

1. Einleitung und Überblick

Wie bereits im Vorwort erwähnt, wurde mit der Veröffentlichung des „Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes“ – (RÄG) 2014 – mit BGBl I 2015/22 die Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rats (Bilanzrichtlinie) umgesetzt. Weiters wurde auch eine Harmonisierung mit dem Steuerrecht unter Berücksichtigung der geltenden Stellungnahmen von AFRAC und KWT/IWP herbeigeführt.

In weiterer Folge findet sich nun ein Kurzüberblick über die wesentlichsten Änderungen, welche in den folgenden Kapiteln detailliert beschrieben werden:

1. Größenklassen

Es wurde eine vierte Kategorie von Kapitalgesellschaften eingeführt sowie eine Auf rundung der Schwellenwerte vorgenommen. Weiters haben Aktiengesellschaften, die Mutterunternehmen (Holding) sind, die Ermittlung der Schwellenwerte auf konsolidierter Basis vorzunehmen.

2. Neue Bilanzierungsgrundsätze

- Einführung des „Overriding-Prinzips“, wodurch mittels Verordnung des BMJ von Rechnungslegungsvorschriften abgewichen werden kann.
- Einführung des „Substance-over-form-Grundsatzes“, wonach der wirtschaftliche Gehalt einer Transaktion zu berücksichtigen ist.
- Einführung eines Wesentlichkeitsgrundsatzes sowie des Grundsatzes der verlässlichen Schätzung durch Berücksichtigung von statistischen Erfahrungswerten.

3. Ansatz- und Bewertungsmethoden

Ermittlung der Herstellungskosten künftig auf Vollkostenbasis, Abschreibung von Geschäfts- oder Firmenwerten über 10 Jahre im Einzelabschluss, Entfall des Zuschreibungswahlrechts, Ermittlung latenter Steuern nach dem bilanzorientierten Konzept, Ansatz von Rückstellungen nach bestmöglicher Schätzung des Erfüllungsbetrags (daher unter Berücksichtigung von Kostensteigerungen und Zins-effekten).

4. Konzernabschluss

- Die Kapitalkonsolidierung hat künftig nach der Neubewertungsmethode zu erfolgen.
- Für den Tatbestand der Beherrschung durch einheitliche Leitung ist künftig keine 20%ige Beteiligung erforderlich.
- Abschaffung der Kapitalanteilmethode der Equity-Bilanzierung.

5. Sonstige Neuerungen

- Entfall des Bilanzpostens der un versteuerten Rücklagen.
- Künftige Verrechnung eigener Anteile innerhalb des Eigenkapitals.
- Entfall des „außerordentlichen Ergebnisses“ in der GuV.
- Kein verpflichtender Anhang für Kleinstunternehmen.
- Einführung der Berichterstattung über Zahlungen an staatliche Stellen.

6. Inkrafttreten/Anwendung

Die Neuerungen des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 treten überwiegend mit 20. 7. 2015 in Kraft und sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen.

2. Neue Definitionen und Grundsätze

Durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 werden einige bedeutende Grundsätze, wie die Rechnungslegungspflicht und Wertmaßstäbe, neu definiert. Außerdem finden sich zahlreiche Überarbeitungen, wie etwa die Anpassung von Schwellenwerten, die Einführung neuer Begrifflichkeiten sowie Klarstellungen zu Prinzipien der Bilanzierung.

2.1 Rechnungslegungspflicht

2.1.1 Personengesellschaften

Die Neuerungen bei der Rechnungslegungspflicht werden im Folgenden durch einen Vergleich der Gesetzestexte dargestellt:

UGB alt	UGB neu
§189 (1) ...	§189 (1) ...
<i>1. Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist,</i>	<i>1. Kapitalgesellschaften;</i>
	<i>2. Personengesellschaften, bei denen entweder a. alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil sie entweder Kapitalgesellschaften im Sinne des Anhangs I der Richtlinie 2013/34/EU sind oder Gesellschaften sind, die nicht dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum unterliegen, aber über eine Rechtsform verfügen, die einer in Anhang I der Richtlinie 2013/34/EU genannten vergleichbar ist; oder b. kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist und die unternehmerisch tätig sind;</i>

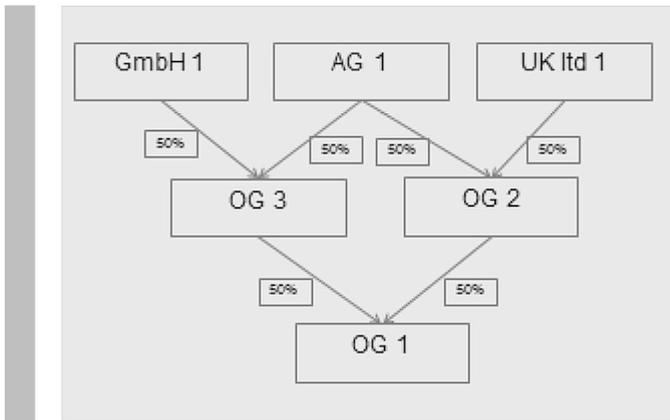
Abb 1: Rechnungslegungspflicht Personengesellschaften

Der neue § 189 Abs 1 Z 2 lit a UGB spricht jene Personengesellschaften an, bei denen alle mittelbaren und unmittelbaren Gesellschafter Kapitalgesellschaften im In- und Ausland sind. Diese sind nicht mehr auf das Merkmal „unternehmerische Tätigkeit“ beschränkt. Mit dem Wortlaut „unmittelbar oder mittelbar“ sind demnach auch mehrstöckige Personengesellschaften umfasst. Dies soll durch folgendes Beispiel veranschaulicht werden:

Beispiel Angabe:

An der OG 1 sind OG 2 + 3 zu gleichen Teilen beteiligt.

An der OG 2 sind die AG1 und UK ltd 1, an der OG 2 sind AG 1 und GmbH 1 zu gleichen Teilen beteiligt. Dies lässt sich durch folgendes Organigramm veranschaulichen:



Beispiel Lösung:

Sowohl OG 1 + 2 + 3 sind künftig auch unabhängig von deren Tätigkeit rechnungslegungspflichtig!

§ 189 Abs 1 Z 2 lit b UGB gleicht der bisher gültigen Fassung und bezieht sich auf Vereine, Gemeinden und vor allem Personengesellschaften & Co KG, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist.

2.1.2 Schwellenwerte

Im Zuge des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 wurden die Schwellenwerte zur großemäßigen Abgrenzung von Kapitalgesellschaften aufgerundet. Konkret bedeutet das:

- **Kleine Kapitalgesellschaften** sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:
 - 5 Mio Euro Bilanzsumme (bisher 4,84 Mio Euro);
 - 10 Mio Euro Umsatz (bisher 9,68 Mio Euro);
 - im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.
- **Mittelgroße Kapitalgesellschaften** sind demnach solche, die mindestens zwei der drei oben genannten Merkmale für kleine Kapitalgesellschaften überschreiten.
- **Große Kapitalgesellschaften** sind schlussendlich solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale überschreiten:
 - 20 Mio Euro Bilanzsumme (bisher 19,25 Mio Euro);
 - 40 Mio Euro Umsatz (bisher 38,5 Mio Euro);
 - im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer (unverändert).

Ein Unternehmen von öffentlichem Interesse (siehe Definition weiter unten) gilt gemäß § 221 Abs 3 UGB stets als große Kapitalgesellschaft.

Neu hinzugekommen ist die sogenannte Kleinstkapitalgesellschaft. Die diesbezüglichen Schwellenwerte finden sich in § 221 Abs 1a UGB:

„Kleinstkapitalgesellschaften sind kleine Kapitalgesellschaften, die keine Investmentunternehmen oder Beteiligungsgesellschaften sind und mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

1. 350.000 Euro Bilanzsumme;
2. 700.000 Euro Umsatzerlöse in den letzten zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
3. Im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer.“

Kleinstkapitalgesellschaften genießen künftig wesentliche Erleichterungen. So ist kein Anhang zum Jahresabschluss zu erstellen, soweit gewisse Angaben unter der Bilanz gemacht werden (siehe § 237 Z 2 und Z 3 UGB). Außerdem wurden allfällige Zwangsstrafen auf die Hälfte gesenkt.

Neu ist auch § 221 Abs 4a UGB, welcher normiert, dass Mutterunternehmen iSd § 189a Z 6 leg cit, sofern es sich dabei um Aktiengesellschaften handelt, für die Beurteilung des Einzelabschlusses die Schwellenwerte auf konsolidierter oder aggregierter Basis zu berechnen haben.

Die Schwellenwerte für die Erstellungspflicht eines Konzernabschlusses wurden ebenfalls angepasst. Diese können nach wie vor anhand von konsolidierten oder nicht konsolidierten Werten berechnet werden. Die Schwellenwerte sind, je nach Ermittlungsmethode, künftig wie folgt:

Kriterium § 246 UGB	konsolidierte Werte	nicht konsolidierte Werte
Bilanzsumme	20 Millionen Euro (bisher 17,5)	24 Millionen Euro (bisher 21)
Umsatz	40 Millionen Euro (bisher 35)	48 Millionen Euro (bisher 42)
Arbeitnehmer	250 Arbeitnehmer (unverändert)	250 Arbeitnehmer (unverändert)

Abb 2: Konzernabschluss Schwellenwerte

2.2 Allgemeine Grundsätze

2.2.1 Neue Definitionen

Ähnlich zu den Definitionen, die sich zu Beginn eines jeden IFRS-Standards finden, kodifiziert der durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 neu eingefügte § 189a UGB die wichtigsten Begriffsbestimmungen. Die verwendeten Definitionen wurden überwiegend von der bereits vorherrschenden Praxis, von Stellungnahmen und Kommentaren übernommen.

Wesentlichkeit

Analog zu IFRS gelten Informationen dann als wesentlich, wenn deren Fehlen oder fehlerhafte Angabe die Entscheidungen des Abschlussadressaten beeinflussen können. Die Beurteilung der Wesentlichkeit hängt von der Fehlerhaftigkeit der Angabe so-