

I. Entwicklungsgeschichte der handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen in Österreich seit 1945

Gliederung	Rz
1. Die handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen bis 1991	1
2. Die Entwicklung in der Europäischen Gemeinschaft in der gleichen Zeit	2
3. Die Anpassung des österreichischen Rechnungslegungsrechts an jenes der EG im Jahre 1991.....	3
4. Die Namensänderung des österreichischen Handelsrechtes in Unternehmensrecht	4
5. Entwicklungen in der EU und Auswirkungen auf die österreichischen Rechnungslegungsvorschriften bis 2008	5
5.1. Die Fair-Value-Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates vom September 2001	5
5.2. Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Anwendung von Internationalen Rechnungslegungsstandards (Verordnung 1602/2002 = IAS-Verordnung)	6
5.3. Modernisierungsrichtlinie vom 12. 6. 2003.....	7
5.4. Die Abschlussprüfungsrichtlinie 2006.....	8
6. Gesetzliche Umsetzung der Modernisierungsbestrebungen in Deutschland und in Österreich.....	9
7. Die Richtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie)	10

1. Die handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen bis 1991

Mit dem in Österreich am 14. 4. 1938 und am 1. 1. 1939 eingeführten (deutschen) Aktiengesetz 1937 wurden auch die aktienrechtlichen Bewertungsbestimmungen des § 133 AktG übernommen, die in der Folge bis 1991 die handelsrechtliche Bewertung in den Jahresabschlüssen österreichischer Unternehmen bestimmten. Der Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht fand seinen Niederschlag in der Forderung, dass sich der Kaufmann eher ärmer als reicher zeigen müsse, als er tatsächlich sei. Dementsprechend waren die aktienrechtlichen Bewertungsbestimmungen (§ 133 AktG) vom Niederstwertprinzip beherrscht, das zwar Höchstwerte in Form der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmte, aber der Unterbewertung kaum eine Grenze setzte. Damit war der Weg zur Schaffung stiller Reserven völlig offen, die aber dem Bilanzleser nicht zur Kenntnis kamen und damit die Informationsfunktion des Jahresabschlusses insoweit außer Kraft setzten, als der Bilanzleser aus dem Jahresabschluss nicht erkennen konnte ob sich der Bilanzierende am oberen oder unteren Rand der möglichen Bewertung bewegte. Hinzu kam, dass verbale Erläuterungen zum Jahresabschluss nicht Teil desselben waren.

2. Die Entwicklung in der Europäischen Gemeinschaft in der gleichen Zeit

- 2 Im Gegensatz zu Österreich wurde in Deutschland bereits 1965 mit dem Aktiengesetz 1965 ein grundlegender Wandel in der Rechnungslegung, nämlich zur Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes, vollzogen.

Im Jahre 1978 wurde vom Rat der Europäischen Gemeinschaften die Bilanzrichtlinie (4. EG-Richtlinie) über die Gliederung und den Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichtes sowie über die Bewertungsmethoden und die Offenlegung dieser Unterlagen insbesondere bei Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit dem Zweck der Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften ihrer Mitglieder erlassen.

Am 13. 6. 1983 wurde die Konzernrichtlinie (7. EG-Richtlinie) mit dem Zweck der Koordinierung der nationalen Vorschriften über den konsolidierten Jahresabschluss von Konzernen erlassen.

Am 10. 4. 1984 wurde die Bilanzprüferrichtlinie (8. EG-Richtlinie) mit dem Zweck der Harmonisierung der Anforderungen in Bezug auf die Befähigung zur Durchführung der Pflichtprüfung der Rechnungslegung von zu prüfenden Unternehmen befugten Personen erlassen.

3. Die Anpassung des österreichischen Rechnungslegungsrechts an jenes der EG im Jahre 1991

- 3 Mit 1. 1. 1995 wurde Österreich Mitglied der Europäischen Gemeinschaft (EG), der nunmehrigen Europäischen Union (EU). Mit dem Beitritt zur Gemeinschaft ging eine Reihe österreichischer Souveränitätsrechte, darunter auch die Belange des Rechnungswesens von Kapitalgesellschaften, auf die Gemeinschaft über. Als Vorbereitung auf den Übergang wurde am 8. 6. 1990 das Rechnungslegungsgesetz (RLG 1990) erlassen, mit dem das österreichische Rechnungswesen in wesentlichen Teilen reformiert und weitgehend dem Gemeinschaftsrecht angepasst wurde. Mit dem EG-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1996 (EG-GesRÄG) erfolgte die Anpassung jener Rechnungslegungsvorschriften, die noch nicht den oben genannten Richtlinien entsprachen. Alle weiteren Änderungen der österreichischen Rechnungslegungsvorschriften waren und sind mit Ausnahme des folgenden Punktes im Wesentlichen durch Änderungen im EU-Gemeinschaftsrecht bedingt.

4. Die Namensänderung des österreichischen Handelsrechtes in Unternehmensrecht

- 4 Mit dem Handelsrechts-Änderungsgesetz 2005 vom 27. 10. 2005 wurde das Handelsgesetzbuch in Unternehmensgesetzbuch umbenannt, womit es seit dem 1. 1. 2006 kein österreichisches Handelsgesetz mehr gibt. Die Umbenennung erfolgte vor allem deswegen, weil das Gesetz für alle Unternehmen und nicht nur für Handelsunternehmen gilt.

5. Entwicklungen in der EU und Auswirkungen auf die österreichischen Rechnungslegungsvorschriften bis 2008

5.1. Die Fair-Value-Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates vom September 2001

Die Fair-Value-Richtlinie regelt die Bewertung bestimmter Finanzinstrumente. Österreich machte von dem in dieser Richtlinie enthaltenen Wahlrecht Gebrauch und beschränkte mit dem Fair-Value-Gesetz die Anwendung auf Konzernabschlüsse. Allerdings sind in Einzelabschlüssen sowohl im Anhang als auch im Lagebericht zusätzliche Angaben zu machen. 5

5.2. Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Anwendung von Internationalen Rechnungslegungsstandards (Verordnung 1602/2002 = IAS-Verordnung)

Die IAS-Verordnung bestimmt, dass Konzernabschlüsse von Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an bestimmten Börsen zugelassen sind, nach den International Accounting Standards (IAS) bzw International Financial Reporting Standards (IFRS) aufzustellen sind, die nach dem in der Verordnung festgelegten Verfahren in der Europäischen Union zugelassen wurden. Art 5 der Verordnung sieht vor, dass die Mitgliedstaaten entweder gestatten oder anordnen können, dass auch Einzelabschlüsse und Konzernabschlüsse nicht börsennotierter Unternehmen nach den von der EU zugelassenen IAS aufgestellt werden können. 6

Die Umsetzung der IAS-Verordnung erfolgt in Österreich mit dem § 245a UGB. Dabei wurde von dem Wahlrecht im Hinblick auf Einzelabschlüsse kein Gebrauch gemacht. Wohl aber können auch nicht notierende Unternehmen ihren Konzernabschluss nach den IAS/IFRS aufstellen. § 245a regelt weiter, welche Bestimmungen des UGB auch von jenen Unternehmen einzuhalten sind, deren Konzernabschluss nach den IAS/IFRS aufgestellt wird.

5.3. Modernisierungsrichtlinie vom 12. 6. 2003

Die Modernisierungsrichtlinie enthält eine Reihe von Wahlrechten, die es ermöglichen, dass die Mitgliedstaaten Vorschriften einführen, die im Einklang mit den IAS/IFRS stehen. Die Umsetzung erfolgte in Österreich mit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz (ReLÄG) 2004, wobei allerdings verschiedene den Einzelabschluss betreffende Wahlrechte nicht umgesetzt wurden. 7

5.4. Die Abschlussprüfungsrichtlinie 2006

Die Abschlussprüfungsrichtlinie 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen ersetzte die achte Richtlinie aus 1984 und brachte einschneidende Änderungen im Zusammenhang mit der Prüfung von Jahresabschlüssen und Konzernabschlüssen mit sich. Die Umsetzung in österreichisches Recht erfolgte durch das Unternehmensrechtsänderungsgesetz (URÄG) 2008. Im Jahre 2016 kam es, insbesondere in Bezug auf die Prüfung von Gesellschaften von öffentlichem Interesse (PIEs) und für fünffach große Unternehmen zu mehreren Änderungen und Ergänzungen. 8

Mit dem URÄG 2008 wurde auch die Änderungsrichtlinie 2006 umgesetzt. Damit verbundene wesentliche Änderungen ergaben sich durch eine zusätzliche Erhöhung der Schwellenwerte, die Erweiterung der Anhangvorschriften (außerbilanzielle Geschäfte, Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen) und die Erweiterung der Vorschriften bezüglich des Lageberichtes (Corporate-Governance-Bericht, Beschreibung der wichtigsten Merkmale des internen Kontrollsystem im Hinblick auf die Rechnungslegung).

6. Gesetzliche Umsetzung der Modernisierungsbestrebungen in Deutschland und in Österreich

- 9 Die in der ersten Dekade des 21. Jahrhunderts eingetretene Intensivierung der Diskussionen um eine Modernisierung des Rechnungswesens war in der EU sehr stark durch die IFRS beeinflusst, die zu diesem Zeitpunkt in der EU auf dem Gebiet der Konzernrechnungslegung bereits voll etabliert waren. Ein Ergebnis der Modernisierungsdiskussion war das in Deutschland im Jahre 2009 erlassene Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG), welches zwar IFRS-affin war, aber laut Gesetzesbegründung als ein insgesamt „überschaubares eigenes Regelwerk“ fungieren sollte. Das BilMoG führte einerseits zu einer stärkeren Verminderung der Anforderungen an Kleinunternehmen im Vergleich zu Mittel- und Großunternehmen, andererseits aber auch zu einer Verbesserung der Aussagekraft des Jahresabschlusses. Mit dem BilMoG erfuhr das deutsche Bilanzrecht eine tiefgreifende Änderung.

In Österreich führten ähnliche Diskussionen zum Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz (RÄG) 2010 welches an wesentlichen Änderungen nur die Anhebung des Schwellenwertes gem § 189 Abs 1 Z 2 von 400.000 auf 700.000 Euro mit sich brachte und zur Aufhebung der Aktivierung von Aufwendungen für die Inangangsetzung und das Erweitern eines Betriebes führte.

7. Die Richtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie)

- 10 Die seit mehreren Jahren in Diskussion stehende und 2013 erlassene Bilanzrichtlinie, die die vierte und die siebente Richtlinie voll ersetzte, wurde in Österreich mit dem Rechnungslegungsgesetz (RÄG) 2014 unter dem Motto Modernisierung des Rechnungswesens und Annäherung an eine Einheitsbilanz für das Steuer- und Unternehmensrecht umgesetzt.

Das RÄG brachte zum Teil wesentliche materielle Veränderungen der Rechnungslegung mit sich, Änderungen, die Deutschland allerdings bereits mit dem BilMoG durchgeführt hatte. Das RÄG führte aber auch zu einer Überfrachtung der Bilanz, beispielsweise in der Fristenangabe, die bisher im Anhang erfolgte. Andere Bestimmungen, wie etwa die Einführung des Temporary-Prinzips bei den latenten Steuern, wurden durch unnötige Ausnahmebestimmungen weitgehend neutralisiert.

Das RÄG wurde im Jahre 2016 durch das Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz (APRÄG) und das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) ergänzt. Beide Gesetze dienen der Umsetzung europarechtlicher Vorgaben, wie der Abschlussprüfungsrichtlinie und der Abschlussprüferverordnung, und der Verbesserung und Aufrechterhaltung der Qualität bei Abschlussprüfungen. Im APRÄG wie auch im Abgabenänderungsgesetz 2015 befinden sich Ergänzungen und technische Verbesserungen des RÄG 2014. So findet sich im Art 37 des Abgabenänderungsgesetzes 2015 beispielsweise die Änderung des § 235 UGB bezüglich der Sperre von Gewinnausschüttungen.

II. Rechnungslegung und Bilanzsteuerrecht

Literatur

Achatz, Unsicherheiten im Bereich der Auslegung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, RWZ 1992, 300; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung⁵ (1999); Altenburger, § 198 Abs 8 HGB – ein Freibrief zur Gewinnmanipulation? ÖStZ 1992, 1; Altenburger, Kommentar zum Rechnungslegungsgesetz (1993); Altenburger, Rückstellungen nach dem Entwurf für ein RLG, RdW 1990, 66; Altenburger, Rückstellungen und Steuerreform – 10 Punkte zum Nachdenken, SKW 1993, A 511; Altenburger, Rückstellungen, in Vodrazka (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung² (1987) 512; Altenburger/Sterl, Welche steuerlich unzulässigen Rückstellungen gebietet das Handelsrecht, ÖStZ 1995, 129; Aman, Steuerliche Aspekte von „Down Stream Mergers“, SWK 1992, A I 372; Aman, Einige Gedanken zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1993 unter besonderer Berücksichtigung des Spaltungsgesetzes, RdW 1993, 138; Aman, Generalnorm; § 202 HGB und Rücklagen – eine kurze Replik, ÖStZ 1994, 325; Beisse, Handelsbilanzrecht in der Rspr. des BFH, BB 1980, 637; Beisse, Deutsche Bilanzgesetzgebung, StVj 1989, 29; Beisse, Die steuerliche Bedeutung der neuen deutschen Bilanzgesetzgebung, StVj 1989, 303; Bertl, Auswirkungen des EU-GesRÄG auf den Einzelabschluß des Vollkaufmannes, RWZ 1996, 259; Bertl, Auswirkungen des EU-GesRÄG auf die steuerliche Gewinnermittlung, RWZ 1997, 13; Bertl/Hirschler, Die bilanzielle Behandlung von Disagio und Geldbeschaffungskosten, RWZ 1998; 238; Biener/Berneke, BilanzrichtlinienG 1986 (1986); Bruckner, Anerkennung durch den VwGH – ein Erfolg ohne Bedeutung? SWK 1994, A 259; Doralt, Der Teilwert als Anwendungsfall des Going-Concern-Prinzips, in Raupach (Hrsg), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht (1984) 141; Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts¹⁴ (1989); Drobek, Einlagenbewertung nach GesRÄG 1993, SWK 1993, A 498; Egger/Ruppe, Reform der Rechnungslegung in Österreich (1987); Engelmann, Die Rückstellungen nach der Steuerreform, SWK 1993, A 581; Feichtner/Sulz, Zur Übergangsregelung und Maßgeblichkeit bei Abfertigungsrückstellungen, SWK 1993, D 1; Fischer, Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, in Vodrazka (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung² (1987) 213; Fuchs, Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für den Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen, Teil I, FJ 1993, 78; Fuchs, Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für den Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen, Teil II, FJ 1993, 105; Gassner, Bewertung bei Umgründungen im Handels- und Steuerrecht, ecolox 1992, 43; Gassner, Die Unternehmensbesteuerung im Ministerialentwurf zur „Steuerreform 2000“, Steuerinterventionismus statt Bemühen um Wettbewerbs- und Steuerneutralität, SWK 1999, 283; Gassner, Steuerreform 1994 – Würdigung und Kritik, JBl 1994, 289; Gassner, RLG erzwingt den Weg zur „Einheitsbilanz“, SWK 1992, T 51; Groh, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme, Nutzungsausschüttung, DB 1988, 514; Gruber, RÄG 2014: Einführung einer allgemeinen Zuschreibungspflicht, GES 2015, 81; Grünberger, Die Pauschalrückstellungen in der Bilanz – Immer größere Diskrepanz zwischen Steuerbilanz und Handelsbilanz, SWK 1995, A 707; Harb, Software materiell oder immateriell, ÖStZ 1989, 204; Heidinger, Anregungen zu den Gewinnermittlungsrichtlinien, ÖStZ 1990, 39; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG Kommentar (2017); Hirschler/Höltzschl, Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014: Ein Streifzug durch die wichtigsten Neuerungen im UGB, VWT 2016, 85; Hofians, Bilanzierungshilfen des Handelsrechts im Bilanzsteuerrecht (1986); Hofians, Der Übergang von der alten zur neuen Bilanzgliederung, SWK 1991, D 43; Hofians, Immaterielle Anlagewerte und Bilanzierungshilfen nach der Steuerreform, wbl 1988, 189; Hofians, Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, ÖStZ 1991, 11; Huber, Umgründungssteuergesetz: Neuerungen im Umgründungssteuerrecht, FJ 1992, 42; Hügel, Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Aspekte der Konzentration und Umstrukturierung von Unternehmen, JBl 1992, 169; Kirchmayr/Achatz, Der lange Weg zur Einheitsbilanz, taxlex 2015, 81; Knobbe-Keuk, Vorlage eines Gesetzesentwurfes zur Ausführung der EG-Bilanzrichtlinie, StuW 1980, 175; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁷ (1990); Koban, Vornahme von Neubewertungen in der ersten RLG-Bilanz – Welche Auswirkungen ergeben sich daraus für die Steuerbilanz? SWK 1993, D 9; Kofler/Urnik, Handbuch der österreichischen Steuerlehre I (2004; Kölblinger/Engelmann, Die Maßgeblichkeit im Schatten des Rückstellungserlasses, ÖStZ 1996, 12; Korinek, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitsgrundsatz nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes, in FS Melichar (1985) 49; Kristen/Pinggera/Schön, Überblick über die Neuregelungen durch das Betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz, RdW 2002, 386; Kurz, Umlaufvermögen, in Vodrazka (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung² (1987) 291; Lang, Das Beibehaltungswahlrecht gemäß § 208 Abs. 2 HGB, FJ 1996, 215; Lechner, Tendenzen im umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip, ÖStZ 1986, 306; Littich, Sind Rechnungsabgrenzungsposten Wirtschafts-

güter, ÖStZ 1983, 203; *Losert/Schiemer/Stadler*, AktG (1966) 186; *Marchgraber*, Das Ende der „umgekehrten“ Maßgeblichkeit in § 208 Abs 2 UGB? RWZ 2014, 16; *Meincke*, Die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit, StuW 1990, 15; *Morscher*, Das Abgaberecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Verh. des 8. ÖJT (1992), IB; *Nowotny*, Praktische Fragen des neuen Spaltungsrechtes, RdW 1993, 301; *Platzer/Reisch*, Änderung bei der Bewertung von Sozialkapital, SWK 26/27/2004, W 129; *Pokorny*, Tendenzen der Rspr. des VwGH zum Bilanzsteuerrecht, ÖStZ 1980, 134; *Quantschnigg*, Nochmals: Grundlegende Aussagen zum Bilanzsteuerrecht, ÖStZ 1986, 311; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (1993); *Raupach*, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in Ballwieser/Böcking/Druckarczyk/Schmidt (Hrsg), Bilanzrecht und Kapitalmarkt (1994) 101; *Reich-Rohrwig*, Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1993, ecolex 1993, 602; *Rief*, Jubel über Jubiläumsgeldrückstellungen? ecolex 1994, 255; *Ruppe*, Grundlegende Aussagen des VwGH zum Bilanzsteuerrecht, ÖStZ 1986, 75; *Ruppe*, Auswirkungen einer Reform der Rechnungslegung auf die steuerliche Gewinnermittlung, in Egger/Ruppe, Reform der Rechnungslegung in Österreich (1987) 231; *Ruppe*, Immaterielle Wirtschaftsgüter nach der Steuerreform, GesRZ 1988, 186; *Ruppe*, Rechnungslegungsreform und Bilanzsteuerrecht, in Bertl/Mandl/Ruppe, Die neuen Rechnungslegungsvorschriften für Klein- und Mittelbetriebe (1992) 291; *Schmidt*, EStG-Kommentar⁸ (1989 *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-Handbuch² (1985); *Seicht*, Betrachtungen über die Reform der Unternehmensbesteuerung, wbl 1988, 379; *Sielaff*, Auswirkungen auf das Bilanzsteuerrecht, in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung³ (1990) 60; *Stadler*, Konzessionen, Patente Lizenzen, Marken und ähnliche Rechte, in Vodrazka (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung² (1987) 223; *Sterl*, Die Rückstellungen für Abfertigungen, SWK 1994, A 42; *Tanzer*, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz, in Raupach (Hrsg), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht (1984) 55; *Thiel*, Bilanzrecht³ (1986); *Tipke/Lang*, Steuerrecht²² (2015); *Uelner*, Aktuelle Fragen des ESt-Rechts, StBjb 1980/81, 385; *Uelner*, Zur Umsetzung der 4. EG Richtlinie in dt. Recht, DSz 1980, 284; *Urnik/Urtz*, Übersicht über die Neuerungen des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014, ÖStZ 2015, 209; *Vodrazka*, Inhalt des Jahresabschlusses, in Vodrazka, Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung² (1987) 57; *Wagenhofer*, Zur Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen in der Steuerbilanz, FJ 1983, 137; *Wagenhofer*, Die Stichprobeninventur in den EStR 1984, ÖStZ 1985, 206; *Wagenhofer*, Verrechnung künftiger Instandhaltungsausgaben in der Steuerbilanz, ÖStZ 1986, 65; *Wagner*, Die umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, StuW 1990, 3; *Weilinger*, Müssen Erwerbsgesellschafter Bücher führen? RdW 1990, 424; *Wundsam*, Die Bewertung in Handels- und Steuerbilanz, in Lechner (Hrsg), Treuhandwesen (1978) 487; *Wundsam*, Forschungs- und Entwicklungskosten im Handels- und Steuerrecht, FJ 1980, 34; *Wünsch*, Sollen die in Deutschland zum HGB seit 1946 erlassenen Novellen Vorbild für eine Neufassung des in Österreich geltenden HGB sein? in Reformen des Rechts, FS zur 200-Jahr-Feier der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Graz (1979) 364.

Gliederung

Rz

1. Steuerliche Ziele der Rechnungslegung.....	1
2. Das Verhältnis von Unternehmensbilanz- und Steuerbilanzrecht.....	6
2.1. Die Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips	6
2.2. Die Entwicklung „einheitsbilanzieller“ Tendenzen seit der Rechnungslegungsreform 1990	9
2.2.1. Angleichung der Formvorschriften	10
2.2.2. Die Rechtsformunabhängigkeit der Reform	11
2.2.3. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	13
2.2.4. Bewertungsvorschriften.....	15
a) Inventurverfahren.....	15
b) Anschaffungs- und Herstellungskosten	16
c) Umkehr der Maßgeblichkeit	17
d) Anlage- und Umlaufvermögen	18
e) Going Concern	21
2.2.5. Rückstellungen.....	22
a) Allgemeines	22
b) Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen	24

c) Aufwandsrückstellungen.....	29
d) Zusammenfassung	30
2.3. Steuerwirksame Änderungen seit der Rechnungslegungsreform 1990.....	31
2.3.1. Grundsätzliche Bemerkungen.....	31
2.3.2. True and fair view	32
2.3.3. Bewertungsstetigkeit	33
2.3.4. Eingangszungskosten	34
2.3.5. Bewertungsvereinfachungsverfahren	35
2.3.6. Verlustantizipation im Umlaufvermögen	37
2.3.7. Aktivierungswahlrecht angemessener Verwaltungs- und Vertriebskosten bei langfristiger Auftragsfertigung.....	38
2.4. Durchbrechungen der Maßgeblichkeit	39
2.4.1. Grundsätzliche Bemerkungen.....	39
2.4.2. Bilanzierungsfähigkeit.....	40
2.4.3. Firmenwert.....	41
2.4.4. Damnum und Geldbeschaffungskosten	42
2.4.5. Bewertung von Einlagen.....	43
2.4.6. Abschreibungen.....	44
2.4.7. Rückstellungen	45
2.4.8. Teilwertabschreibungen	46
3. Folgerungen zum Verhältnis Unternehmensbilanz und Steuerbilanz	47
3.1. Grundsätzliche Bemerkung.....	47
3.2. Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips?.....	49
3.3. Einheitsbilanz als Auslegungsgrundsatz	50
3.4. Das Prinzip der Maßgeblichkeit als Grundlage für die Prüfung der sachlichen Rechtfertigung steuergesetzlicher Durchbrechungen	51
4. Schlussbetrachtung, Wünsche an den Gesetzgeber auf dem Weg zur Einheitsbilanz....	55
5. Die Entwicklung von Handels-/Unternehmensbilanz und Steuerbilanz infolge der HGB/UGB-Reformen seit dem RLG 1990	58

1. Steuerliche Ziele der Rechnungslegung

1 Zentrales Ziel der Reform der Rechnungslegung war von Anfang an eine Lösung, die auch eine befriedigende Verknüpfung von unternehmens-¹ und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften sicherstellt. Bereits im Rahmen der internationalen Vorbilder der Reform, nämlich der EG-Bilanzrichtlinie,² ersetzt durch die EU-Bilanzrichtlinie,³ und des deutschen BilanzrichtlinienG,⁴ wurde in diesem Zusammenhang der **Grundsatz der Steuerneutralität** in den Vordergrund gerückt, der auch Eingang in die Beratungen zur österreichischen Reform gefunden hat.⁵ Gemeint ist mit dieser Maxime nicht nur Aufkommensneutralität, sondern dass durch die Reform „weder für Unternehmer noch für den Fiskus Vor- oder Nachteile bei der Besteuerung entstehen“⁶ sollen.

2 Zugleich sollte die enge Verzahnung zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz über den Grundsatz der Maßgeblichkeit jedenfalls beibehalten werden. Damit wird der seit langem bekannten Praxis Rechnung getragen, dass der größte Teil der bilanzierenden Unternehmen nur eine Bilanz aufstellt, die im Schrifttum auch als „**Einheitsbilanz**“ bezeichnet wird. Es handelt sich hierbei nicht bloß um eine Unternehmensbilanz, die durch geeignete Zusätze und Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften angepasst wird, wie sie § 44 Abs 2 EStG vorsieht, sondern um eine Steuerbilanz, die zugleich den unternehmensrechtlichen Vorschriften voll entspricht.

Wirtschaftlich als identisch anerkannte Sachverhalte sollten einer gleichen Behandlung unterworfen werden. Abweichungen von diesem Prinzip bedürfen einer stichhaltigen Begründung, dh, dass unterschiedliche unternehmens- und steuerbilanzielle Regelungen nur dann zulässig sind, wenn spezifische Zielsetzungen in dem einen oder anderen Bereich geltend gemacht werden können.⁷

Einheitsbilanzielle Regelungen erlauben gleichgerichtete Basisinformationen für alle Bilanzadressaten und bringen durch die Verwirklichung des Maßgeblichkeitsgedankens Einsparungen bei der Verwendung knapper Ressourcen.

3 Die Beibehaltung des **Maßgeblichkeitsprinzips** war vor allem auch am Anfang der Reform in Deutschland kontrovers diskutiert worden.⁸ Gegen den Grundsatz der Maßgeblichkeit können

- 1 Seit der Handelsrechtsreform 2007 durch das HaRÄG (BGBl I 2005/120) bezeichnet man das sich an Unternehmer richtende Rechtsgebiet als Unternehmensrecht, das zuvor geltende HGB wurde durch das UGB ersetzt.
- 2 Richtlinie des Rates vom 25. 7. 1978, über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen 78/660/EWG, ABl L 222 vom 14. 8. 1978.
- 3 Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 2013, über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl L 182/19 vom 29. 6. 2013.
- 4 Gesetz vom 19. 12. 1985, dBGBI 2355.
- 5 Vgl die Präambel der 2. Fassung des Rohentwurfes der Arbeitsgruppe Rechnungslegung vom 25. 9. 1986.
- 6 So explizit der Unterausschuss zum dBIRiLiG, BT-Drucks 10/4268, 88.
- 7 Vgl hierzu ua *Raupach*, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in Ballwieser/Böcking/Druckarczyk/Schmidt (Hrsg), Bilanzrecht und Kapitalmarkt (1994) 101 ff.
- 8 Vgl das Gutachten der Steuerreformkommission 1971 (1971) 428 ff; *Uelner*, Zur Umsetzung der 4. EG Richtlinie in dt. Recht, DSTZ 1980, 284; *Wagner*, Die umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, StuW 1990, 3. Zur Rechtsentwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips in Deutschland allgemein vgl *Anzinger* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 278. Lieferung, 3/2017 § 5 EStG Rz 150 ff.

insbesondere die unterschiedlichen Aufgaben und Zielsetzungen von Unternehmens- und Steuerbilanz ins Treffen geführt werden. Zieht man jedoch die Technik der steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich in Betracht, kann dieses Argument letztlich nicht die Rechtfertigung dieses Grundsatzes in Frage stellen, sondern allenfalls seine Grenzen aufzeigen.⁹

Im Folgenden gilt es, das Verhältnis zwischen Unternehmensbilanz und Steuerbilanz vor dem Hintergrund der Rechnungslegungsreform und der nachfolgenden Novellierungen des Handels- bzw Unternehmensrechts (insbesondere durch das Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1993, das EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1996, das Budgetbegleitgesetz 2003, das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2004, das Handelsrechts-Änderungsgesetz 2005, die Rechnungslegungsänderungsgesetze 2010 und 2014 sowie das Versicherungsaufsichtsgesetz 2016) neu zu untersuchen. Es ist zu prüfen, mit welchen Mitteln und mit welcher Intensität die handels- bzw unternehmensrechtlichen Reformen die vorangestellten Ziele verfolgt haben bzw inwieweit das Verhältnis von Handels-/Unternehmensbilanz und Steuerbilanz eine Veränderung erfahren hat. Im Vordergrund steht dabei naturgemäß die Frage nach der Einheitsbilanz. Die Analyse soll sich jedoch nicht in Einzelfragen des Maßgeblichkeitsprinzips verlieren. Es soll vielmehr unter Beachtung der Einzelregelungen die Gesamtkonzeption der Reform sowie der anschließenden Entwicklung analysiert werden.

Eine vollständig abgerundete Analyse hat jedenfalls auch das steuerliche Gewinnermittlungsrecht zu berücksichtigen. Mit in die Betrachtungen einzubeziehen sind dabei gerade auch die mit dem EStG 1988 sowie die mit den Steuerreformgesetzen 1993, 1996, 2000, 2004/05, 2009 und 2015/16 erfolgten Änderungen des steuerlichen Gewinnermittlungsrechts. Im Zuge der Schaffung des EStG 1988 hat nämlich der Gesetzgeber bereits im Hinblick auf die zu erwartende Rechnungslegungsreform „im Voraus“ reagiert und entsprechende Anpassungen an die künftige handelsrechtliche Situation vorgenommen. Mit dem Steuerreformgesetz 1993 und 1996 hat der Gesetzgeber wiederum die steuerliche Gewinnermittlung in einzelnen Bereichen vom Handelsrecht abgekoppelt, und auch mit den Steuerreformgesetzen 2000, 2004/05, 2009 sowie 2015/16 kam es zu keiner neuerlichen Angleichung von Steuer- und Handels- bzw Unternehmensbilanz. Nur das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) sorgte für eine – zumindest teilweise – stärkere Annäherung von Unternehmens- und Steuerbilanz. Die Gesetzesmaterialien führen dazu aus, dass das Gesetz ein weiterer Schritt in Richtung „Einheitsbilanz“ sein soll. Unterschiede in der Bewertung zwischen Unternehmensbilanz und Steuerbilanz sollten ausgeglichen werden.¹⁰

Ganz allgemein ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die steuerliche Reform 1988 wie auch die Rechnungslegungsreform 1990 vom **selben Gesetzgeber** erarbeitet und beschlossen worden sind. Dies legt grundsätzlich eine harmonisierende Auslegung der Vorschriften des UGB und des EStG nahe: Sofern Unternehmensbilanzrecht und steuerliches Gewinnermittlungsrecht nicht deutlich unterschiedliche Zwecksetzungen verfolgen, wird im Zweifel eine Auslegung zu wählen sein, die der rechtspolitischen Tendenz der Gesamtreform entspricht. Dabei ist allerdings auch die nachfolgende Entwicklung des Unternehmens- und Steuerrechts zu berücksichtigen. Um all das beurteilen zu können, sind vorweg die Tendenzen der Reformen darzustellen, ohne freilich die Kommentierung von Einzelfragen selbst vorwegzunehmen.

⁹ In diesem Sinn auch *Tipke/Lang*, Steuerrecht²² (2015) § 9 Rz 51.

¹⁰ ErläutRV 367 BlgNR 25. GP 1 ff.