

Wirtschaftstreuhänder • Steuerberater Mag. Paul Hanseli • A-8010 Graz • Wastiangasse 14 Tel.: 0316 / 83 44 00-0 • Fax: 0316 / 83 44 00-11 e-mail: office@hanseli.at • Internet: www.hanseli.at

Klienten-Info

Checkliste "Jahresabschluss nach dem RÄG 2014"

Ausgabe 2016RÄG

Allgemeines				§ UGB	
Die Bestimmungen des Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) sind erstmals auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, anzuwenden. Damit sind beim Jahresabschluss zum 31.12.2016 – abgesehen von Rumpfwirtschaftsjahren - erstmals die neuen Bestimmungen zu beachten. Damit Sie sich optimal auf die Neuerungen vorbereiten können, haben wir für Sie diese Checkliste vorbereitet, mit der die wesentlichen zu beachtenden Änderungen im Detail aufgelistet werden.				223(2)	
Falls durch die neuen Vorschriften Angaben im Vergleich zur Vorjahresbilanz einem anderen Posten zuzuordnen sind, sind auch die Vorjahresbeträge entsprechend anzupassen und im Anhang zu erläutern.				iVm 906(36)	
Größenklassen					
Ab dem Geschäftsjahr, das nach dem 31. 12. 2015 beginnt, gelten neue Schwellenwerte für die Einordnung in die Größenklassen. Als Vergleichsjahre werden die beiden vorhergehenden Geschäftsjahre, daher 2015 und 2014, mit den neuen Grenzwerten herangezogen.			221		
	"Micros"	Kleine UN	Mittlere UN	Große UN	
Bilanzsumme Umsatzerlöse Arbeitnehmer	0,35 Mio EUR 0,70 Mio EUR 10	5,0 Mio EUR 10,0 Mio EUR 50	20,0 Mio EUR 40,0 Mio EUR 250	> 20 Mio EUR > 40 Mio EUR > 250	
Kleinstunternehmen ("Micros") müssen keinen Anhang erstellen, wenn die gemäß § 237 (1) Z 2 und 3 geforderten Angaben, das sind ua Haftungsverhältnisse und Kredite/Vorschüsse an Geschäftsführer, unter der Bilanz angegeben werden. Investmentunternehmen (einziger Zweck:				242(1)	
Anlage in Finan	zinstrumenten ode	er Immobilien) od	der Beteiligungsge	esellschaften (einziger esellschaften (einziger es nicht in Anspruch	221(1a)

Neue Ausweisvorschriften	
Forderungen und sonstige Vermögensstände	
Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind bei jedem gesondert ausgewiesenen Forderungsposten in der Bilanz anzumerken (inklusive Vorjahresbetrag).	225(3)
Aktive latente Steuern	
Aktive latente Steuern sind als eigener Posten nach den Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.	224(2)
Verbindlichkeiten	
Bei den Verbindlichkeiten sind bei jedem Bilanzposten Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr bzw von mehr als einem Jahr gesondert anzugeben. Zusätzlich ist die nach Restlaufzeiten gegliederte Gesamtsumme der Verbindlichkeiten in der Bilanz anzuführen. Der	
Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ist weiterhin im Anhang anzuführen.	

Neue Ausweisvorschriften	§ UGB
Unversteuerte Rücklagen	
Der Ausweis von unversteuerten Rücklagen entfällt. Diese sind abzüglich passiver latenter Steuern in die Gewinnrücklagen umzugliedern. Die Vorjahresposten sind entsprechend anzupassen.	906(31)
Passive Rechnungsabgrenzungsposten	
Unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten ist eine Zuschreibungsrücklage gem § 906 Abs 32 UGB gesondert auszuweisen (siehe im Detail unten Pkt "verpflichtende Zuschreibungspflicht")	906(32)
Umsatzerlöse	
Bisher waren nur Erlöse, die aus der Betriebsleistung des jeweiligen Unternehmens entstanden sind, als Umsatzerlöse auszuweisen. Nach dem RÄG 2014 sind die Umsatzerlöse ohne Rücksicht darauf zu ermitteln, ob sie für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typisch sind. Daher zählen nunmehr auch Nebenerlöse und sonstige Dienstleistungen zu den Umsatzerlösen . Direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern sind abzuziehen. Beachten Sie auch, dass die mit (den bisher als sonstige betriebliche Erträge ausgewiesenen) Erlösen verbundenen Aufwendungen nunmehr den Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen zuzuordnen sind.	189a(5)
Sonstige betriebliche Erträge	231(1)
Kleine Gesellschaften müssen diese nicht aufgliedern.	201(1)
Personalaufwand	
Kleine Unternehmen müssen künftig den Personalaufwand nur mehr in die Posten "Löhne und Gehälter" sowie "soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für die Altersversorgung" aufteilen. Bei allen anderen Unternehmen sind die Löhne und Gehälter nach wie vor getrennt auszuweisen und bei dem Posten "soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für die Altersversorgung" sind folgende Beträge getrennt auszuweisen:	231(1)
- Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen	
- Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge.	
Sonstige betriebliche Aufwendungen	231(1)
Kleine Gesellschaften müssen Steuern, welche nicht unter den Posten Steuern vom Einkommen und vom Ertrag fallen, nicht gesondert ausweisen.	231(1)
Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens	
Kleine Gesellschaften müssen diese nicht aufgliedern.	231(1)
Ergebnis vor Steuern	
Das bisherige "Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" heißt künftig "Ergebnis vor Steuern".	231(1)
Außerordentliche Erträge / Aufwendungen	
Diese Posten entfallen künftig. Außerordentlich große Beträge sind im Anhang zu erläutern. Die Vorjahresposten sind entsprechend anzupassen.	231(1)
Ergebnis nach Steuern – Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	
Nach Abzug der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag wird als neue Zwischensumme das Ergebnis nach Steuern ausgewiesen. Der danach im Gesetz vorgesehene Posten "sonstige Steuern, soweit nicht in den Posten 1-19 enthalten" wird in der Praxis kaum eine Bedeutung haben, sodass regelmäßig das Ergebnis nach Steuern mit dem Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag ident sein wird. Die GuV darf mit dem Posten Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag enden, wenn die Veränderung der Gewinn- und Kapitalrücklagen im Anhang erläutert wird. Die Anführung des Gewinn-	231(5)
bzw Verlustvortrages ist nicht mehr vorgesehen, da dieser ohnehin aus der Bilanz ersichtlich ist.	

Neuerungen bei Ansatz und Bewertung	§ UGB
Firmenwert	
Kann die Nutzungsdauer von neu erworbenen Firmenwerten nicht verlässlich geschätzt werden, ist der Firmenwert linear über 10 Jahre abzuschreiben. Im Anhang ist der Abschreibungszeitraum zu erläutern. Für bereits bestehende Firmenwerte gelten die Regelungen vor RÄG 2014 weiter	203(5)
Verpflichtende Zuschreibung	
Das bisher vorgesehene Wahlrecht, von einer Zuschreibung abzusehen, wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerlichen Gewinnermittlung beibehalten werden kann, wird durch eine Zuschreibungspflicht ersetzt (Ausnahme: Geschäfts- bzw Firmenwert).	
Bisher unterlassene Zuschreibungen auf Grund bereits eingetretener Wertaufholungen sind grundsätzlich im Geschäftsjahr, das ab dem 1.1.2016 beginnt, nachzuholen. Diese nachgeholte Zuschreibung ist auch für steuerliche Zwecke maßgebend. Der Zuschreibungsbetrag kann aber auf Antrag einer steuerlichen Zuschreibungsrücklage zugeführt werden (§ 124 b Z 270 EStG). Die Zuschreibungsrücklage ist laufend insoweit aufzulösen, als eine laufende oder außerordentliche Abschreibung für das betreffende Wirtschaftsgut vorgenommen wird, spätestens jedoch im Zeitpunkt des Ausscheidens. Die steuerliche Zuschreibungsrücklage kann unternehmensrechtlich als passiver Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen und den steuerlichen Übergangsregelungen entsprechend aufgelöst werden.	208 iVm 906(32)
Achtung: Wertaufholungen, die in Geschäftsjahren, die ab dem 1.1.2016 beginnen, eintreten, können keiner Zuschreibungsrücklage mehr zugeführt werden.	
Herstellkosten	
Für angemessene Anteile der Gemeinkosten besteht nunmehr eine Aktivierungspflicht . Die bisherige Möglichkeit, nur die Einzelkosten anzusetzen, entfällt künftig. Hat der Herstellungsvorgang bereits in einem Geschäftsjahr vor Anwendung des RÄG 2014 begonnen, hat die Bewertung noch nach § 203 UGBaF zu erfolgen. Die unterschiedliche Bewertung ist im Anhang zu erläutern.	203(3)
	203(4)
Für den Ansatz von Fremdkapitalzinsen und Aufwendungen für soziale Einrichtungen etc. besteht weiterhin ein Wahlrecht. Werden Fremdkapitalzinsen aktiviert, ist dies im Anhang anzugeben. Mittelgroße oder große Kapitalgesellschaften müssen zusätzlich den im Geschäftsjahr aktivierten Betrag anführen.	
Disagio	
Für ein Disagio ist künftig - wie im Steuerrecht - verpflichtend ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und über die Laufzeit abzuschreiben. Dies gilt jedoch nur für Unterschiedsbeträge für Geschäftsjahre ab 1. 1. 2016. Eine Nachholung für nicht aktivierte Disagiobeträge in Vorjahren ist nicht vorgesehen.	198(7)
Achtung: Für Geldbeschaffungskosten besteht – im Gegensatz zum Steuerrecht – weiterhin ein Aktivierungsverbot.	

Neuerungen bei Ansatz und Bewertung	§ UGB
Latente Steuern	
Die Bildung von latenten Steuern erfolgt nunmehr statt nach dem bisherigen GuV-orientierten "timing concept" nach dem international üblichen bilanzorientierten " Liability Approach ". Daher sind Unterschiede zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen zu berücksichtigen, die sich zu einem späteren Zeitpunkt ausgleichen, wobei es unerheblich ist, ob diese ergebniswirksam entstanden sind oder nicht.	198(9)
Mittelgroße und große Gesellschaften müssen nunmehr neben den passiven latenten Steuern auch aktive latente Steuern im Jahresabschluss berücksichtigen. Für kleine Gesellschaften besteht weiterhin ein Wahlrecht.	
Für aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen wurde erstmals ein Ansatzwahlrecht eingeführt. Diese künftigen steuerlichen Ansprüche aus Verlustvorträgen können insoweit angesetzt werden, als ausreichend passive latente Steuern vorhanden sind oder soweit "überzeugende substantielle Hinweise" vorliegen, dass ein ausreichend hohes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft erzielt werden kann. Im Anhang sind die substantiellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, zu erläutern.	235(2)
Werden aktive latente Steuern im Jahresabschluss ausgewiesen, dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn nach Ausschüttung jederzeit auflösbare Rücklagen zuzüglich eines Gewinn-Verlustvortrages in Höhe des aktivierten Betrages verbleiben. Diese unverändert aus dem UGBaF übernommene Bestimmung wird durch die Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern künftig größere Beachtung beizumessen sein.	906(33) 906(34)
Der Betrag aus dem erstmaligen Ansatz aktiver latenter Steuern ist über längstens fünf Jahre - beginnend im Übergangsjahr 2016 - zu verteilen. Falls durch die neue Bewertung eine Zuführung zu den passiven latenten Steuern erforderlich ist, kann der Betrag über höchstens fünf Jahre verteilt zugeführt werden. Alternativ kann der Differenzbetrag voll aktiviert bzw rückgestellt werden und in einen Rechnungsabgrenzungsposten, der dann über höchstens fünf Jahre aufgelöst wird, eingestellt werden.	198(10)
Die Veränderung der latenten Steuern ist in der GuV gesondert unter den " Steuern vom Einkommen und Ertrag " auszuweisen.	
Verbindlichkeiten – Rückstellungen	
Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind nunmehr mit dem Erfüllungsbetrag statt wie bisher mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Dies bedeutet, dass der Wert nunmehr auch Sachleistungs- und Sachwertverpflichtungen umfasst und auch künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind.	211(1)
Abzinsung von langfristigen Rückstellungen	
Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Als "marktüblich" soll nach den erläuternden Bemerkungen ein Durchschnittszinssatz, wie zB der letzten 5 bis maximal 10 Jahre laut dHGB oder der Zinssatz von 3,5% nach § 9 Abs 5	211(2)
EStG gelten. Soweit die erstmalige Anwendung der neuen Bestimmungen zu einer Zuführung / Auflösung von Rückstellungen führt, kann dieser Betrag, beginnend mit dem Jahr der erstmaligen Anwendung dieser Bestimmungen, über längstens fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden (Beginn ab dem Jahr 2016).	906(33) 906(34)

Neuerungen bei Ansatz und Bewertung	
Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellung	
Rückstellungen für Sozialverpflichtungen (Abfertigungs-, Jubiläums- und Pensionsrückstellungen) sind grundsätzlich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu berechnen. Eine vereinfachte Bewertung der Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellung nach finanzmathematischen Grundsätzen ist jedoch dann weiterhin zulässig, wenn diese Vereinfachung zu einer verlässlichen Annäherung an die Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen führt.	211(2)
Bei der Berechnung sind biometrische Daten (z.B. Lebenserwartung, Invaliditätswahrscheinlichkeiten), Inflationserwartungen, Fluktuationswahrscheinlichkeiten und Gehaltstrends bzw. Karriereverläufe - getrennt nach Personen oder Personengruppen - zu berücksichtigen.	
Für die Abzinsung ist entweder ein Stichtagszinssatz (derzeit ca 1,3 %) oder alternativ ein gewichteter Durchschnittszinssatz (derzeit rd 3,5 %) bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren zu verwenden, sofern keine erheblichen Bedenken dagegen sprechen. Wichtig ist, dass die bisher übliche Berücksichtigung von Gehaltssteigerungen und der zukünftigen Inflationsentwicklung im Zinssatz (Realzinssatz) nicht mehr zulässig ist.	
Die steuerlichen Sonderregelungen gelten weiterhin.	
Soweit die erstmalige Anwendung der neuen Bestimmungen zu einer Zuführung / Auflösung von Rückstellungen führt, kann dieser Betrag, beginnend mit dem Jahr der erstmaligen Anwendung dieser Bestimmungen, über längstens fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden (Beginn ab dem Jahr 2016).	906(33) 906(34)

Änderungen Anhang – Lagebericht	§ UGB
Allgemein	
 Anlagespiegel: Die Darstellung des Anlagespiegels ist nur mehr im Anhang zulässig. Die Entwicklung der kumulierten Abschreibungen ist darzustellen. Wesentliche Ereignisse nach Ende des Geschäftsjahres und ihre finanziellen Auswirkungen sind nicht mehr im Lagebericht, sondern im Anhang anzugeben. (Ausnahme kleine GmbHs) 	
Kleine Kapitalgesellschaften	
Folgende Angaben können entfallen:	
- Trennung der durchschnittlichen Arbeitnehmer nach Arbeitern und Angestellten	
- Angabe von Name und Sitz des Mutterunternehmens	
- Angabe zu Abweichungen von der Gliederung	
- Angabe zur Einlage von stillen Gesellschaftern	
- Angabe zu Beteiligungen	
- Angabe zu Komplementäreigenschaften	
- Angabe der Mitglieder der Geschäftsführung	
- Angabe der unterlassenen Abschreibung bei nicht dauernder Wertminderung von	
Finanzanlagen - Erläuterung der sonstigen Rückstellungen	
	+
Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften	
- Die vorgeschlagen Ergebnisverwendung ist anzuführen	
- Die Details der Berechnung der latenten Steuern sind anzugeben	

Impressum: Herausgeber und Verleger: Wirtschaftstreuhänder Mag. Paul Hanseli, Steuerberater, 8010 Graz, Wastiangasse 14, Internet: www.hanseli.at, e-mail: office@hanseli.at, Informationen im Sinne des E-Commerce-Gesetzes erhältlich unter www.hanseli.at. Hinweis: Die vorliegende Klienten-Info wurde mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt, bitte aber um Verständnis dafür, dass sie weder eine persönliche Beratung ersetzen kann noch dass ich irgendeine Haftung für den Inhalt übernehme. Wenn Sie künftig keine kostenlosen Klienteninformationen zugesandt bekommen wollen so senden Sie ein Mail an office@hanseli.at, mit dem Betreff: "Keine Klienteninformation".