschwachen Unternehmen mit höheren Umsätzen als 40 Mio. EUR (83%).

Der Einfluss der Unternehmensgröße gemessen am Umsatz dürfte nur eine untergeordnete Rolle spielen.

Wurden im Vorratsvermögen die Gemeinkosten aktiviert?

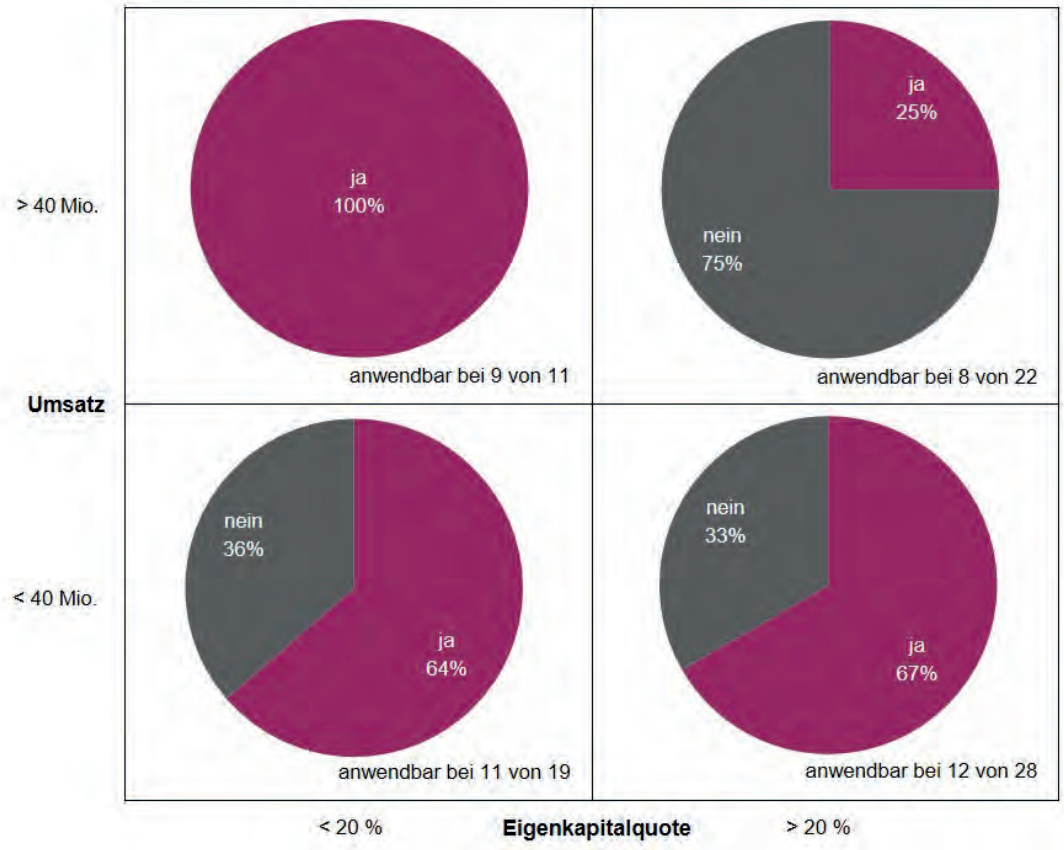


Diese Auswertung lässt sowohl auf Basis der Umsatzklassifizierung als auch auf Basis der Klassifizierung nach der Eigenkapitalquote keine signifikanten Unterschiede erkennen.

Unter Abzug der nicht anwendbaren Fälle liegt der Prozentsatz jener Kapitalgesellschaften, die die Material- und Fertigungskosten aktivieren, bei den eigenkapitalschwächeren, umsatzstarken Unternehmen bei 100%, gefolgt von den Top-Betrieben mit 94%, den eigenkapital- und umsatzschwachen Unternehmen mit 92% und den umsatzschwachen Unternehmen mit höherer Eigenkapitalquote mit 81%.

Im Gegensatz zu den selbsterstellten Anlagen, liegen die umsatzstärkeren Unternehmen vorne und erst in zweiter Linie ist ein gewisser Einfluss der Eigenkapitalquote festzustellen.

Wurde ein Disagio aktiviert?

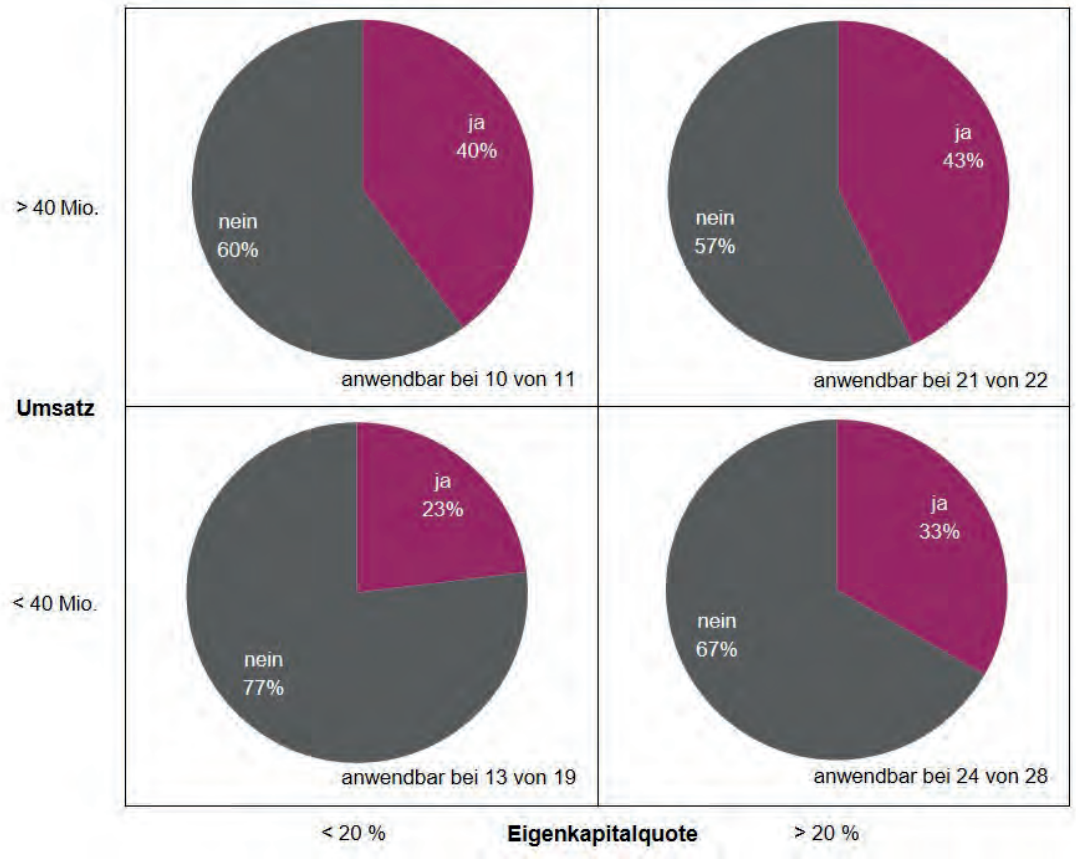


Betreffend Abgrenzung eines Disagios war ein hoher Anteil an nicht anwendbaren Fällen festzustellen, wobei nachvollziehbarer Weise die eigenkapitalstärkeren Unternehmen seltener mit einem Disagio zu tun hatten.

Bereinigt um nicht anwendbare Fälle, zeigt sich, dass unter den umsatzschwächeren Unternehmen eine deutliche Mehrheit ein Disagio aktiviert: 64% der eigenkapitalschwächeren und 67% der Unternehmen mit einer Eigenkapitalquote von mehr als 20%. Hier lässt sich kein Einfluss der Eigenkapitalquote nachweisen.

Deutliche Unterschiede zeigen sich zwischen umsatzstärkeren Kapitalgesellschaften. So stechen die Top-Betriebe heraus, von denen 25% eine Abgrenzung vornehmen. Liegt die Eigenkapitalquote allerdings unter 20%, kehren sich die Ergebnisse um: 100% dieser Unternehmen nehmen die Aktivierung vor.

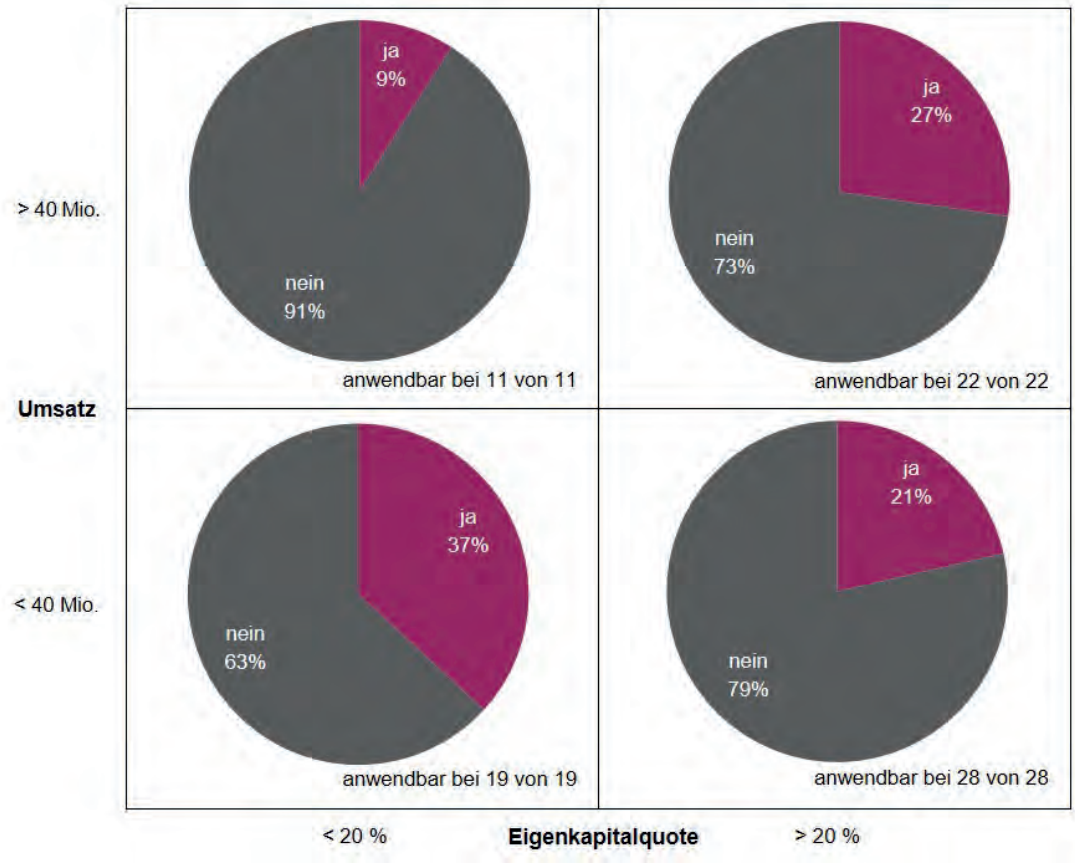
Wurden aktive latente Steuern aktiviert?



Anhand von Vergleichen auf Basis des Umsatzes lässt sich ableiten, dass die Aktivierung latenter Steuern von Unternehmen mit einem Umsatz >40 Mio. EUR eher vorgenommen wird, als von jenen mit niedrigerem Umsatz. Unter Berücksichtigung der nicht anwendbaren Fälle, setzen 40% der umsatzstärkeren Unternehmen mit geringerer bzw. 43% mit höherer Eigenkapitalquote die aktiven latenten Steuern an. Unter den umsatzschwächeren Unternehmen tun dies 33% der eigenkapitalstärkeren und 23% der eigenkapitalschwächeren.

Eine Auswertung nach Eigenkapitalquote führt zu keinen signifikanten Unterschieden.

Wird man künftig ggf. auf die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge verzichten?

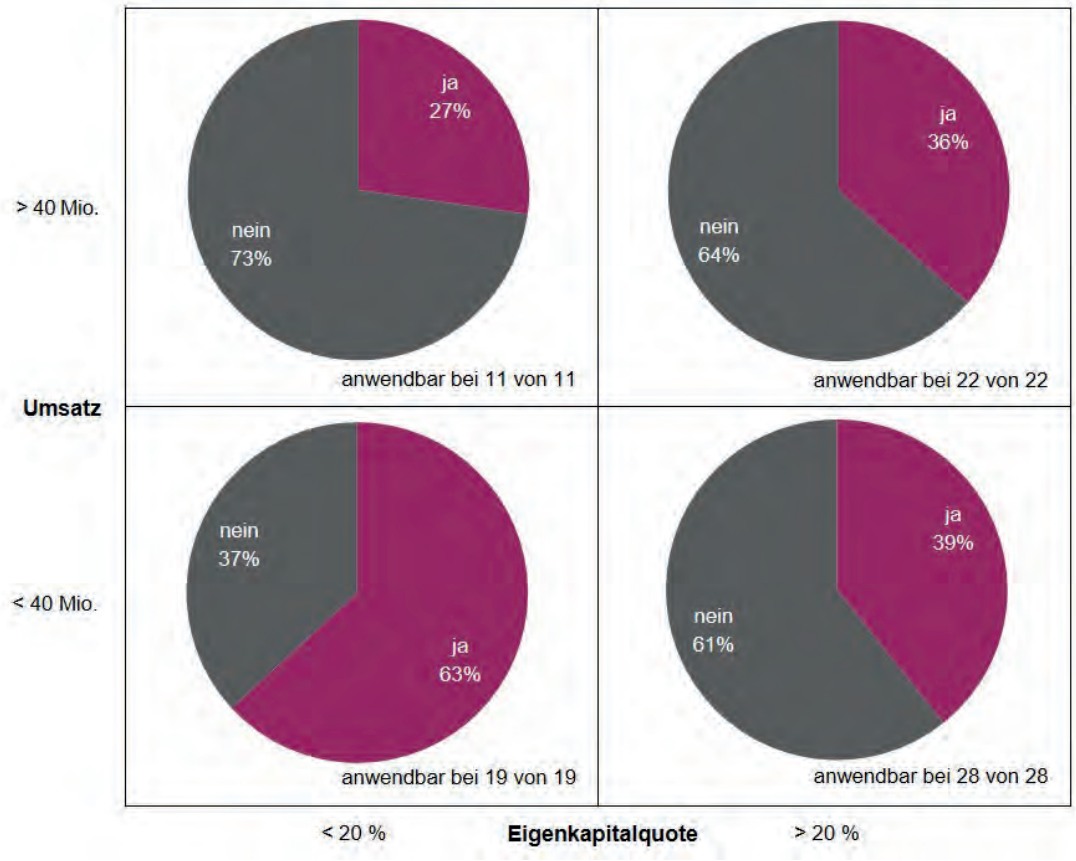


Wie schon in Kapitel 3.4 wurde – im Unterschied zum Web-Fragebogen – die Fragestellung in Form einer Verneinung formuliert. Eine „Ja"-Antwort, der geplante Verzicht einer Aktivierung, soll anzeigen, dass das Potenzial einer Eigenkapitalerhöhung ungenutzt bleibt.

Umso interessanter erscheinen die Ergebnisse. Der Anteil der Kapitalgesellschaften, die auf die Aktivierung latenter Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen verzichten wollen, ist unter denen mit niedrigeren Umsätzen und Eigenkapitalquoten mit 37% am größten.

Die Auswertung lässt auf Basis der Umsatzklassifizierung erkennen, dass Unternehmen mit größerem Umsatz die Aktivierung eher vornehmen werden, als Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als 40 Mio. EUR. Womöglich ein Hinweis, dass kleinere Unternehmen diesbezüglich nicht über einschlägiges Know-how verfügen.

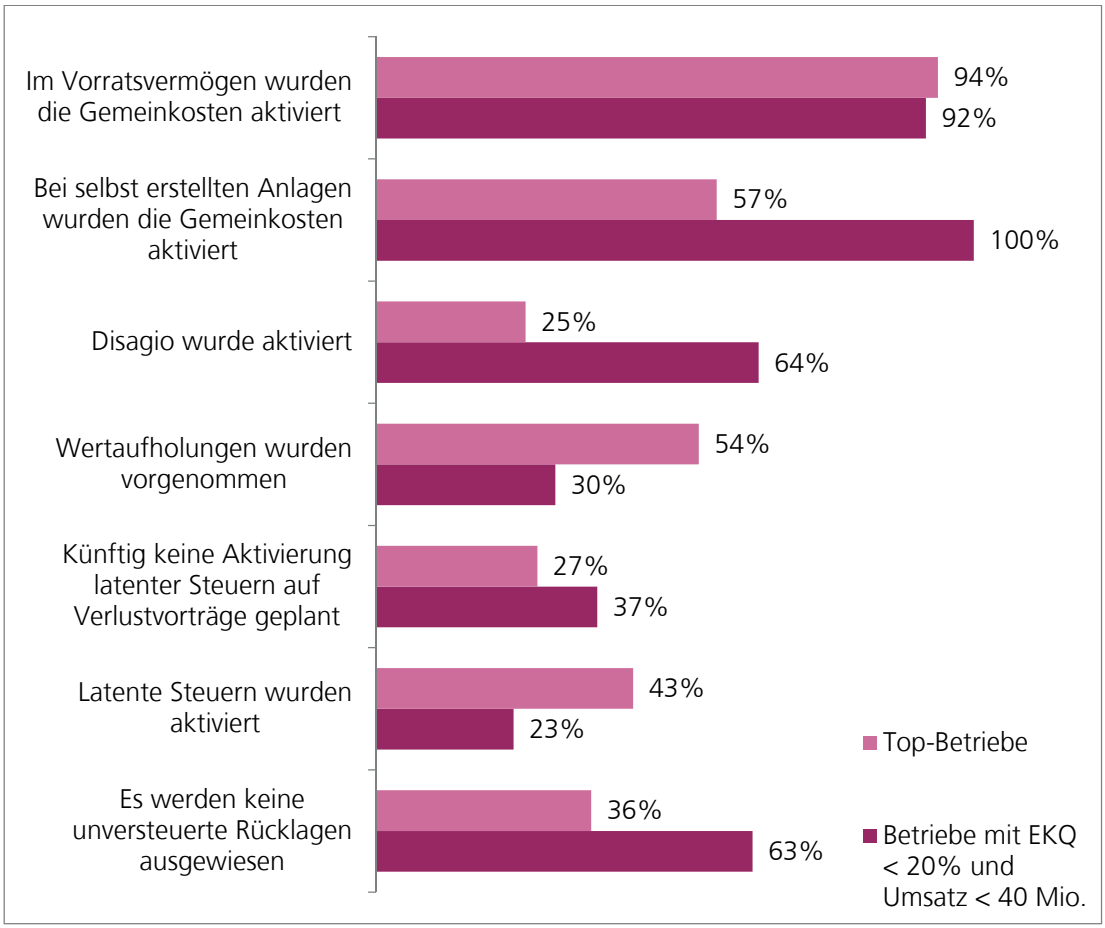
Werden keine unversteuerten Rücklagen bilanziert?



Diese Frage wurde analog zu Kapitel 3.4 als Verneinung formuliert – im Gegensatz zum Web-Fragebogen. Ein „Nein" zeigt an, dass es aufgrund des RÄG 2014 zu Veränderungen kommen wird: bilanzierte unversteuerte Rücklagen wandern unter Abzug passiver latenter Steuern in die Gewinnrücklagen und erhöhen somit das Eigenkapital.

Diese Auswertung lässt sowohl auf Basis der Umsatzklassifizierung als auch auf Basis der Klassifizierung nach der Eigenkapitalquote keine wesentlichen Unterschiede erkennen. Kleine Unternehmen unterlassen die Bilanzierung von unversteuerten Rücklagen eher als große. Ob dies daran liegt, dass kleinere Unternehmen weniger anwendbare Fälle vorfinden als größere, kann nur vermutet werden.

Vergleich der Bilanzierungspraxis zwischen Top-Betrieben und umsatzschwächeren Unternehmen mit geringerer Eigenkapitalquote



Deutlichere Unterschiede in der Bilanzierungspraxis lassen sich zwischen den Top-Betrieben (Umsatz > 40 Mio. EUR und Eigenkapitalquote > 20%) und Unternehmen mit geringeren Umsätzen (<40 Mio.) und Eigenkapitalquoten (<20%) ausmachen.

In der Abbildung ist der Anteil der „Ja"-Antworten dargestellt, d.h. jener Vorgehensweise, die künftig zu keinem Einmaleffekt aufgrund des RÄG 2014 führen wird. Die angeführten Prozentsätze der Abbildung beziehen sich wie schon oben ausschließlich auf die anwendbaren Fälle und zeigen für beide Cluster an, inwieweit das Potenzial einer Eigenkapital-Erhöhung ausgeschöpft ist. Haben beispielsweise 30% der eigenkapital- und umsatzschwächeren Betriebe und 54% der Top-Betrieb bislang eine Wertaufholung vorgenommen, heißt dies im Umkehrschluss, dass sich bei 70% der eigenkapital- und umsatzschwächeren Betriebe und 46% der Top-Betriebe die Bilanzierungspraxis aufgrund des RÄG 2014 ändern wird und sich das Eigenkapital in diesem Fall erhöht.

Betreffend Top-Betriebe ist das Potenzial für den Einmaleffekt einer Eigenkapitalerhöhung aufgrund des RÄG 2014 in folgenden Fällen mehrheitlich gegeben: Aktivierung des Disagios (bei 75% der Top-Betriebe nicht aktiviert), Aktivierung aktiver latenter Steuern (57% nicht aktiviert) und unversteuerte Rücklagen (64%). In mehr als 40% der Fälle gilt dies auch für die Vornahme von Wertaufholungen (46%) und die Aktivierung von Gemeinkosten im Rahmen der Selbsterstellung von Anlagen (43%). Nur bei der Aktivierung von Gemeinkosten im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Vorratsvermögen (unfertige und fertige Erzeugnisse, noch nicht abrechenbare Leistungen) ist das Potenzial einer Eigenkapitalerhöhung zu 94% ausgeschöpft.

Bei den Betrieben mit einer Eigenkapitalquote < 20% und Umsatzerlösen < 40 Mio. ist das Potenzial einer Eigenkapitalerhöhung in folgenden Fällen mehrheitlich gegeben: bei der Vornahme von Wertaufholungen (70%) und der Aktivierung latenter Steuern (77%). Überwiegend ausgeschöpft ist das Potenzial einer Eigenkapitalerhöhung bei der Aktivierung der Gemeinkosten selbst erstellter Anlagen (100% der Unternehmen) bzw. der Vorräte (92%), der Aktivierung eines Disagios (62%) und beim Vorhandensein unversteuerter Rücklagen, die künftig ins Eigenkapital umzubuchen sind (63% hatten bislang keine unversteuerten Rücklagen).

Insgesamt lassen die Umfrageergebnisse den Schluss zu, dass der Einmaleffekt einer Eigenkapitalerhöhung aufgrund des RÄG 2014 vermehrt bei den Top-Betrieben zu beobachten sein wird.

Die Ergebnisse ermöglichen auch eine Antwort auf die bislang ausgeklammerte Fragestellung nach der Ursache-Wirkungs-Beziehung: Hat die Höhe der Eigenkapitalquote einen Einfluss auf die Bilanzpolitik oder verhält es sich umgekehrt so, dass das Eigenkapital der Top-Betriebe (auch) deshalb so hoch ist, weil sie eine Bilanzpolitik der Gewinn- und Eigenkapitalmaximierung verfolgten? Sprich, hängt die Bilanzpolitik von der Eigenkapitalquote ab oder die Eigenkapitalquote von der Bilanzpolitik?

Geht man von der Prämisse aus, dass die Höhe der Eigenkapitalquote von der gewählten Bilanzierungsstrategie abhängt, müsste der Vergleich der Top-Betriebe mit den eigenkapitalschwächeren Unternehmen ergeben, dass Top-Betriebe bei der Ausnutzung von Wahlrechten öfter die eigenkapitalerhöhende Variante wählten als die eigenkapitalschwächeren Unternehmen. Dies ist im Zusammenhang mit der Vornahme von Wertaufholungen und der Aktivierung latenter Steuern der Fall, wo deutlich mehr Top-Betriebe die eigenkapitalerhöhende Variante wählten. Bei der Aktivierung der Gemeinkosten im Zuge der Vorratsbewertung herrscht nahezu Gleichstand (94% der Top-Betriebe vs. 92% der eigenkapitalschwächeren Unternehmen). Bei allen anderen Wahlrechten entschieden sich mehr eigenkapitalschwächere Unternehmen für die eigenkapitalerhöhende Variante als Top-Betriebe. Es kann daher für die befragten Unternehmen ausgeschlossen werden, dass die Bilanzpolitik Ursache einer höheren Eigenkapitalquote ist.

Ist andererseits die Höhe der Eigenkapitalquote Treiber der Bilanzpolitik? Der Zusammenhang ist zumindest stärker ausgeprägt als im umgekehrten Fall. In sich konsistente Bilanzierungsstrategien zwecks Erhöhung des Eigenkapitals lassen sich auf Basis der vorliegenden Daten allerdings nicht ableiten. In der Praxis dürften andere Faktoren wie Vorgaben der Gesellschafter oder Fragen der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit erheblichen Einfluss haben.

5. Resümee

Die Ergebnisse der empirischen Erhebung zeigen, dass die bisherige Bilanzierungspraxis bei einer Reihe von Wahlrechten von der künftig durch das RÄG 2014 vorgeschriebenen Vorgehensweise abweicht. Die Mehrheit der Unternehmen bilanzierte bislang keine aktiven latenten Steuern und nahm keine Wertaufholungen vor. Darüber hinaus weisen rund 75% der Unternehmen unversteuerte Rücklagen aus und rund 57% würden vom neuen Wahlrecht der Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge Gebrauch machen.

Wahlrechte, bei denen die bisherige Bilanzierungspraxis der neuen Rechtslage mehrheitlich entspricht, wie die Aktivierung der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Zuge der Selbsterstellung von Anlagen oder die Aktivierung eines Disagios, waren für mehr als die Hälfte der befragten Unternehmen bislang nicht anwendbar. Einzig der Ansatz der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Zuge der Vorratsbewertung erfolgte größtenteils schon bisher gemäß der künftig geltenden Rechtslage.

Daraus lässt sich ableiten, dass die Streichung von Wahlrechten bei der Mehrheit der Unternehmen zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen sollte. Die Erhebung ergab, dass 30% der befragten Unternehmen von einer Erhöhung des Eigenkapitals ausausgehen, wovon 75% einen Anstieg von nicht mehr als 3% erwarten.

Für eine Reduktion des Eigenkapitals spricht einzig die gemäß RÄG 2014 restriktivere Handhabung bei der Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten im Rahmen langfristiger Fertigungsaufträge. Davon ist nur ein Drittel der befragten steirischen Kapitalgesellschaften betroffen.

Hinsichtlich des Einflusses von Eigenkapital- und Umsatzhöhe auf die Bilanzierungspraxis lassen sich keine konsistenten Zusammenhänge feststellen. Bei 2 von 7 Wahlrechten (Aktivierung der Gemeinkosten selbst erstellter Anlagen bzw. des Disagios) entschieden sich Unternehmen mit geringerer Eigenkapitalquote deutlich öfter für die Eigenkapital erhöhende Variante. Bei einem Wahlrecht – der Vornahme von Zuschreibungen – war dies umgekehrt.

Deutlichere Unterschiede in der Bilanzierungspraxis zeigten sich zwischen den Top-Betrieben (Umsatz > 40 Mio. Euro und Eigenkapitalquote > 20%) und Gesellschaften mit einem Umsatz von weniger als 40 Mio. Euro und kleinerer Eigenkapitalquote (< 20%). Der Vergleich ergab einen Trend dahingehend, dass eigenkapitalschwächere Unternehmen eher dazu neigen, Wahlrechte in eigenkapitalerhöhender Weise auszuüben als Unternehmen mit einer Eigenkapitalquote von mehr als 20%. So es eine Bilanzierungsstrategie gibt, wird diese auch von anderen Faktoren, wie den Vorgaben der Muttergesellschaft oder Fragen der Wesentlichkeit bzw. Wirtschaftlichkeit beeinflusst.

Literatur

ARMINGER, J. [2014]: Der Entwurf des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 im Überblick, in: CFOaktuell Nr. 6/2014, S. 2.

BERTL, R./HIRSCHLER, K. [2014]: Abzinsung langfristiger Rückstellungen, in: RWZ 2014/65.

BERTL, R./HIRSCHLER, K. [2014]: Unterlassene Zuschreibungen und unversteuerte Rücklagen nach dem RÄG 2014, in: RWZ 2014/79.

DOKALIK, D./HIRSCHLER, K. [2015]: SWK-Spezial RÄG 2014 - Reform des Bilanzrechts, Wien: Linde Verlag, 2015.

DORALT, R./MAYR, G./RUPPE, H.-G. [2013]: Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 11. Aufl., Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2013.

HIRSCHLER, K. [2015]: Steuerrechtliche Auswirkungen der Bilanzrechtsreform, in: SWK 1-2/2015, S. 6-11.

KRIWANEK, S. [2015]: Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) – BGBl, in: RWZ 2015, Artikel-Nr. 18750.

MARCHGRABER, C. [2014]: Das Ende der „umgekehrten" Maßgeblichkeit in § 208 Abs 2 UGB?, in: RWZ 2014/5.

MOSER, G. [2015]: Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 aus steuerrechtlicher Sicht, in: taxlex Fachzeitschrift für Steuerrecht 2015/03, S. 84-86.

NIEDERMOSER, A./ URNIK, S./URTZ, C. [2011]: § 206. Wertansätze für Gegenstände des Umlaufvermögens, in: UGB II - Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, hrsg. von STRAUBE, M., Wien: Manz Verlag, 2011, rdb.at.

NOWOTNY, C. [2011]: § 198. Inhalt der Bilanz, in: UGB II - Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, hrsg. von STRAUBE, M., Wien: Manz Verlag, 2011, rdb.at.

o. V. [2014a]: Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 in Begutachtung, in: SWK 29/2014, S. 1244.

o. V. [2014b]: UGB – Quo vadis: Umfassende Rechnungslegungsreform ab 2016, in: RWP 2014/37.

o. V. [2015a]: Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 im Bundesgesetzblatt, in: Linde Aufsichtsrat aktuell News 2015/01, Artikel-Nr. 8723.

o. V. [2015b]: UGB-Änderungen ab 2016 - Checkliste, in: RWP 2015/1.

PAPST, S. [2015]: Übersicht über die Neuerungen des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014, in: ÖStZ 2015/210.

PETUTSCHNIG, M./SCHALLMEINER, B. [2014]: Begutachtungsentwurf des RÄG 2014 – Neuerungen für den Einzel- und Konzernabschluss nach UGB, in: RWZ 2014/73.

TUMPEL, M. [2005]: Anlage- und Umlaufvermögen (Abgrenzung, Ansatz und Bewertung), in: Handbuch des Bilanzsteuerrechts, hrsg. von LANG, M./GASSNER, W., Wien: Linde, 2005, S. 283-307.

URNIK, S./URTZ, C. [2011]: § 203. Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens; Anschaffungs- und Herstellungskosten, in: UGB II - Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, hrsg. von STRAUBE, M., Wien: Manz Verlag, 2011, rdb.at.

URNIK, S./URTZ, C. [2011]: § 205. Unversteuerte Rücklagen, in: UGB II - Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, hrsg. von STRAUBE, M., Wien: Manz Verlag, 2011, rdb.at.

URNIK, S./URTZ, C. [2015]: Übersicht über die Neuerungen des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014: Teil 1: Definitionen, Ansatz- und Bewertungsvorschriften, in: ÖStZ 2015/209.

WOLF, E. [2015]: Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014: Die wichtigsten Änderungen im Überblick und ihre praktischen Auswirkungen, in: RdW 1/2015, Artikel-Nr. 63.

Rechtsquellen:

Erläuterungen zum Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, 59/ME XXV. GP, http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/ME/ME_00059/fname_365271.pdf, [16.06.2015].

EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 24.06.2013, BMF-010200/0012-VI/6/2013 vom 24. Juli 2013, Variable und fixe Kosten, RZ 2228.

EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 24.06.2013, BMF-010200/0012-VI/6/2013 vom 24. Juli 2013, Nachgeholte Instandsetzungsaufwendungen, RZ 6474.

RICHTLINIE 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates, 26.06.2013, https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/2013-34-EU-DE_Bilanz-RL.pdf?4r3sxp, [16.06.2015].

Onlinequellen:

AFRAC [2008b]: Diskussionspapier „Modernisierung der Rechnungslegung" der Arbeitsgruppe „Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung, http://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_Mod_Vereinh_Diskussionspapier_Juni08.pdf, [16.06.2015].

AFRAC [2010]: Stellungnahme „Grundsatzfragen der unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen", http://www.afrac.at/wp-cotent/uploads/AFRAC_Stellungnahme_UGB_Finanzvermoegen_Juni2010.pdf, [16.06.2015].

GRUBER, M. [2015]: RÄG 2014: Einführung einer allgemeinen Zuschreibungspflicht, in: JKU TAX, Steuerrecht und Steuermanagement 02/15, https://www.jku.at/steuerrecht/content/e199998/e216278/e268245/JKU_TAX10_Feb15_ger.pdf, [16.06.2015].

INSTITUT ÖSTERREICHISCHER WIRTSCHAFTSPRÜFER / KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER [2014]: Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, 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), http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_01724/imfname_369518.pdf [16.06.2015].

Stichproben-Rechner (Abfrage: 23.07.2014): http://www.bauinfoconsult.de/Stichproben_Rechner.html.

VRBA, M. [2014]: Bilanzierung: Umfassende Rechnungslegungsreform Teil 3, 12.11.2014, http://www.icon.at/de/news/newspublikationen/news/detail/2014-11-12-bilanzierung-umfassende-rechnungslegungsreform-teil-3/, [16.06.2015].

Anhang

Nachstehend ist der dieser zur Studie zu Grunde liegende Erhebungsbogen samt Fragebaum zu finden.

1.	Bitte geben Sie den genauen Firmenwortlaut der Gesellschaft an.
2.	Bitte wählen Sie die Branche aus, in der das Unternehmen tätig ist.
3.	Anzahl der Mitarbeiter
4.	Wie hoch waren die Umsatzerlöse Ihres Unternehmens im vergangenen Wirtschaftsjahr?
5.	Wie hoch war die Bilanzsumme Ihres Unternehmens im vergangenen Wirtschaftsjahr?
6.	Wird für das Unternehmen auch ein Abschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS, US-GAAP o.ä.) erstellt?
7.	Bilanzierung von Finanzanlagevermögen: Haben Sie im Falle von nicht dauerhaften Wertminderungen vom Wahlrecht einer außerplanmäßigen Abschreibung Gebrauch gemacht?
8.	Wertaufholungen: Wie gehen Sie bei Wegfall der Gründe einer außerplanmäßigen Abschreibung vor?
9.	Wenn Sie die Zuschreibungen bislang bereits vorgenommen haben, aus welchen Gründen haben Sie dies gemacht?
10.	Wurden in den letzten Jahren selbst erstellte Anlagen bilanziert?
11.	Bilanzierung selbst erstellter Anlagen: Welche der folgenden Kosten haben Sie aktiviert?
12.	Wurden in den letzten Jahren fertige und unfertige Erzeugnisse bzw. noch nicht abrechenbare Leistungen bilanziert?
13.	Bilanzierung von fertigen und unfertigen Erzeugnissen bzw. noch nicht abrechenbaren Leistungen: Welche der folgenden Kosten haben Sie aktiviert?
14.	Haben Sie ggf. Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten aktiviert?
15.	Wie hoch waren die aktivierten Verwaltungs- und Vertriebskosten in % der Herstellungskosten?

16.	Würden Sie es begrüßen, wenn es auch nach UGB möglich wäre, die Percentage of Completion Method des IAS 11 anzuwenden?
17.	Bilanzierung eines Disagios: Wie behandeln Sie im Zuge von Darlehensaufnahmen eine allfällige Differenz zw. Rückzahlungs- und Ausgabebetrag?
18.	Haben Sie allfällige aktive latente Steuern aktiviert?
19.	Werden Sie bei Vorliegen steuerlicher Verlustvorträge künftig vom Wahlrecht Gebrauch machen, latente Steuern zu aktivieren?
20.	Unversteuerte Rücklagen: Werden von Ihrem Unternehmen unversteuerte Rücklagen ausgewiesen?
21.	Langfristige Rückstellungen müssen nach dem RÄG 2014 künftig zum Barwert angesetzt werden. Dabei ist ein marktüblicher Zinssatz heranzuziehen. Eine Abzinsung langfristiger Rückstellungen ist auch im Steuerrecht vorzunehmen. Gemäß § 9 Abs. (5) EStG ist zwingend ein Kalkulationszinssatz von 3,5% zu verwenden. Wie werden Sie künftig bei der Bilanzierung langfristiger Rückstellungen voraussichtlich vorgehen?
22.	Wie wird sich das RÄG 2014 auf die Höhe des Eigenkapitals Ihres Unternehmens auswirken?
23.	Um wie viel Prozent wird das Eigenkapital Ihrer Meinung nach steigen?
24.	Um wie viel Prozent wird das Eigenkapital Ihrer Meinung nach sinken?
25 -	Werden Sie vom neuen Wahlrecht des § 231 Abs. (5) UGB Gebrauch machen, die Veränderungen von Kapital- und Gewinnrücklagen im Anhang darzustellen, anstatt in der Gewinn- und Verlustrechnung?
26.	Das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 sieht in § 225 Abs. (3) bzw. Abs. (6) UGB vor, den Betrag der Forderungen bzw. Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenem Posten in der Bilanz anzumerken. Eine Trennung der lang- und kurzfristigen Posten - ähnlich den IFRS - ist nicht vorgesehen. Welche der beiden Varianten würden Sie bevorzugen?

Tabelle 3 Fragen des Online Fragebogens
Quelle: eigene Darstellung

Fragebaum des Erhebungsbogens

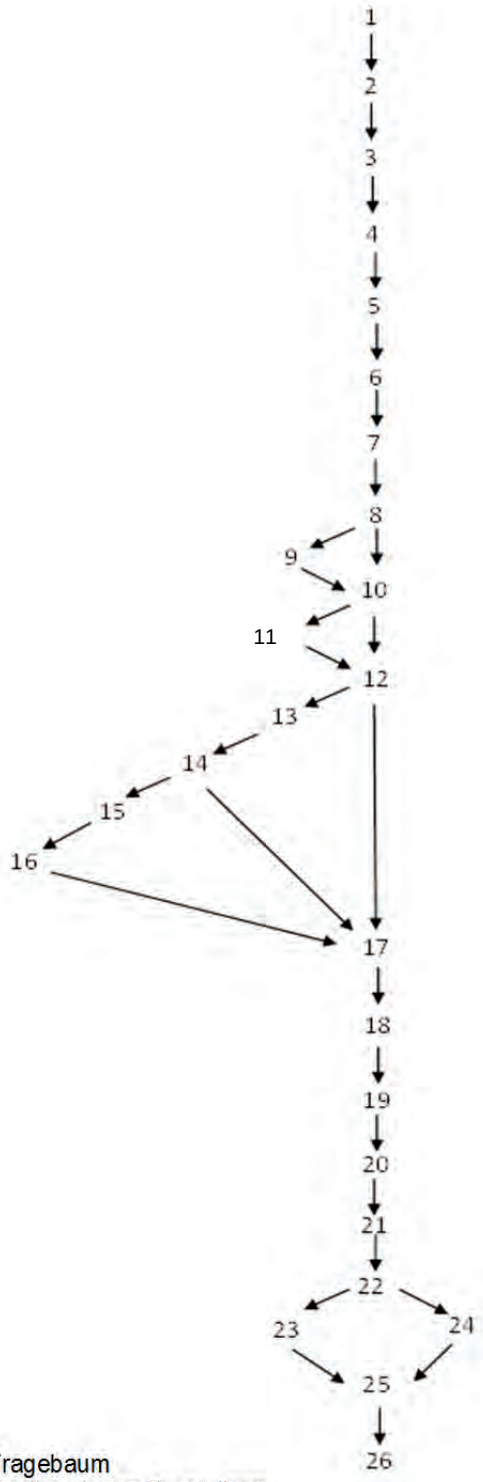


Abbildung 2: Fragebaum
Quelle: eigene Darstellung

Notizen

Autoren

Prof. (FH) Mag. Gregor Reautschnig, StB



ist Professor an der Fachhochschule CAMPUS 02 in Graz und Fachbereichskoordinator für Rechnungswesen & Steuern an der Studienrichtung Rechnungswesen & Controlling sowie Autor einschlägiger Publikationen.

Prof. (FH) Dr. Helmut Michl



ist Professor an der Fachhochschule CAMPUS 02 in Graz und Fachbereichskoordinator für wissenschaftliche und quantitative Methoden an der Studienrichtung Rechnungswesen & Controlling sowie Autor einschlägiger Publikationen.

Impressum

Titel

Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 – Bilanzierungswahlrechte in der Praxis

Graz 2015
ISBN 978-3-9503272-6-7

Herausgeber

Prof. (FH) Mag. Peter Meiregger, StB | FH CAMPUS 02, Rechnungswesen & Controlling
Prof. (FH) Dipl.-Ing. Dr. Christian Theuermann | FH CAMPUS 02, Rechnungswesen & Controlling

Autoren

Prof. (FH) Mag. Gregor Reautschnig, StB | FH CAMPUS 02, Rechnungswesen & Controlling
Prof. (FH) Dr. Helmut Michl | FH CAMPUS 02, Rechnungswesen & Controlling

Mitwirkung

Patrik Allgäuer
Waltraud Amberger
Monika Barisic
Kerstin Mitterbacher
Nicole Rath
Melanie Schusterschitz
Stefanie Stoppacher

Kontakt/Redaktion

Mag.ª Tanja Mikschofsky, Bakk.

CAMPUS 02 – Fachhochschule der Wirtschaft GmbH
Studienrichtung Rechnungswesen & Controlling

Körblergasse 126, 8010 Graz
Tel.: 0316 6002 - 605
E-Mail: tanja.mikschofsky@campus02.at
www.campus02.at

www.campus02.at

© 2015 CAMPUS 02 – Fachhochschule der Wirtschaft, Studienrichtung Rechnungswesen & Controlling.
Alle Rechte vorbehalten.

Covermotiv: © Wei Ming - shutterstock.com

ISBN 978-3-9503272-6-7