



# ÖGWT-Club

## Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 in der Praxis

---

Mag. Maria Vrba und Mag. Judith Loy  
24. und 31. Jänner 2017

[www.oegwt.at](http://www.oegwt.at)

„Wir verbinden - Menschen und Wissen.“



TAX ACADEMY

---

## Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 in der Praxis

Vortragende: Mag. Maria Vrba  
Mag. Judith Loy

Datum: 31. Jänner 2017

# Mag. Maria Vrba

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater / Senior Manager Audit

ICON



Tel. (+43 732) 69 412 - 9615

maria.vrba@icon.at

## ■ Schwerpunkte

1. Wirtschaftsprüfung
2. Due Diligence
3. Nationale und Internationale Rechnungslegung
4. Sonderprüfung

## ■ Lehrtätigkeiten

- ▶ Fachvortragende im Rahmen der ICON Tax Academy

## ■ Spezielle Qualifikationen

- ▶ Zertifizierte Wirtschaftsmediatorin

# Mag. Judith Loy

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater / Senior Manager Audit

ICON



Tel. (+43 732) 69 412 - 2425

judith.loy@icon.at

## ■ Schwerpunkte

1. Wirtschaftsprüfung
2. Due Diligence
3. Nationale und internationale Rechnungslegung
4. Sonderprüfung

## ■ Lehrtätigkeiten

- ▶ Fachvortragende im Rahmen der ICON Tax Academy

## ■ UGB-Reform:

- ▶ Schwellenwerte
- ▶ Rückstellungen
- ▶ Latente Steuern
- ▶ Herstellungskosten
- ▶ Finanzanlagen
- ▶ Unversteuerte Rücklagen
- ▶ Gliederung Bilanz, Eigenkapital, Anlagenspiegel
- ▶ Gliederung Gewinn- und Verlustrechnung, Umsatzerlöse
- ▶ Anhang

# Schwellenwerte

## ■ Anhebung der Schwellenwerte (§ §221, 246 UGB)

- ▶ Kleine Unternehmen: Anhebung auf 5 Mio (bisher 4,84 Mio) Bilanzsumme und 10 Mio (bisher 9,68 Mio) Umsatzerlöse
  - Aktiengesellschaften, die Mutterunternehmen sind, haben Schwellenwerte auf konsolidierter oder aggregierter Basis zu berechnen!
- ▶ Für mittlere Unternehmen: 20 Mio. Bilanzsumme (bisher 19,28) und 40 Mio Umsatzerlöse (bisher 38,5)
- ▶ Für Konzernabschluss:
  - Nettomethode (§ 246 Abs. 1 Z 2 UGB) 20 Mio. Bilanzsumme (bisher 17,5) und 40 Mio. Umsatzerlöse (bisher 35)
  - Bruttomethode (§ 246 Abs. 1 Z 1 UGB) 24 Mio. Bilanzsumme (bisher 21) und 48 Mio Umsatzerlöse (bisher 42)

## ■ Neugründungen/Umgründungen § 221 Abs 4 UGB:

- ▶ Einjähriger Übergangszeitraum fällt weg
- ▶ Ausgenommen rechtsformwechselnde Umwandlung

## ■ Kleinstkapitalgesellschaften (Micros) § 221 Abs 1a UGB:

- ▶ 350.000 Bilanzsumme, 700.000 Umsatzerlöse, 10 AN
  - Befreiung vom Anhang, somit auch Anlagenspiegel
  - Senkung der Zwangsstrafen auf die Hälfte

## ■ Keine gebundenen KRL bei kapitalistischen Personengesellschaften (§ 221 Abs 5 UGB)

# Übersicht Schwellenwerte

## Pflichten zur Aufstellung, Prüfung, Offenlegung und Veröffentlichung nach Größenklassen

Größe der Gesellschaft	Prüfungspflicht	Aufstellung/Offenlegung			
		Bilanz/GuV	Anhang	Lagebericht	(konsolidierter) CG-Bericht
Kleinst-GmbH**		X			
Kleinst-AG	X	X		X	
Kleine GmbH**		X	X		
Kleine AG	X	X	X	X	
Mittelgroße GmbH/AG Große GmbH	X	X	X	X	
Große AG	X	X*	X*	X	
Börsennotierte AG	X	X*	X*	X	X

\* Veröffentlichung des Abschlusses in der Wiener Zeitung erforderlich

\*\* Bei Pflicht zur Einrichtung eines Aufsichtsrates besteht auch Prüfungspflicht

Quelle: Vortrag RAG-Update /Unterlagen zur IWP-Fachtagung 2016

# Übersicht Wertmaßstab

Vermögen	Wertmaßstab UGB	ESTG
Sachanlagen, immaterielle VG	Beizulegender Wert § 189a Z 3 UGB	Teilwert § 6 Z 1 EStG
Finanzanlagen (ausgenommen Beteiligungen)	Beizulegender Zeitwert § 189a Z 4 UGB, sofern nicht ermittelbar, ist auf den beizulegenden Wert ( § 189a Z 3 UGB) abzustellen (analog UV)	Teilwert § 6 Z 1 EStG
Beteiligungen	Beizulegender Wert § 189a Z 3 UGB	Teilwert § 6 Z 1 EStG
Umlaufvermögen	Beizulegender Zeitwert § 189a Z 4 UGB, sofern nicht ermittelbar, ist auf den beizulegenden Wert ( § 189a Z 3 UGB) abzustellen	Teilwert § 6 Z 1 EStG

# Rückstellungen Ansatz

- **Ansatz gemäß § 198 Abs 8 UGB**
- **Keine Änderung bei Verbindlichkeitsrückstellungen**
  - ▶ Ungewisse Verbindlichkeiten und Drohverluste
- **Keine Änderung bei Aufwandsrückstellungen**
  - ▶ Ansatzwahlrecht und Stetigkeitsgebot ist zu beachten
- **Harmonisierung mit dem Steuerrecht somit nicht gelungen**

- **Bewertung gemäß § 211 UGB**
- **Ansatz mit dem Erfüllungsbetrag, der bestmöglich zu schätzen ist (Abs 1) – bisher Rückzahlungsbetrag**
  - ▶ Impliziert auch Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen
    - Verbesserungsverpflichtungen bei Gewährleistung
    - Rekultivierung bei Umweltrückstellungen
  - ▶ Somit Valorisierung (künftige Kostensteigerungen) und Abzinsung
    - Wenn diese verlässlich geschätzt werden können
    - Erfahrungswerte im Unternehmen, in der Branche, gegebenenfalls allgemeine Inflationserwartungen bis zum Erfüllungszeitpunkt
  - ▶ Sämtliche werterhellende Umstände sind zu berücksichtigen

- ▶ Bestmögliche Schätzung
  - Berücksichtigung aller werterhellenden Informationen
  - Beachtung des Vorsichtsprinzips, insbesondere wenn mehrere Erfüllungsbeträge wahrscheinlich sind (Ansatz schlechteste Möglichkeit)
  - Berücksichtigung unterschiedlicher Eintrittswahrscheinlichkeiten bei Ermittlung des bestmöglich geschätzten Erfüllungsbetrages
- **Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen und Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristige Verpflichtungen**
  - ▶ Mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag

## ■ Abzinsung der Rückstellungen bei einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr

### ■ Zinssatz zur Abzinsung:

- ▶ Marktüblicher Zinssatz
  - EB ausdrücklich Durchschnittszinssatz
  - Literatur: auch Stichtagszinssatz zulässig
- ▶ Personalrückstellungen:
  - Abzinsung mit dem gewichteten Durchschnittszinssatz bei Restlaufzeit von mehr als 15 Jahren, sofern im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen
  - AFRAC Stellungnahme siehe nachfolgend

## ■ Welcher Zinssatz?

- ▶ Stichtagszinssatz:
  - Herleitung zB Euro-Swap-Sätze oder laufzeitäquivalente Anleihen mit AA-Rating
  - Anpassung um Risikoaufschlag oder nicht
- ▶ Durchschnittszinssatz:
  - 5-10 jähriger Durchschnitt
  - Ableitung aus Homepage der Deutschen Bundesbank
  - Anpassung um Risikoaufschlag oder nicht
- ▶ Zinssatz laut EStG:
  - Verwendung nur bei Nachweis der Marktüblichkeit denkbar

## ■ Zinssätze zur Abzinsung:

- ▶ Quellen Stichtagszinssatz: AON Hewitt, Mercer, Willis Towers Watson, aktuell ca. 1,25%
- ▶ Bandbreite für Durchschnittzinssatz bei unverändertem Marktumfeld:
  - 31.12.16: Durchschnittzinssatz 5-10 Jahre zwischen 2,5% und 4%
  - Ausblick:
    - In zwei Jahren 1,5% bis 3%
    - In vier Jahren 1,25% bis 2,20%
- ▶ Durchschnittzinssätze für 15 jährige Laufzeit siehe **Beilage zu den Vortragsunterlagen**

## ■ Ausweis Zinseffekt:

- ▶ Keine gesetzlichen Vorgaben
- ▶ Aufwand zur Rückstellung oder getrennt im Finanzergebnis

## ■ Ermittlung der Restlaufzeit:

- ▶ Zeitraum zwischen Abschlussstichtag und Zeitpunkt der voraussichtlichen Inanspruchnahme
  - Berücksichtigung von Preis- und Kostenänderungen
  - Erforderliche Abzinsung Nominalbetrag
  - Höhe des Abzinsungzinssatzes
- ▶ Rückstellungen, welche über mehrere Jahre zu erfüllen sind – Aufteilung in Jahresscheiben
- ▶ Maßgeblich ist Restlaufzeit bis zur Inanspruchnahme



## ■ Anpassung Altfälle:

- ▶ Nach hM Ausweis in den Erträgen aus der Auflösung von Rückstellungen, da über sonstigen betrieblichen Aufwand ursprünglich gebildet. Nicht über Zinsertrag!

## ■ Übergangsregelung § 906 Abs 33 und 34 UGB:

- ▶ Zuweisung/Auflösung aufgrund geänderter Bewertung über längstens fünf Jahre verteilbar

## ■ Anhangangaben

- ▶ Für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften ergeben sich keine Änderungen
- ▶ Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften – keine Erläuterung der sonstigen Rückstellungen mehr notwendig

# Beispiel: Rückstellungen

## ■ Beispiel:

- ▶ Rückstellung für Wartung **31.12.15** 100.000,00
- ▶ Kostensteigerung 2% pa
- ▶ Zinssatz 3,60%
- ▶ Restlaufzeit 15 Jahre
- ▶ Erfüllungsbetrag 134.586,83 ( $100.000 \cdot (1 + 0,02)^{15}$ )
- ▶ Barwert = **Rückstellung 79.178,31** ( $134.586,83 / (1 + 0,036)^{15}$ )
  
- ▶ Zum **31.12.2016** keine Änderung der Annahmen
- ▶ Restlaufzeit 14 Jahre
- ▶ Erfüllungsbetrag 134.586,83
- ▶ Barwert = **Rückstellung 82.028,73** ( $134.586,83 / (1 + 0,036)^{14}$ )
- ▶ **Zinseffekt 2.850,42** ( $82.028,73 - 79.178,31$ )
  
- ▶ **Buchungen:**
  - **Übergangsregelung:** Rückstellung/Ertrag 20.821,68 ( $100.000 - 79.178,31$ )
  - **Zinseffekt:** Aufwand/Rückstellung 2.850,42

# Beispiel: Rückstellungen

## ■ Fortsetzung Beispiel Variante 1:

- ▶ Zum 31.12.2017 Änderung Inflation und Zinssatz

	31.12.2016	31.12.2017
Wartung - Kosten vergleichbarer Wartung	102.000,00	104.040,00
Inflation	2,00%	3,00%
Zinssatz	3,60%	4,00%
Restlaufzeit	14	13
Erfüllungsbetrag	134.586,83	152.786,25
<b>Barwert = Rückstellung</b>	<b>82.028,73</b>	<b>91.759,46</b>
Veränderung		9.730,73
<b>Erfassung im Aufwand zur Rückstellung</b>		

Quelle: Vortrag RÄG-Update /Unterlagen zur IWP-Fachtagung 2016

# Beispiel: Rückstellungen

## ■ Fortsetzung Beispiel Variante 2:

- ▶ Aufteilung der Veränderung in Zinsergebnis und Betriebsergebnis
- ▶ Nebenrechnung erforderlich

	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2017	31.12.2017
Wartung - Kosten vergleichbarer Wartung	102.000,00	104.040,00	104.040,00	104.040,00
Inflation	2,00%	2,00%	2,00%	3,00%
Zinssatz	3,60%	3,60%	4,00%	4,00%
Restlaufzeit	14	13	13	13
Erfüllungsbetrag	134.586,83	134.586,83	134.586,83	152.786,25
<b>Barwert = Rückstellung</b>	<b>82.028,73</b>	<b>84.981,77</b>	<b>80.829,36</b>	<b>91.759,46</b>
Veränderung Aufzinsung		2.953,03		
Effekt Änderung Zinssatz			-4.152,40	
Effekt Änderung Inflation				10.930,10
		Finanzergebnis		Betriebsergebnis

Quelle: Vortrag RÄG-Update /Unterlagen zur IWP-Fachtagung 2016

## Rückstellung für Pensionen

### ■ § 211 Abs 1 und 2 (UGB)

- ▶ Rückstellung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln
- ▶ Marktzinssatz: Stichtags- oder Durchschnittzinssatz (Zinssatz mit 15jähriger Laufzeit möglich)

### ■ Bewertung mit Barwert der künftigen Zahlungen

- ▶ Angesammelt über den Ansammlungszeitraum

## ■ Einflüsse für Gesamtpensionsverpflichtung

- ▶ Wer ist der Berechtigte (direkt oder indirekt)?
- ▶ Wie hoch ist die Zahlung?
- ▶ Ansammlungszeitraum
- ▶ Ansammlungsverfahren
- ▶ Welcher Zinssatz wird verwendet? (siehe Beilage)
- ▶ Wahrscheinlichkeitsannahmen

## ■ Bei ausgelagerten Verpflichtungen:

- ▶ Entwicklung der ausgelagerten Vermögenswerte

## ■ Ausweis in der Bilanz und GuV

- ▶ Rückstellung eigener Bilanzposten „Rückstellungen für Pensionen“
- ▶ Aufwendungen in der GuV
  - Aufwendungen für Altersvorsorgen
    - Pensionszahlungen
    - Beiträge an selbständige Rechtsträger bei Auslagerungen
    - Veränderung der Rückstellungen
      - »Übersteigt Verminderung die Erhöhung, stellt dies Erträge aus Auflösung von Rückstellungen dar
      - »Die enthaltenen Zinsen können im Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ ausgewiesen werden

## ■ Anhangangaben

- ▶ Beschreibung des Ansammlungsverfahrens
- ▶ Rechnungsgrundlagen für Bewertung
- ▶ Methode der Ermittlung des Zinssatzes
- ▶ Angabe Saldierung und Höhe der ausgelagerten Verpflichtungen
- ▶ Angaben wesentlicher periodenfremder Aufwendungen und Erträge

## Abfertigung, Jubiläum und sonstige Verpflichtungen

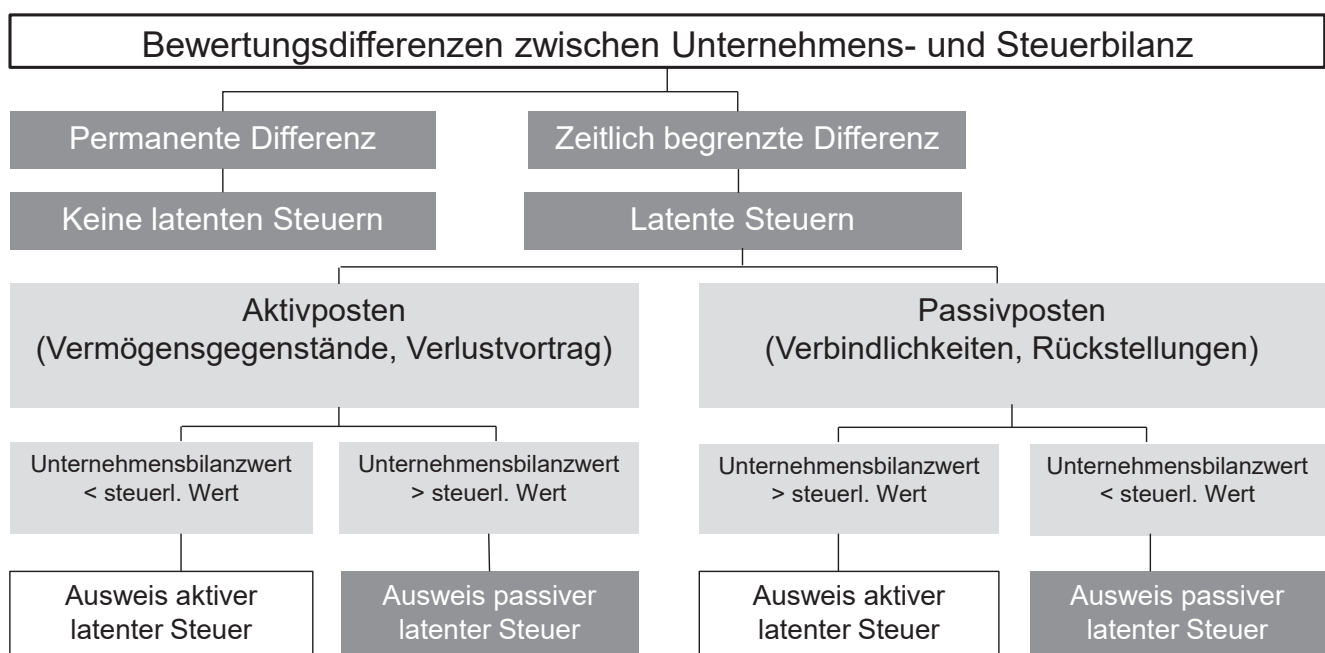
- ▶ Regelungen der Pension sinngemäß
- ▶ Fluktuationsabschläge: wenn verlässlich ermittelbar
- ▶ Vereinfachung bei unwesentlichen Beträgen möglich

## Übersicht Rückstellungen UGB - EStG

Thema	UGB	EStG
Bewertung	Erfüllungsbetrag, der bestmöglich zu schätzen ist ( § 211 Abs 1 zweiter Satz UGB)	Teilwert (§ 9 Abs 5 EStG) = unabgezinster Erfüllungsbetrag
Aufwandsrückstellung	Wahlrecht ( § 198 Abs 8 Z 2 UGB)	Passivierungsverbot (§ 9 Abs 1 EStG)
Pauschalrückstellungen	Umsichtige Schätzung	Passivierungsverbot, ausgenommen pauschal berechnete Einzelrückstellung
Abzinsung	„marktüblicher Zinssatz“ („ 211 Abs 2 erster Satz UGB)	3,5 % Fixzinssatz (§ 9 Abs 5 EStG)
Sozialkapital	Versicherungsmathematische Berechnung ( § 211 Abs 1 letzter Satz UGB)	Sonderregelung gem. § 14 EStG – Zinssatz 6 %
Jubiläumsgeld	Ansatzpflicht für Dienst- und Firmenjubiläum	Verbot für Firmenjubiläum

- **Ansatzpflicht auch für aktive latente Steuern**
- **Wechsel zum bilanzorientiertem Konzept**
- **Differenz zwischen ur und str Wertansatz führt grds. zum Ansatz von latenten Steuern**
  - ▶ Wenn sich die Differenzen in späteren Jahren voraussichtlich wieder abbauen
  - ▶ Gilt auch für quasi-permanente Differenzen
  - ▶ Gilt grds. auch für erfolgsneutral entstandene Differenzen

# Latente Steuern Grundschemata



## ■ Zwei Ansatzwahlrechte für aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen:

- ▶ Ausreichend passive latente Steuern vorhanden sind, oder
- ▶ Überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft zur Verfügung steht
- ▶ Stetigkeitsgebot ist zu beachten iSd § 201 Abs 2 Z1 UGB

## ■ Ausnahmen § 198 Abs 10:

- ▶ Z 1: Erstmaliger Ansatz eines Firmenwerts
- ▶ Z 2: Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall
  - der keine Umgründung iS § 202 Abs 2 oder Übernahme iS § 203 Abs 5 ist und
  - zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst (erfolgsneutral)
- ▶ Z 3: In Verbindung mit Anteilen an TU, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen – „outside-bases differences“

## ■ Personengesellschaften:

- ▶ Berücksichtigung von latenten Steuern aus temporären Differenzen beim Gesellschafter einer Personengesellschaft
  - aus Unterschieden zwischen ur und str Wertansätzen von auf Ebene der Personengesellschaft bilanzierten Vermögensgegenstände, Schulden und RAP im Ausmaß der für die steuerliche Gewinnzuweisung geltenden Quote
  - aus der Abschreibung von in einer str Erläuterungsbilanz erfassten stillen Reserven und stillen Lasten
  - aus Sonderbetriebsvermögen
  - aus durch die zeitlich unterschiedliche Erfassung von Gewinn- und Verlustanteilen entstehenden Unterschieden zwischen dem url Beteiligungsbuchwert und dem steuerlichen Kapitalkonto, soweit nicht die Ausnahme des § 198 Abs 10 Z 3 UGB anzuwenden ist

Quelle: Vortrag RÄG-Update /Unterlagen zur IWP-Fachtagung 2016

- **Saldierung ist vorgesehen  
(Gesamtdifferenzenbetrachtung)**
- **Ausschüttungssperre für aktive latente Steuern**
- **Keine Abzinsung**
- **Gesonderter Gliederungspunkt in Bilanz**
- **Gesonderter Ausweis in GuV**
- **Zusätzliche Anhangangaben**
- **Übergangsbestimmung § 906 Abs 33 und 34  
UGB**
  - ▶ Verteilung über längstens 5 Jahre (Erstansatz)
  - ▶ Erstaktivierung ohne Berührung der GuV



Thema	Vor RÄG 2014	Nach RÄG 2014
Lfr. Rückstellungen	JA	JA (wenn abweichender Zinssatz)
Herstellungskosten	JA (wenn Einzelkostenbewertung)	NEIN
Beschleunigte oder vorgezogene AFA	NEIN (unversteuerte RL)	JA
Verlustvorträge	NEIN	JA
GWG	NEIN	JA (wenn aktiviert und str vollabgeschrieben)
Übertragung stiller Reserven	NEIN (unversteuerte RL)	JA

## Herstellungskosten

### ■ Ansatz gemäß § 203 Abs 3 UGB

- ▶ Pflichtansatz für (variable und fixe) Gemeinkosten
  - Harmonisierung mit dem Steuerrecht
  - Im dHGB gleich geregelt
  - Bilanz-Richtlinie würde ein Wahlrecht vorsehen
- ▶ Neue Anhangangabe für aktivierte Fremdkapitalzinsen (ausgenommen kleine Kapitalgesellschaften)

### ■ Auftragsfertigung § 206 Abs 3 UGB:

- ▶ Ansatz der angemessenen Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten entspricht nicht der Bilanz-Richtlinie
- ▶ „true and fair view overriding“

# Beispiel: Herstellungskosten

Die XY AG produziert im GJ 2015 (1.1.15 bis 31.12.15) und im GJ 2016 (1.1.16 bis 31.12.16) zu nachstehenden Kosten. Zu ermitteln sind der jeweilige unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Mindestansatz der Herstellungskosten für die GJ 2015 und 2016. Dabei ist davon auszugehen, dass der Herstellungsvorgang des Jahres 2016 auch in diesem Jahr beginnt.

Einzelkosten:

Material:	500 EUR
Fertigungslohn:	4.000 EUR

Gemeinkosten:

Hilfsstoffe:	400 EUR
Energiekosten:	700 EUR

Lösung:

## Geschäftsjahr 2015

Nach der Übergangsregelung in § 906 Abs 30 UGB ist die Neufassung des § 203 erstmals auf Herstellungsvorgänge anzuwenden, die im GJ begonnen wurden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Demnach betragen die HK im GJ 2015 nach UGB 4.500 EUR. Gem. § 6 Z 2 lit a EStG sind angemessene Anteile der Material- und Fertigungs-GK miteinzubeziehen – str HK 5.600 EUR.

## Geschäftsjahr 2016

§ 203 Abs 3 UGB ist gem. § 906 Abs 30 UGB auf das GJ 2016 anzuwenden. Sowohl im UGB wie auch im EStG betragen die HK 2016 5.600 EUR.

# Beispiel: Herstellungskosten

Die XY AG produziert im GJ 2015 (1.1.15 bis 31.12.15) und im GJ 2016 (1.1.16 bis 31.12.16) zu nachstehenden Kosten. Zu ermitteln sind der jeweilige unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Mindestansatz der Herstellungskosten für die GJ 2015 und 2016. Dabei ist davon auszugehen, dass der Herstellungsvorgang des Jahres 2016 im Jahre 2015 begonnen hat, sodass am 31.12.2015 unfertige Erzeugnisse vorliegen.

Einzelkosten 2015 und 2016 jeweils:	
Material:	500 EUR
Fertigungslohn:	4.000 EUR
Gemeinkosten 2015 und 2016 jeweils:	
Hilfsstoffe:	400 EUR
Energiekosten:	700 EUR

Lösung:

## Geschäftsjahr 2015

Nach der Übergangsregel in § 906 Abs 30 UGB ist die Neufassung des § 203 erstmals auf Herstellungsvorgänge anzuwenden, die im GJ begonnen wurden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Demnach betragen die HK im GJ 2015 nach UGB 4.500 EUR und nach EStG 5.600 EUR.

## Geschäftsjahr 2016

Da der Herstellungsprozess bereits 2015 begonnen hat, ist die in 2015 angewendete Bewertungsmethode auch noch für die Fertigstellung in 2016 maßgeblich. Dementsprechend fallen bei Anwendung des Mindestansatzes auch im GJ 2016 HK nach UGB iHv 4.500 EUR und nach EStG iHv 5.600 EUR.

## ■ Disagio § 198 Abs 7 UGB:

- ▶ Verpflichtender Ansatz vorgesehen (ARA)
- ▶ Übergangsregelung § 906 Abs 30 UGB sieht für bestehende Verbindlichkeiten keine nachträgliche Bildung eines Disagio vor

## ■ Firmenwert Abschreibung § 203 Abs 5 UGB:

- ▶ In Fällen, in denen die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist der Firmenwert innerhalb von 10 Jahren gleichmäßig verteilt abzuschreiben
- ▶ Erläuterung der Nutzungsdauer und der Methode im Anhang (wie bisher)
- ▶ Zuschreibung nach außerplanmäßiger Abschreibung nicht mehr zulässig (§ 208 Abs 2 UGB)
- ▶ Steuerlich bleiben 15 Jahre, § 8 Abs 3 EStG -> MWR

## ■ Abschreibungen § 204 Abs 2 UGB:

- ▶ Klarstellung: Finanzanlagen (ausgenommen Beteiligungen) sind auf den niedrigeren beizulegenden **Zeitwert** abzuschreiben (nicht beizulegender Wert)
- ▶ Beteiligungen auf den beizulegenden Wert

## ■ Zuschreibungspflicht § 208 Abs 2 und 3 UGB:

- ▶ Entfall des bisherigen Wahlrechts, entspricht nicht der Bilanz-Richtlinie
- ▶ Zwingende Zuschreibung bei Wertaufholung, es müssen nicht die identen Gründe wie bei Abschreibung sein (VwGH aus 2009)
- ▶ Stützen auf steuerliches Wahlrecht somit nicht mehr möglich, weil Abs 2 abgeschafft wurde
- ▶ Sonderthemen: passivseitige Wertaufholungen, thesaurierende Fonds

## ■ ff Zuschreibungspflicht § 208 Abs 2 und 3 UGB:

- ▶ Übergangsregelung § 906 Abs 32 UGB, bisher unterlassene Zuschreibungen sind in 2016 aufzuholen
- ▶ Steuerneutralität der Zuschreibung durch Begleitregeln im Einkommensteuergesetz (Art 8)
- ▶ Steuerliche Rücklage kann in der Bilanz ausgewiesen werden (Passive Rechnungsabgrenzung)
- ▶ Basis für die Zuschreibungsrücklage ist der Stand der unterlassenen Zuschreibungen zum 31.12.2015

# Beispiel: Zuschreibungen

## ■ Übergangsregelung:

- ▶ Nachgeholte Zuschreibung in Höhe von 50
- ▶ Achtung: 1.1.2016 bedeutet nicht, dass die VJ-Zahlen angepasst werden, sondern dass der Unterschiedsbetrag zum 1.1.2016 ermittelt wird.

Variante 1: Sofortige Nacherfassung ohne steuerliche Zuschreibungsrücklage				
01.01.2016				
Vermögen	100	Nennkapital	100	Keine Abweichung Steuerbilanz zu UGB-Bilanz aufgrund Maßgeblichkeit
Zuschreibung	50	Bilanzgewinn	37,5	
		Rst für latente Steuern	0	
		Rst für laufende Steuern	12,5	
	150		150	
Variante 2a: Steuerliche Zuschreibungsrücklage MIT passiver Rechnungsabgrenzung				
01.01.2016				
Vermögen	100	Nennkapital	100	Keine Differenz zwischen steuerlicher Zuschreibungsrücklage und PRA, somit keine passive latente Steuer
Zuschreibung	50	Bilanzgewinn	0	
		Rst für latente Steuern	0	
		Rst für laufende Steuern	0	
	150	PRA	50	
	150		150	
Variante 2b: Steuerliche Zuschreibungsrücklage OHNE passive Rechnungsabgrenzung				
01.01.2016				
Vermögen	100	Nennkapital	100	Differenz zwischen steuerlicher Zuschreibungsrücklage und PRA, somit passive latente Steuer (25% von 50)
Zuschreibung	50	Bilanzgewinn	37,5	
		Rst für latente Steuern	12,5	
		Rst für laufende Steuern	0	
	150		150	

## ■ Zuschreibungen im EStG vor dem RÄG

- ▶ Grundsätzlich Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz (Zuschreibungswahlrecht)
- ▶ ABER: gem. § 6 Z 13 EStG Zuschreibungs**gebot** für Beteiligungen iSd § 228 Abs. 1 UGB aF (im Zweifel bei Beteiligung ab 20 %)

## ■ Änderungen durch das RÄG

- ▶ Keine Änderungen im EStG
- ▶ ABER: Zuschreibungspflicht des UGB wirkt auf das Steuerrecht durch (Maßgeblichkeit) – damit nunmehr Werthaufholungsgebot für alle Anlagengüter auch in der Steuerbilanz (außer Firmenwert)

## ■ Zuschreibungsrücklage (124b Z 270 EStG)

- ▶ nur **nachgeholte** Zuschreibungen (Werterhöhungen bis 1.1.2016) dürfen in eine in eine steuerneutrale Rücklage eingestellt werden
- ▶ Voraussetzungen:
  - (jährlicher) Antrag in der Steuererklärung
  - jährliche Erstellung eines Verzeichnisses
- ▶ Auflösung bei
  - Teilwertabschreibung
  - Laufende Absetzung für Abnutzung
  - Spätestens bei Ausscheiden des Wirtschaftsgutes
  - frühere Auflösung jederzeit möglich

# Übersicht Zuschreibungspflicht

Anlagevermögen	Vor RÄG 2014	Nach RÄG 2014
Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche ...	Keine Zuschreibungspflicht	Zuschreibungspflicht
Geschäfts(Firmenwert)	Keine Zuschreibungspflicht	Keine Zuschreibungspflicht
Grundstücke, grundstücks-ähnliche Rechte und Bauten ...	Keine Zuschreibungspflicht	Zuschreibungspflicht
Technische Anlagen und Maschinen	Keine Zuschreibungspflicht	Zuschreibungspflicht
Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	Keine Zuschreibungspflicht	Zuschreibungspflicht
Anteile an verbundenen Unternehmen	Zuschreibungspflicht	Zuschreibungspflicht
Ausleihungen an verbundenen Unternehmen	Keine Zuschreibungspflicht	Zuschreibungspflicht
Beteiligungen	Zuschreibungspflicht	Zuschreibungspflicht
Ausleihungen an Unternehmen mit Beteiligungsverhältnis	Keine Zuschreibungspflicht	Zuschreibungspflicht
Wertpapiere (Wertrechte)	Keine Zuschreibungspflicht	Zuschreibungspflicht
Sonstige Ausleihungen	Keine Zuschreibungspflicht	Zuschreibungspflicht

# Unversteuerte Rücklagen

## ■ Verzicht auf Ausweis von unversteuerten Rücklagen:

- ▶ Entspricht der Empfehlung des AFRAC
- ▶ Wäre gemäß Bilanz-Richtlinie für kleine Unternehmen nicht mehr zulässig
- ▶ Umbuchung in Gewinnrücklagen
- ▶ Entsteuerung, Ansatz passive latente Steuern
- ▶ Anpassung der Vorjahresposten

## ■ Achtung: für die Berechnung der URG-Kennzahlen gehen durch den Ansatz von passiven latenten Steuern 25 % verloren

## ■ Auflösung im UGB ist grundsätzlich steuerpflichtig, aber

- ▶ Wahlrecht (§ 124b Z 271 EStG) zur Weiterführung der VOR dem RÄG gebildeten unversteuerten Rücklagen im Steuerrecht
- ▶ Keine Maßgeblichkeit mehr

## Beispiel: Entfall unversteuerte Rücklagen

**Sachverhalt:** B-GmbH verfügt zum 1.1.2015 über unversteuerte Rücklagen in Höhe von 80, die im Jahr 2015 in Höhe von 28 aufgelöst werden.

JA vor RÄG 2014				JA angepasst an RÄG 2014				
EB 1.1.2015				EB 1.1.2015				
Kassa	180	EK	100	Umgliederung	Kassa	180	EK	100
		BG	0				Gewinn RL	60
		Unv. RL	80	Bildung			BG	0
				latente Steuern			Pass.lat.St.	20
GuV 2015				GuV 2015				
Ergebnis vor Steuern			0	Auflösung	Ergebnis vor Steuern			0
Steueraufwand			0	latente Steuern	Steueraufwand			7
Jahresüberschuss			0		Jahresüberschuss			7
Auflösung unverst. RL			28	Auflösung	Auflösung Gewinn RL			21
Bilanzgewinn			28	Gewinn RL	Bilanzgewinn			28
Schlussbilanz 2015				Schlussbilanz 2015				
Kassa	180	EK	100	Umgliederung	Kassa	180	EK	100
		BG	28	in Gewinn RL			Gewinn RL	39
		Unv. RL	52				BG	28
				Bildung latente Steuern			Pass.lat.St.	13

## ■ Vorgangsweise:

- ▶ Entfall § 205 UGB
- ▶ Möglichkeit zur Vollabschreibung und Behandlung als Abgang weiterhin möglich
- ▶ Ausweis einer unversteuerten Rücklage ist nicht mehr vorgesehen (bei wesentlichem Umfang)
  - Sofortabschreibung auch bei wesentlichem Umfang
  - Ausnahme: true and fair view ist getrübt, dann Aktivierung
  - Trübung des true and fair view ist bei Überschreitung der Wesentlichkeit gegeben

## ■ Eigene Aktien § 229 Abs 1 a UGB:

- ▶ Verrechnung mit Eigenkapital (gesonderter Posten)
- ▶ Ausweis Nennbetrag bzw rechnerischer Wert in einer Vorspalte, offen absetzen
- ▶ Ausgenommen Anteile am Mutterunternehmen



## ■ Aktivseite:

- ▶ Forderungen mit einer Restlaufzeit > 1 Jahr, Angabe als „davon Vermerk“ direkt in Bilanz, für jeden Posten gesondert
- ▶ Neuer Gliederungsposten: D. Aktive latente Steuern

## ■ Passivseite:

- ▶ Eingefordertes Nennkapital
- ▶ Eigene Anteile -> Verrechnung im Eigenkapital
- ▶ Entfall Punkt B. Unversteuerte Rücklagen
- ▶ Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit < 1 Jahr, > 1 Jahr, Angabe als „davon Vermerk“ direkt in der Bilanz, für jeden Posten gesondert
- ▶ Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit > 5 Jahre, weiterhin Angabe im Anhang

## ■ Vergleichsübersicht Bilanz alt und neu siehe Beilagen

## ■ Varianten Ausweis:

<b>Variante 1</b>	A. Eigenkapital			
	1.	Eingefordertes und eingezahltes Nennkapital		
		Gezeichnetes Nennkapital	35.000,00	
		Nicht eingeforderte ausstehende Einlage	- 17.500,00	
				17.500,00
<b>Variante 2</b>	A. Eigenkapital			
	1.	Eingefordertes Nennkapital		17.500,00
		Gezeichnetes Nennkapital	35.000,00	
		Eingezahltes Nennkapital	17.500,00	
<b>Variante 3</b>	A. Eigenkapital			
	1.	Eingefordertes und eingezahltes Nennkapital		17.500,00
		Gezeichnetes Nennkapital	35.000,00	

## ■ Anlagenspiegel:

- ▶ Nur mehr im Anhang zulässig
- ▶ Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Beginn und zum Ende des Geschäftsjahres
- ▶ die Zu- und Abgänge sowie die Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres
- ▶ Zusätzlich Entwicklung der kumulierten Abschreibungen
- ▶ Zu- und Abschreibungen gesondert zeigen
- ▶ Zusätzlich die Bewegung in Abschreibungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres
- ▶ Zusätzlich, der im Laufe des Geschäftsjahres aktivierte Betrag, wenn Zinsen gem § 203 Abs 4 aktiviert werden

# Anlagenspiegel Muster

Anlagenspiegel zum 31. Dezember 2016

	Anschaffungs- und Herstellungskosten						kumulierte Abschreibungen						Nettobuchwerte	
	Stand am		davon	Umbu-		Stand am	Stand am		Zuschrei-	Umbu-		Stand am	Buchwert	Buchwert
	01.01.2016	Zugänge	Zinsen	chungen	Abgänge	31.12.2016	01.01.2016	Zugänge	bungen	chungen	Abgänge	31.12.2016	01.01.2016	31.12.2016
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
I. Immaterielle VG														
II. Sachanlagen														
III. Finanzanlagen														

- Personalaufwand neu gegliedert
- Streichung Außerordentliches Ergebnis:
  - ▶ Zuordnung zu ordentlichen Posten
  - ▶ Bei Wesentlichkeit: Angabe Betrag und Wesensart zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen im Anhang
- Statt Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bei mittleren und großen Unternehmen Ergebnis vor Steuern
- Zusätzliche Zwischensumme Ergebnis nach Steuern
- Gesonderter Ausweis der latenten Steuern unter „Steuern vom Einkommen und Ertrag“
- Eigenkapitalverwendung:
  - ▶ Entfall der un versteuerten Rücklagen
  - ▶ Überleitung zum Bilanzgewinn weiterhin möglich
- Vergleichsübersicht Gewinn- und Verlustrechnung alt und neu siehe Beilagen

- § 189a Z5 UGB... die Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug der Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben...
- Umsatzerlöse ohne Rücksicht darauf, ob für gewöhnliche Geschäftstätigkeit typisch -> Verbreiterung des Erlösbegriffs
- Auswirkung auf Größenklassen, tendenziell höhere Umsatzerlöse
- Anpassung der VJ-Zahlen erforderlich - § 906 Abs 36 UGB

## ■ Beispiele:

- ▶ Atypische Dienstleistungen (zB Beratungsleistungen)
- ▶ Dienstleistungen an Mitarbeiter
- ▶ Kantineerlöse
- ▶ Belegschaftstankstellen
- ▶ Miet- und Pächterlöse
- ▶ Vermittlungsleistungen
- ▶ Patent- und Lizenzeinnahmen
- ▶ Konzernumlagen
- ▶ Unechte Zuschüsse
- ▶ Verschrottung
- ▶ Unechte Schadensersatz

## ■ Gesonderter Ausweis:

- ▶ Sonstige betriebliche Erträge:
  - Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen
  - Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
- ▶ Finanzergebnis:
  - Erträge aus Beteiligungen
  - Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
- ▶ Steueraufwand:
  - Steuern vom Einkommen und Ertrag (Steuerumlagen)

## ■ Gesellschaftsrechtliche Grundlage:

- ▶ Sanierungszuschüsse

### ■ Sonstige Erträge, kein Leistungsaustausch:

- ▶ Echter Schadenersatz
- ▶ Auflösung von Wertberichtigungen
- ▶ Fremdwährungskursgewinne
- ▶ Auflösung von Investitionszuschüssen
- ▶ Schuldnachlässe
- ▶ Forschungsprämien

### ■ Folgewirkungen beachten:

- ▶ Anpassung Systeme, Kontenplan, Bilanzierungsrichtlinien
- ▶ Auswirkung auf Kennzahlen zB URG, Umsatzrentabilität,...
- ▶ Anpassung von Verträgen (Prämien, Kredite,...)
- ▶ Bilanz und GuV:
  - Sonstige Forderungen in Forderungen LL
  - Sonstige Verbindlichkeiten in Verbindlichkeiten LL
  - Sonstige Aufwendungen in Materialaufwand bzw bezogene Leistungen
- ▶ Anpassung rückwirkend, soweit für Generalnorm erforderlich!

## ■ Aufbau:

- ▶ § § 236 und 237 UGB enthalten die Angaben für alle Unternehmen unabhängig von der Größe
- ▶ Weitere erforderliche Angaben für kleine Unternehmen werden in den jeweiligen Bestimmungen selbst geregelt
- ▶ § § 238 und 239 UGB zusätzliche Anhangangaben für mittelgroße und große Unternehmen
- ▶ § 240 UGB zusätzliche Anhangangaben für große Unternehmen
- ▶ § 241 UGB für mittelgroße und große Aktiengesellschaften - nicht kleine

## ■ Entfall von bisher verpflichtenden Angaben im Anhang für kleine Gesellschaften:

- ▶ Kleine GmbH: Verminderung von 24 (nach Formblatt-V) auf 14 Angaben – ua Wegfall von
  - Ausweis Finanzinstrumente, die über Börsenkurs bewertet sind und Gründe für das Unterlassen der Abschreibung
  - Beteiligungsspiegel (§ 238 Z 2 UGB)
  - Aufgliederung Zahl der Arbeitnehmer
  - Namen von Vorstand und Aufsichtsrat

## ■ Entfall von bisher verpflichtenden Angaben im Anhang für kleine Gesellschaften:

### ▶ Kleine AG:

- Zusätzlich Entfall der Angaben nach § 240 UGB bisherige Fassung
- Angabe der Aktiengattungen, Vorratsaktien, bedingte Kapitalerhöhung, genehmigtes Kapital, nachrangiges Kapital, wechselseitige Beteiligung
- Angabe eigener Aktien -> in Zukunft im Lagebericht
- Beachte: „Holdingausnahme“

## ■ Zusätzliche Angaben für kleine Gesellschaften aus § 238 Abs 1 Z 11:

- ▶ Art und finanzielle Auswirkung wesentlicher Ereignisse nach dem Abschlussstichtag, die weder in der Bilanz noch in der GuV Niederschlag gefunden haben

## ■ Zusätzliche Angaben für alle Gesellschaften:

- ▶ Aufwendungen und Erträge von außerordentlicher Größenordnung oder Bedeutung (Entfall ao Ergebnis)

## ■ Mittelgroße und große Gesellschaften:

- ▶ Zusätzliche Angaben in § § 238 und 239 UGB
- ▶ Vorgeschlagene Ergebnisverwendung
- ▶ Art wesentlicher Ereignisse nach Ende des Geschäftsjahres, die weder in der Bilanz noch in der GuV dargestellt werden, und ihre finanziellen Auswirkungen
- ▶ Geschäfte mit nahestehenden Personen, keine Ausnahme mehr für mittelgroße Gesellschaften möglich
- ▶ Außerbilanzielle Geschäfte: keine Einschränkung auf Zweck für mittelgroße Gesellschaften
- ▶ NEU: Angabe zu Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheine, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten unter Angabe der Zahl der Rechte, die sie verbriefen

## ■ Große Gesellschaften:

- ▶ § 240 UGB
- ▶ PIES gelten jedenfalls als groß

## ■ Genereller Hinweis auf geänderte Rechtslage:

- ▶ **Umgliederungen** § 906 Abs 36 UGB
  - Vorjahresbeträge sind bei Umgliederungen anzupassen
  - Soweit Beträge nicht vergleichbar sind, entsprechende Angaben machen
- ▶ **Umwertungen** § 906 Abs 30 UGB prospektive Anpassung
- ▶ **Umwertungen** Aufrollung im ersten Jahr der Anwendung § 906 Abs 28, 32-34 UGB
  - Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen
  - Zahlenmäßige Angaben der Auswirkung



## ■ Erläuterungen zur Auswirkung der Erstanwendung des RÄG 2014:

- ▶ Verbale Beschreibung Änderungen zB Zinssätze zur Valorisierung und Abzinsung
- ▶ Zahlenmäßige Darstellung der Auswirkungen in der GuV (Umwertung und Auswirkung auf den GuV-Posten)
- ▶ Zahlenmäßige Darstellung der Auswirkung in der Bilanz (Umwertung gesamt und Auswirkung auf Eigenkapital je Bilanzposten)
- ▶ Genutztes Wahlrecht zur Verteilung ebenfalls betragsmäßig anführen (Abgrenzung)
- ▶ Gesamthafte Auflistung in einer Tabelle im Anhang

# Checkliste RÄG 2014

**In den Anlagen zum Foliensatz des heutigen Vortrages finden Sie eine Checkliste RÄG 2014 als Arbeitshilfe**

# ICON

## ALLES AUS EINER HAND

ICON

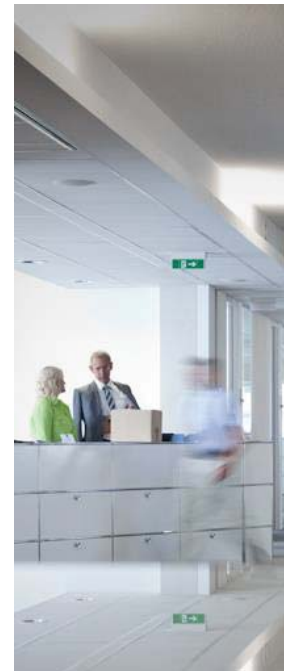
### ■ DIE RICHTIGEN EXPERTEN

Sie möchten ganz sicher sein, dass das Thema Steuern effizient und verlässlich mit Spezial Know-how für Sie erledigt wird. Wir haben für jede Frage den richtigen Experten bei der Hand.

Der Unterschied zu den Big's?  
Durch unsere schlanke Struktur fallen teure Ineffizienzen und Overheadkosten weg. Gleichzeitig garantieren wir Ihnen fixe Ansprechpartner und ein eingespieltes Team.

### ■ UMFASSENDE STEUERBERATUNG

Nutzen Sie unsere maßgeschneiderten Angebote für eine umfassende steuerliche Beratung und Bilanzierung.



# Wir prüfen ICONomic!

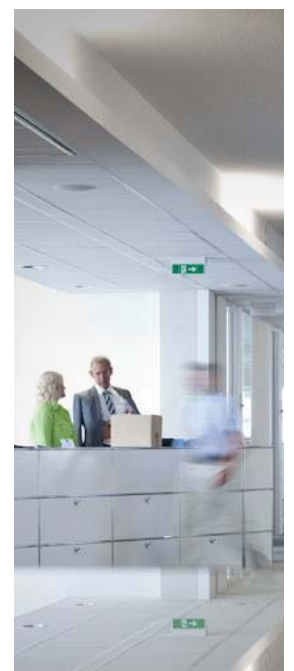
ICON

### ■ WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Wir verstehen unternehmerisch und prüfen ICONomic

- ENTSCHEIDUNGSSTARK
- LÖSUNGSORIENTIERT
- FLEXIBEL

Durch unsere schlanke Struktur fallen teure Ineffizienzen und Overheadkosten weg. Gleichzeitig garantieren wir Ihnen fixe Ansprechpartner und ein eingespieltes Team.



# Danke für Ihre Aufmerksamkeit!

Wenn es Ihnen gefallen hat, empfehlen Sie uns weiter.  
Wenn Sie Fragen haben, kontaktieren Sie uns.

**ICON.**

YOUR GLOBAL TAXPERTS

■ ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stahlstraße 14, 4020 Linz, Austria

Tel. (+43 732) 69412-DW  
Fax (+43 732) 6980-9273

E-Mail: [office@icon.at](mailto:office@icon.at)  
[www.icon.at](http://www.icon.at)

**Das Kompetenzzentrum  
für internationales  
Steuerrecht in Österreich**

Auslandsentsendungen  
Internationale Projekte  
Gruppenbesteuerung

Länder von A - Z  
Mergers & Acquisitions  
Umsatzsteuer

Verrechnungspreise  
**Steuerberatung**  
**Wirtschaftsprüfung**



## Fragen?

---

Unterlagendownload auf unserer Homepage unter  
[www.oegwt.at](http://www.oegwt.at) → Veranstaltungen → Oberösterreich

## Checkliste RÄG 2014

Thema	Änderung
<b>Erstellungspflicht</b>	
Größenklassen	Anhebung der Schwellenwerte 1): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Micros: BS 350 TEUR, UE 700 TEUR, MA 10</li> <li>- kleine Kapges: BS 5 MEUR, UE 10 MEUR, MA 50</li> <li>- mittelgroße Kapges: BS 20 MEUR, UE 40 MEUR, MA 250</li> </ul>
Konzernerstellungspflicht	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nettomethode: BS 20 MEUR, UE 40 MEUR</li> <li>- Bruttomethode: BS 24 MEUR, UE 48 MEUR</li> </ul>
Übergangszeitraum	ein Jahr nur noch bei rechtformwechselnder Umwandlung, in allen übrigen Fällen sofort!
<b>Neue Definitionen</b>	
Beizulegender Zeitwert (objektiver Wert)	Börsenkurs oder Marktwert
Beizulegender Wert (subjektiver Wert)	Betrag für gesamte/s Unternehmen/Vermögensgegenstände/Schulden
Wesentlichkeit	erstmalige Kodifizierung durch das RÄG 2014!
<b>Rechnungslegungsvorschriften</b>	
Bilanzierungsgrundsätze	<ul style="list-style-type: none"> <li>- "overriding" principle</li> <li>- Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts („substance over form“)</li> <li>- verlässliche Schätzungen</li> <li>--&gt; erstmalige Kodifizierung</li> </ul>
Gliederungsvorschriften Bilanz	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Forderungen/Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit &gt; 1 Jahr als "davon"-Vermerk in Bilanz</li> <li>- Gliederungsposten „D. Aktive latente Steuern“</li> <li>- Wegfall des Postens „Unversteuerte Rücklagen“</li> </ul>
Gliederungsvorschriften GuV	<ul style="list-style-type: none"> <li>- kein ao Ergebnis mehr</li> <li>- Ergebnis vor Steuern anstatt EGT</li> <li>- Erleichterungen für kleine Gesellschaften</li> </ul>
Finanzanlagevermögen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zuschreibungspflicht → Maßgeblichkeit für Steuerrecht!</li> <li>- Übergangsregelung: in Vorjahren unterlassene Zuschreibungen in 2016 nachzuholen → ggfs Steuerstundung durch Zuschreibungsrücklage!</li> </ul>
Disagio	Pflichtansatz Disagio (ARA)
Firmenwert	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verlässliche Schätzung der Nutzungsdauer des Firmenwertes</li> <li>- sonst FW-Abschreibung über 10 Jahre,</li> <li>- keine Zuschreibung mehr nach außerplanmäßiger Abschreibung!</li> </ul>
Herstellungskosten	Pflichtansatz Gemeinkosten; Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten nur mehr in Ausnahmefällen!

Latente Steuern	<ul style="list-style-type: none"> <li>- bilanzorientiertes Konzept</li> <li>- Ansatzpflicht aktive latente Steuern</li> <li>- Wahlrecht für aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen</li> <li>- Ausschüttungssperre</li> <li>- Saldierung aktiv/passiv</li> <li>- keine Abzinsung</li> <li>- gesonderter Ausweis unterhalb Rechnungsabgrenzungsposten</li> <li>- „davon“-Vermerk unter "Steuern vom E&amp;E"</li> <li>- Übergangsregelung: Verteilung über längstens 5 Jahre</li> </ul>
Eigenkapital	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Angabe des eingeforderten Nennkapitals in der Hauptspalte</li> <li>- Zusätzlich Angabe des gezeichneten und eingezahlten Kapitals</li> </ul>
Unversteuerte Rücklagen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Entsteuerung (Ansatz passive latente Steuern) und Umbuchung in Gewinnrücklagen</li> <li>- Weiterführung für rein steuerliche Zwecke möglich</li> </ul>
Eigene Aktien	gesonderter Ausweis im Eigenkapital, offen abzusetzen (ausgenommen Anteile am Mutterunternehmen)
Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erfüllungsbetrag (anstatt Rückzahlungsbetrag)</li> <li>- Abzinsung RSt &gt; 1 Jahr (marktüblicher Zinssatz)</li> <li>- Übergangsregelung: Verteilung über längstens 5 Jahre</li> </ul>
Personalrückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- nur noch versicherungsmathematische Berechnung</li> <li>- Erleichterungsbestimmungen siehe AFRAC-Stellungnahme</li> <li>- Verzinsung marktüblich oder Durchschnittszinssatz</li> </ul>
Umsatzerlöse	keine Beschränkung auf typische Geschäftstätigkeit mehr
Anhang	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufbau bottom-up</li> <li>- neue Angaben: Aufwendungen und Erträge von ao Größenordnung oder Bedeutung</li> <li>- neue Angaben für kleine Gesellschaften: Art und finanzielle Auswirkung wesentlicher Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die weder in Bilanz noch in GuV Niederschlag finden</li> <li>- neue Angaben für mittelgroße und große Gesellschaften: <ul style="list-style-type: none"> <li>• vorgeschlagene Ergebnisverwendung</li> <li>• wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag</li> <li>• Geschäfte mit nahestehenden Personen</li> <li>• außerbilanzielle Geschäfte</li> <li>• Angaben zu Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschulverschreiben, Optionsscheine, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten unter Angabe der Zahl der Rechte, die sie verbriefen</li> </ul> </li> </ul>

Anlagenspiegel	<ul style="list-style-type: none"><li>- nur noch im Anhang zulässig</li><li>- AHK zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres</li><li>- Entwicklung der kumulierten Abschreibungen</li><li>- Zuschreibung und Abschreibung gesondert zeigen</li></ul>
Konzernabschluss	<ul style="list-style-type: none"><li>- Entfall der 20 %-Grenze (Vermeidung von Zweckgesellschaften)</li><li>- Verzicht auf Einbeziehung bei Anteilen, die ausschließlich zur Weiterveräußerung gehalten werden</li><li>- Kapitalkonsolidierung: Abschaffung der Buchwertmethode</li><li>- Steuerabgrenzung: bilanzorientierter Ansatz</li><li>- Equity-Konsolidierung: Abschaffung der Kapitalanteilmethode</li><li>- Konzernlagebericht: Angabe Zweigniederlassungen von Mutterunternehmen und Tochterunternehmen</li></ul>

<sup>1)</sup> **Abkürzungen:** BS = Bilanzsumme / UE = Umsatzerlöse / MA = Mitarbeiter

## Durchschnittszinssatz - 15-jährige Laufzeit

<b>Datum</b>	<b>7-Jahres- durchschnitt</b>	<b>10-Jahres- durchschnitt</b>
31.12.2008	5,25%	
31.12.2009	5,25%	
31.12.2010	5,15%	
31.12.2011	5,14%	
31.12.2012	5,04%	
31.12.2013	4,88%	
31.12.2014	4,53%	
31.12.2015	3,89%	4,31%
31.01.2016	3,93%	4,29%
29.02.2016	3,76%	4,27%
31.03.2016	3,70%	4,24%
30.04.2016	3,64%	4,22%
31.05.2016	3,58%	4,20%
30.06.2016	3,52%	4,17%
31.07.2016	3,47%	4,14%
31.08.2016	3,42%	4,11%
31.09.2016	3,37%	4,08%
31.10.2016	3,32%	4,06%
30.11.2016	3,28%	4,03%
31.12.2016	3,24%	4,01%

## Prognose bei gegenwärtigem Zinsniveau!!

<b>Datum</b>	<b>7-Jahres- durchschnitt</b>	<b>10-Jahres- durchschnitt</b>
31.12.2017	2,78%	3,66%
31.12.2018	2,28%	3,18%
31.12.2019	2,01%	2,74%

Quelle: Deutsche Bundesbank/mercer.de

**BILANZ****UGB alt**

- A. Anlagevermögen**
- I. Immaterielle Vermögensgegenstände**
1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen
  2. Geschäfts(Firmen)wert
  3. Geleistete Anzahlungen
- II. Sachanlagen**
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund
  2. Technische Anlagen und Maschinen
  3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
  4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau
- III. Finanzanlagen**
1. Anteile an verbundenen Unternehmen
  2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
  3. Beteiligungen
  4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens
  6. Sonstige Ausleihungen
- B. Umlaufvermögen**
- I. Vorräte**
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
  2. Unfertige Erzeugnisse
  3. Fertige Erzeugnisse und Waren
  4. Noch nicht abrechenbare Leistungen
  5. Geleistete Anzahlungen
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände**
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
  2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen
  3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  4. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände
- III. Wertpapiere und Anteile**
1. Anteile an verbundenen Unternehmen
  2. Sonstige Wertpapiere und Anteile
- IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten**
- C. Rechnungsabgrenzungsposten**

**UGB alt**

- A. Eigenkapital**
- I. Nennkapital (Grund-, Stammkapital)**
- II. Kapitalrücklagen**
1. gebundene
  2. nicht gebundene
- III. Gewinnrücklagen**
1. gesetzliche Rücklage
  2. satzungsmäßige Rücklage
  3. andere Rücklagen (freie Rücklagen)
- IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust), davon Gewinn-/Verlustvortrag**
- B. Unversteuerte Rücklagen**
1. Bewertungsreserve auf Grund von Sonderabschreibungen
  2. sonstige unversteuerte Rücklagen
- C. Rückstellungen**
1. Rückstellungen für Abfertigungen
  2. Rückstellungen für Pensionen
  3. Steuerrückstellungen
- 4. sonstige Rückstellungen**
- D. Verbindlichkeiten**
1. Anleihen, davon konvertibel
  2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
  3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
  4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
  5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
  6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
  7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  8. Sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit
- E. Rechnungsabgrenzungsposten**

**Aktiva****UGB neu**

- A. Anlagevermögen**
- I. Immaterielle Vermögensgegenstände**
1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen
  2. Geschäfts(Firmen)wert
  3. Geleistete Anzahlungen
- II. Sachanlagen**
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund
  2. Technische Anlagen und Maschinen
  3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
  4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau
- III. Finanzanlagen**
1. Anteile an verbundenen Unternehmen
  2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
  3. Beteiligungen
  4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens
  6. Sonstige Ausleihungen
- B. Umlaufvermögen**
- I. Vorräte**
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
  2. Unfertige Erzeugnisse
  3. Fertige Erzeugnisse und Waren
  4. Noch nicht abrechenbare Leistungen
  5. Geleistete Anzahlungen
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände**
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
  2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen
  3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  4. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände
- III. Wertpapiere und Anteile**
1. Anteile an verbundenen Unternehmen
  2. Sonstige Wertpapiere und Anteile
- IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten**
- C. Rechnungsabgrenzungsposten**
1. Abgrenzungsposten gemäß § 906 UGB
  2. Sonstige
- D. Aktive latente Steuern**

DAVON  
VERMERKE  
FRISTIG-  
KEITEN

**Passiva****UGB neu**

- A. Eigenkapital**
- I. Eingefordertes und einbezahltes Grund-/Stammkapital**
- Noch nicht eingeforderte ausstehende Einlagen  
Eigene Anteile
- II. Kapitalrücklagen**
1. gebundene
  2. nicht gebundene
- III. Gewinnrücklagen**
1. gesetzliche Rücklage
  2. satzungsmäßige Rücklage
  3. andere Rücklagen (freie Rücklagen)
- IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust), davon Gewinn-/Verlustvortrag**
- B. Rückstellungen**
1. Rückstellungen für Abfertigungen
  2. Rückstellungen für Pensionen
  3. Steuerrückstellungen
- davon latente Steuerrückstellungen
- 4. sonstige Rückstellungen**
- D. Verbindlichkeiten**
1. Anleihen, davon konvertibel
  2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
  3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
  4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
  5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
  6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
  7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  8. Sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit
- E. Rechnungsabgrenzungsposten**
1. Abgrenzungsposten gemäß § 906 UGB
  2. Sonstige

DAVON  
VERMERKE  
FRISTIG-  
KEITEN



**GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG**  
Gesamtkostenverfahren

UGB alt	UGB neu	
1. Umsatzerlöse	1. Umsatzerlöse	
2. Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen	2. Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen	
3. andere aktivierte Eigenleistungen	3. andere aktivierte Eigenleistungen	
4. sonstige betriebliche Erträge	4. sonstige betriebliche Erträge, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge aufgliedern müssen:	FOLGE-ANPASSUNGEN ZU AUFWENDUNGEN BEACHTEN
a) Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen	a) Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen	
b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	
c) übrige	c) übrige	
5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen	5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen	
a) Materialaufwand	a) Materialaufwand	
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	
6. Personalaufwand	6. Personalaufwand	
a) Löhne	a) Löhne und Gehälter, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Löhne und Gehälter getrennt ausweisen müssen	
b) Gehälter	b) Soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für Altersversorgung, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beiträge zusätzlich getrennt ausweisen müssen:	
c) Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen	aa) Aufwendungen für Abfertigung und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen	
d) Aufwendungen für Altersversorgung	bb) Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge	
e) Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge		
f) sonstige Sozialaufwendungen		
7. Abschreibungen	7. Abschreibungen	
a) auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	a) auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	
b) auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten	b) auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten	
8. sonstige betriebliche Aufwendungen	8. sonstige betriebliche Aufwendungen, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Steuern, soweit sie nicht unter Z 18 fallen, gesondert ausweisen müssen	
a) Steuern, soweit sie nicht unter Z 21 fallen		
b) übrige		
<b>9. Zwischensumme aus Z 1 bis 8</b>	<b>9. Zwischensumme aus Z 1 bis 8</b>	
10. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen	10. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen	
11. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen	11. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen	
12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen	12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen	
13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens	13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens	
14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, davon sind gesondert auszuweisen:	14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, davon haben Gesellschaften, die nicht klein sind, gesondert auszuweisen	
a) Abschreibungen	a) Abschreibungen	
b) Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen	b) Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen	
15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundenen Unternehmen	15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundenen Unternehmen	
<b>16. Zwischensumme aus Z 10 bis 15</b>	<b>16. Zwischensumme aus Z 10 bis 15</b>	
<b>17. Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit</b>	<b>17. Ergebnis vor Steuern</b>	
18. außerordentliche Erträge		
19. außerordentliche Aufwendungen		
<b>20. außerordentliches Ergebnis</b>		
21. Steuern vom Einkommen und Ertrag	18. Steuern vom Einkommen und Ertrag davon latente Steuern	
	<b>19. Ergebnis nach Steuern</b>	
	20. Sonstige Steuern, soweit sie nicht unter Z 1 bis 18 fallen	
<b>22. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>	<b>21. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>	
23. Auflösung unverteilter Rücklagen		
24. Auflösung von Kapitalrücklagen	22. Auflösung von Kapitalrücklagen	
25. Auflösung von Gewinnrücklagen	23. Auflösung von Gewinnrücklagen	
26. Zuweisung zu unverteilter Rücklagen		
27. Zuweisung zu Gewinnrücklagen	27. Zuweisung zu Gewinnrücklagen	
28. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	28. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	
<b>29. Bilanzgewinn/Bilanzverlust</b>	<b>29. Bilanzgewinn/Bilanzverlust</b>	