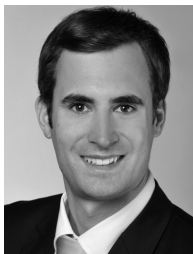


Rechnungslegung nach UGB

Override-Verordnung und Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019

Welche Klarstellungen bringt das neue Gesetz?

JÜRGEN REINOLD / KARL STÜCKLER*)



Das dritte Buch des UGB wurde durch das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) und das Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016 (APRÄG 2016) umfassend geändert.¹⁾ Die Änderungen beruhen größtenteils auf den Vorgaben der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU.²⁾ Bei bestimmten Rechnungslegungsvorschriften ist es in der Praxis zu Anwendungsschwierigkeiten gekommen, die zum Teil auf die über die europarechtlichen Mindestvorgaben hinausgehenden Umsetzungen in nationales Recht zurückzuführen sind. Mit dem Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019 sollen vorrangig überschießende Regelungen bzw unklare Formulierungen zurückgenommen bzw sprachlich klarstellend verbessert werden. Zudem ist mit 20. 11. 2018 die (neue) Override-Verordnung iSd § 222 Abs 3 UGB hinsichtlich der Anpassung der Sterbetafeln, die für die Personalrückstellungen von Bedeutung sind, in Kraft getreten.

1. Override-Verordnung aufgrund der Neuveröffentlichung der Pensionstafeln

Die Veröffentlichung der Pensionstafeln AVÖ 2018-P³⁾ verpflichtet gemäß § 211 Abs 1 UGB iVm § 201 Abs 2 Z 7 UGB zur Neubewertung versicherungsmathematisch berechneter Sozialkapitalrückstellungen.⁴⁾ Aufgrund der steigenden Lebenserwartung geht die AVÖ von einem deutlichen Anstieg der Sozialkapitalrückstellungen aus.⁵⁾ Die periodenfremden und erfolgswirksamen Veränderungen der Sozialkapitalrückstellungen können ein verzerrtes Bild der Ertragslage vermitteln. Das BMVRDJ nahm diesen Punkt zum Anlass und ging davon aus, dass auch Anhangangaben ungeeignet sind, der Generalnorm des § 222 Abs 2 UGB zu entsprechen. Daher wurde auf Grundlage der in § 222 Abs 3 UGB enthaltenen Verordnungsermächtigung eine „Override-Verordnung“⁶⁾ erlassen, die im Ergebnis eine Verteilung des periodenfremden Ertrags auf mehrere Jahre vorsieht.⁷⁾ Die Verordnung trat am 20. 11. 2018 in Kraft und ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2017 enden, sofern der Jahresabschluss am 16. 11. 2018 noch nicht aufgestellt wurde (§ 5 Abs 2 Override-VO).

*) MMag. Dr. Jürgen Reinold, StB, ist Geschäftsführer der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH sowie als Fachautor tätig. Mag. Karl Hannes Stückler, BSc, LL.B, StB, ist Senior Manager bei der BDO Austria GmbH in Wien und als Fachautor tätig.

1) BGBl I 2015/22 (RÄG 2014) und BGBl I 2016/43 (APRÄG 2016). Kleine Änderungen gab es zuletzt durch das Zahlungsdienstegesetz 2018 (BGBl I 2018/17), das Börsengesetz 2018 und Wertpapieraufsichtsgesetz 2018 (BGBl I 2017/107) und das Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz (NaDiVeG; BGBl I 2017/20).

2) Richtlinie 2013/34/EU vom 26. 6. 2013, ABIL 182 vom 29. 6. 2013, S 19.

3) AVÖ, AVÖ 2018-P: Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung (2018) 14. Zuvor wurden die Sterbetafeln von Pagler & Pagler, AVÖ 2008-P – Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung, verwendet.

4) Vgl Moser, Override-Verordnung bezüglich Neuberechnung aufgrund neuer Sterbetafeln, SWK 1/2019, 44 (45).

5) Vgl AVÖ 2018-P, 30.

6) BGBl II 2018/283.

7) Vgl zu § 222 Abs 3 UGB zB Bertl/Eberhartinger/Hirschler, Neue Vorschriften für die Rechnungslegung, RWZ 2019, 15 (15 f).

1.1. Anwendungsbereich

Gemäß § 1 Override-VO ist die Verordnung auf alle Rechtsträger anzuwenden, für die die Bestimmungen des zweiten Abschnitts des dritten Buchs des UGB gelten. Erfasst sind somit Kapitalgesellschaften und die ihr gemäß § 221 Abs 5 UGB gleichgestellten kapitalistischen Personengesellschaften. Weiters ist die Override-VO auch auf Privatstiftungen (§ 18 PSG), große Vereine (§ 22 Abs 2 VerG) und Genossenschaften (§ 22 Abs 4 GenG) sowie sonstige Rechtsträger anzuwenden, deren einschlägige gesellschaftsrechtliche Vorschriften auf die sinngemäße Anwendung des zweiten Abschnitts des dritten Buchs des UGB verweisen.⁸⁾

1.2. Ermittlung des Unterschiedsbetrags

Die periodenfremde Ergebnisauswirkung der erstmaligen Anwendung der AVÖ 2018-P ist gemäß § 2 Abs 1 Override-VO beginnend mit dem Geschäftsjahr 2018 gleichmäßig über längstens fünf Jahre zu verteilen. Die Regelung ist kein Bilanzierungswahlrecht; vielmehr ist – wohl unter Berücksichtigung des Wesentlichkeitsgrundsatzes – bei Verzerrung der Ertragslage und mangels Entsprechung der Generalnorm durch zusätzliche Anhangangaben zwingend eine Verteilung vorzunehmen.⁹⁾ Ob der Betrag im Einzelfall gleichmäßig auf zwei, drei, vier oder fünf Jahre verteilt wird, steht dem Aufsteller des Jahresabschlusses frei.¹⁰⁾

Die Ermittlung des Unterschiedsbetrags, der aufgrund der geänderten biometrischen Rechtsgrundlagen entstanden ist, erfordert zum Bilanzstichtag eine zweifache Bewertung der betreffenden Sozialkapitalrückstellung:¹¹⁾ Zunächst sind der Ermittlung des Erfüllungsbetrags die alten Sterbetafeln aus dem Jahr 2008 zugrunde zu legen.¹²⁾ Der sich daraus ergebende Betrag ist der Bewertung, die auf Grundlage der Sterbetafeln AVÖ 2018-P vorgenommen wurde, gegenüberzustellen. Der daraus resultierende Unterschiedsbetrag ist die periodenfremde Veränderung, die durch die erstmalige Anwendung der AVÖ 2018-P veranlasst ist.

1.3. Bilanzierungswahlrecht

Im Anwendungsbereich der Override-VO besteht für die Darstellung des Unterschiedsbetrags im Jahresabschluss ein Bilanzierungswahlrecht:

1. **Ratierliche Aufstockung:** Der Unterschiedsbetrag kann gemäß § 2 Abs 1 Override-VO beginnend mit dem Geschäftsjahr 2018 ratierlich entsprechend dem Verteilungszeitraum und erfolgswirksam gegen die Sozialkapitalrückstellung erfasst werden.
2. **Abgrenzung über einen Rechnungsabgrenzungsposten:** Der Unterschiedsbetrag kann gemäß § 2 Abs 2 Override-VO bereits im Geschäftsjahr 2018 zur Gänze erfolgswirksam gegen die Sozialkapitalrückstellung gebucht werden, wobei durch Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens der Aufwand wieder neutralisiert wird. Die Verteilung des Aufwands erfolgt durch Auflösung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens über den Verteilungszeitraum.

⁸⁾ So auch Moser, SWK 1/2019, 44 (45).

⁹⁾ Vgl. Bertl/Eberhartinger/Hirschler, RWZ 2019, 15 (17).

¹⁰⁾ Kritisch Moser, SWK 1/2019, 44 (46), wonach ein längerer Verteilungszeitraum der Generalnorm eher entspricht. Ausführlich Bertl/Eberhartinger/Hirschler, RWZ 2019, 15 (17), wonach der Verteilungszeitraum den Charakter einer Übergangsregelung hat, weshalb die Anforderungen der Generalnorm insbesondere hinsichtlich der Stetigkeit nicht gelten, weshalb der Verteilungszeitraum frei wählbar ist.

¹¹⁾ So auch Stückler, Behandlung latenter Steuern nach dem RÄG 2014, RdW 2015, 258 (262), zur Übergangsregelung zur erstmaligen Anwendung des § 198 Abs 9 und 10 UGB idF RÄG 2014. Vgl. dazu auch Bertl/Eberhartinger/Hirschler, RWZ 2019, 15 (17), wonach unter Bezugnahme auf Müller auch auf den Übergangzeitpunkt von der alten auf die neue Rechtslage abgestellt werden kann (vgl. Müller, Zweifelsfragen bei der Anwendung der Übergangsvorschriften zum RÄG 2014, RWZ 2015, 228 [230]).

¹²⁾ Es wurden bisher die Sterbetafeln von Pagler & Pagler, AVÖ 2008-P – Rechnungsgrundlagen für die Pensionsversicherung, verwendet.

1.4. Ausschüttungssperre

Ein aus der Verteilung des Unterschiedsbetrags resultierender Gewinn unterliegt gemäß § 3 Override-VO einer Ausschüttungssperre. Denn gäbe es die Verteilung nicht, hätte der Aufwand aus der Neubewertung der Rückstellung den ausschüttungsfähigen Bilanzgewinn sofort gemindert. Aus § 2 Override-VO entstandene Gewinne dürfen nur ausgeschüttet werden, soweit – zusätzlich zu den Regelungen des § 235 Abs 2 UGB – die danach verbleibenden jederzeit auflösbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags folgendem Betrag mindestens entsprechen:¹³⁾ bei Verteilung nach § 2 Abs 1 Override-VO dem gesamten Unterschiedsbetrag abzüglich des bereits in der Rückstellung berücksichtigten Betrags oder bei Anwendung des § 2 Abs 2 Override-VO dem in der aktiven Rechnungsabgrenzung dargestellten Betrag.¹⁴⁾

1.5. Steuerrecht

Im Steuerrecht sind die Sozialkapitalrückstellungen in § 9 Abs 1 EStG iVm § 14 EStG explizit geregelt, weshalb die unternehmensrechtliche Bilanzierung für die steuerrechtliche Gewinnermittlung grundsätzlich nicht maßgeblich ist. Gemäß § 14 Abs 13 EStG ist der Unterschiedsbetrag, der aus der Änderung der biometrischen Rechnungsgrundlagen resultiert, beginnend mit dem Wirtschaftsjahr der Änderung gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen.

Bei der Ermittlung der Innenfinanzierung knüpft § 4 Abs 12 Z 4 EStG jedoch an den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag an. Die Verteilung des Unterschiedsbetrags gemäß § 2 Override-VO führt dazu, dass sich zumindest über den Verteilungszeitraum ein entsprechend höherer Stand der Innenfinanzierung ergibt; die in § 3 Override-VO verankerte Ausschüttungssperre ändert daran nichts.

2. Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019

Das Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019¹⁵⁾ wurde zum Anlass genommen, um Zweifelsfragen, die sich aus der Anwendung der Rechtslage nach dem RÄG 2014 ergeben haben, zu beseitigen. Auf die wesentlichen Punkte soll im Folgenden eingegangen werden.

2.1. Beizulegender Wert und beizulegender Zeitwert

Schon vor dem RÄG 2014¹⁶⁾ wurde der Wertmaßstab „beizulegender Wert“ im UGB verwendet, jedoch nicht gesetzlich definiert. Nach allgemeiner Auffassung wird darunter ein subjektiver Fortführungswert verstanden, wonach Vermögensgegenstände mit jenem Wert anzusetzen sind, der sich aus der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ergibt.¹⁷⁾ Für die Bewertung des Vermögensgegenstands ist insbesondere seine Funktion im Gesamtzusammenhang zum Unternehmen von Bedeutung. Für das Umlaufvermögen wird daher der Absatzpreis für die Bewertung bedeutsam sein, während im Anlagevermögen tendenziell auf den Wiederbeschaffungswert abzustellen sein wird.¹⁸⁾ Mit dem RÄG 2014 wurde der beizulegende Wert in § 189a Z 3 UGB kodifiziert. Darunter ist der Betrag, den

¹³⁾ Vgl. AFRAC, AFRAC-Stellungnahme 31: Zur Ausschüttungssperre nach § 235 Abs 1 UGB (2017) Rz 8, wonach jede Ausschüttungssperre gesondert zu beurteilen ist und zB gemäß § 235 Abs 1 UGB gesperrte Beträge nicht auf die Sperre gemäß § 235 Abs 2 UGB und wohl auch nicht auf gemäß § 3 Override-VO gesperrte Beträge anzurechnen sind.

¹⁴⁾ Vgl. Bertl/Eberhartinger/Hirschler, RWZ 2019, 15 (18).

¹⁵⁾ RV 508 BlgNR 26. GP.

¹⁶⁾ BGBl I 2015/22.

¹⁷⁾ Vgl. Altenburger, Rechnungslegungsreform und Ertragsteuerrecht – eine Würdigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, RWZ 2015, 204 (207).

¹⁸⁾ Vgl. Hirschler/Stückler in Bertl/Fröhlich/Mandl, Handbuch Rechnungslegung, Band I: Einzelabschluss (2018) § 189a Z 3 und 4 Rz 2; Hirschler/Stückler in Hirschler, Bilanzrecht² (2019) § 189 Z 3 Rz 9 ff [in Druck].

ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde, zu verstehen; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt.¹⁹⁾ Weiters wurde der beizulegende Zeitwert in § 189a Z 4 UGB als Börsenkurs oder Marktwert definiert. Lässt sich für Finanzinstrumente ein Marktwert als Ganzes nicht ohne Weiteres ermitteln, ist der beizulegende Zeitwert der aus den Marktwerten der einzelnen Bestandteile des Finanzinstruments oder aus dem Marktwert für ein gleichartiges Finanzinstrument abgeleitete Wert. Falls sich ein verlässlicher Markt nicht ohne Weiteres ermitteln lässt, entspricht der beizulegende Zeitwert dem mithilfe allgemein anerkannter Bewertungsmodelle und -methoden bestimmten Wert, sofern diese Modelle und Methoden eine angemessene Annäherung an den Marktwert gewährleisten.

Die Kodifikation der Wertmaßstäbe und insbesondere die Frage, ob der beizulegende Zeitwert als eigenständiger Wertmaßstab neben dem beizulegenden Wert besteht oder „bloß“ eine spezielle Ausprägungsform des beizulegenden Werts darstellt, führten im Schrifttum zu Diskussionen.²⁰⁾ Zudem ist nach dem Wortlaut des § 189a Z 4 UGB aF unklar, ob sich die Modellierung eines Marktwerts bei Vorliegen eines nicht verlässlichen Markts nur auf Finanzinstrumente oder auch auf sonstige Vermögensgegenstände bezieht.²¹⁾ Weitere Abgrenzungsfragen ergaben sich aufgrund der fehlenden Definition des Begriffs „Finanzinstrumente“. In der Umsetzung der Fair Value-Richtlinie²²⁾ durch das FVBG²³⁾ fand der Begriff erstmals Einzug in § 237a Abs 3 UGB idF vor RÄG 2014. Aus den Erläuterungen zum FVBG²⁴⁾ geht hervor, dass die in den IAS/IFRS enthaltenen Vorgaben als Orientierung für die Auslegung dienen und der Begriff daher eher weit auszulegen ist.²⁵⁾ Nach IAS 32.11 ist unter einem Finanzinstrument ein Vertrag, der bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und gleichzeitig bei dem anderen Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt, zu verstehen. Nach dieser weiten Definition zählen zu Finanzinstrumenten im Umlaufvermögen etwa Wertpapiere, Darlehensforderungen, aber auch Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Wechselforderungen, Guthaben bei Banken usw.²⁶⁾ Im Hinblick auf die Bewertung hat das weite Verständnis des Begriffs Finanzinstrumente zur Folge, dass bestimmte Forderungen des Umlaufvermögens mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind, weshalb nicht nur das Ausfallrisiko, sondern auch Marktrisiken zu berücksichtigen sind.²⁷⁾ Demnach

¹⁹⁾ Auffallend ist, dass eine ausdrückliche Bezugnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen fehlt. Obzwar gesetzlich nicht erwähnt, ist nach *Dokalik* auf die Nutzungsmöglichkeiten im Unternehmen Bedacht zu nehmen, siehe *Dokalik* in *U. Torggler*, UGB² (2016) § 189a Rz 18.

²⁰⁾ Vgl dazu *Hirschler/Stückler* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 189a Z 3 und 4 Rz 1, wonach der beizulegende Zeitwert bloß als spezielle Ausprägungsform des beizulegenden Werts verstanden werden kann. Ebenso *Hirschler*, Wertbegriffe im UGB, in *Bertl et al*, Wertmaßstäbe – Wiener Bilanzrechtstage 2018 (2019) 38 (43); *Hirschler/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht², § 189 Z 3 Rz 4; *Novak/Schiebel* in *Hirschler*, Bilanzrecht², § 189 Z 4 Rz 2; *Hirschler/Krainz/Dizdarevic/Höltzschl*, Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG) 2014, in *iwp*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2016 (2016) 229 (235 ff); *Dokalik* in *U. Torggler*, UGB², § 189a Z 3 und 4 Rz 16 ff.

²¹⁾ Die herrschende Auffassung im Schrifttum wendet § 189a Z 4 Teilsatz 3 UGB nur auf Finanzinstrumente an; so zB *Hirschler/Stückler* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 189a Z 3 und 4 Rz 6; *Rohatschek* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 207 Rz 5; *Hirschler* in *Bertl et al*, Wertmaßstäbe, 47 ff.

²²⁾ Richtlinie 2001/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. 9. 2001 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG und 86/635/EWG des Rates im Hinblick auf die im Jahresabschluss bzw im konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen und von Banken und anderen Finanzinstituten zulässigen Wertansätze, ABl L 283 vom 27. 10. 2001, S 28.

²³⁾ Fair Value-Bewertungsgesetz – FVBG (BGBl I 2003/118).

²⁴⁾ ErlRV 176 BigNR 22. GP, 5.

²⁵⁾ So auch *Margetich/Renner*, Finanzinstrumente zu fortgeführten Anschaffungskosten, RWZ 2017, 314 (317) mwN. Vgl dazu auch *Novak/Schiebel* in *Hirschler*, Bilanzrecht², § 189 Z 4 Rz 7 ff.

²⁶⁾ Vgl *Rohatschek* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 207 Rz 10; *Hirschler/Stückler* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 189a Z 3 und 4 Rz 6.

²⁷⁾ Vgl *Margetich/Renner*, RWZ 2017, 314 (317).

könnte der Begriff Finanzinstrumente differenziert gesehen werden, weshalb für Finanzinstrumente, deren Zahlungen im Wesentlichen aus Zins- und Tilgungsansprüchen bestehen, ein anderes Verständnis des beizulegenden Zeitwerts gelten könnte.²⁸⁾

Der Gesetzgeber hat auf die Unsicherheiten in Zusammenhang mit der Kodifizierung der Wertmaßstäbe „beizulegender Wert“ und „beizulegender Zeitwert“ reagiert und nimmt folgende Klarstellungen vor:²⁹⁾

- **Definition beizulegender Zeitwert:** In § 189a Z 4 UGB wird der Begriff „Marktwert“ durch den sprachlich engeren Begriff „Marktpreis“ ersetzt.³⁰⁾ Weiters erfolgt im letzten Halbsatz die Klarstellung, dass bei Nichtvorliegen eines verlässlichen Markts die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts mithilfe allgemein anerkannter Bewertungsmodelle und -methoden nur im Fall von Finanzinstrumenten vorzunehmen ist.³¹⁾
- **Folgebewertung Anlagevermögen:** In § 204 Abs 2 Satz 1 UGB entfällt der zweite Halbsatz, wonach Finanzanlagen – die keine Beteiligungen sind – im Fall einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert abzuschreiben waren. Durch den Entfall des Halbsatzes kommt für die Bewertung des Anlagevermögens – wie vor Inkrafttreten des RÄG 2014 – der beizulegende Wert zur Anwendung. Für Finanzanlagen, die keine Beteiligungen sind, ist der Börsenkurs (oder Marktpreis) als Wertmaßstab heranzuziehen.³²⁾ Im Ergebnis wurde dadurch im Wesentlichen die Rechtslage vor dem RÄG 2014 wiederhergestellt.³³⁾
- **Folgebewertung Umlaufvermögen:** In § 207 Satz 1 UGB wird der Begriff „Zeitwert“ durch die Begriffsfolge „Börsenkurs oder Marktpreis“ ersetzt. Eine unmittelbare Anknüpfung im Gesetzeswortlaut an den beizulegenden Zeitwert, insbesondere hinsichtlich der Bewertungshierarchie bei nicht verlässlicher Ermittlung eines Börsen- oder Marktpreises, besteht zumindest dem Gesetzeswortlaut des § 207 UGB nach nicht mehr. Daher ist für im Umlaufvermögen gehaltene Finanzinstrumente bei der Bewertung nicht immer der gesamte Ermittlungskanon des beizulegenden Zeitwerts zu beachten, weil in derartigen Fällen der beizulegende Wert als Bewertungsmaßstab herangezogen werden kann.³⁴⁾ Ist ein Börsenkurs oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- und Herstellungskosten den beizulegenden Wert, ist der Vermögensgegenstand – auch bei Qualifikation als Finanzinstrument – auf den beizulegenden Wert abzuschreiben. Die konkrete Bewertung bestimmt sich sodann – wie schon nach der Rechtslage vor dem RÄG 2014 – am konkreten Verwendungszweck des zu bewertenden Vermögensgegenstands.³⁵⁾

Die Novellierung von § 204 Abs 2 UGB und § 207 UGB bestätigt damit implizit, dass der beizulegende Zeitwert eine spezielle Ausprägungsform des beizulegenden Werts darstellt, weil der Begriff beizulegender Zeitwert nicht mehr explizit in der genannten Bewertungsbestimmung verwendet wird.³⁶⁾

2.2. Bewertung von Rückstellungen

Vor dem RÄG 2014 war für Pensionsrückstellungen und „ähnliche Verpflichtungen“ die Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen vorgesehen. Im

²⁸⁾ So *Hirschler/Stückler* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 189a Z 3 Rz 6; *Hirschler* in *Bertl et al*, Wertmaßstäbe, 50. Ablehnend *Rohatschek* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 207 Rz 10. EriRV 508 BgNR 26. GP, 4, weshalb keine Übergangsbestimmungen erforderlich sind.

³⁰⁾ Zur Diskussion zwischen „Marktwert“ und „Marktpreis“ vgl insbesondere *Hirschler/Stückler* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 189a Z 3 Rz 5; *Hirschler* in *Bertl et al*, Wertmaßstäbe, 47 f.

³¹⁾ Vgl zur Diskussion in der Literatur *Bertl/Eberhartinger/Hirschler*, RWZ 2019, 15 (20) mwN.

³²⁾ Vgl EriRV 508 BgNR 26. GP, 4.

³³⁾ Zustimmend auch *Bertl/Eberhartinger/Hirschler*, RWZ 2019, 15 (20).

³⁴⁾ Vgl *Bertl/Eberhartinger/Hirschler*, RWZ 2019, 15 (22).

³⁵⁾ Ausführlich dazu *Bertl/Eberhartinger/Hirschler*, RWZ 2019, 15 (22).

³⁶⁾ So auch *Bertl/Eberhartinger/Hirschler*, RWZ 2019, 15 (20).

Zuge des RÄG 2014 wurden die „*ähnlichen Verpflichtungen*“ mit Aufnahme der Jubiläumsgeldzusagen und Abfertigungsverpflichtungen spezifiziert.³⁷⁾ Die Höhe der Verpflichtung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen entspricht den künftigen Leistungen an die Berechtigten und ist ua abhängig von Bewertungsverfahren, Rechnungszinssatz und Wahrscheinlichkeitsannahmen.³⁸⁾ Die Annahme von Wahrscheinlichkeiten trägt der Ungewissheit über künftige Zahlungen Rechnung und umfasst zB Sterbe-, Invaliditäts-, Fluktuationswahrscheinlichkeiten³⁹⁾ und Ausscheidungsgründe (zB Tod des Arbeitnehmers mit gesetzlichen Erben, Austritt eines Arbeitnehmers mit Grund für einen gerechtfertigten vorzeitigen Austritt, Ausscheiden von Frauen nach Geburt eines Kindes).⁴⁰⁾ Im Schrifttum wurde zutreffend angemerkt, dass die Vielzahl an möglichen Ausscheidungsgründen und die Bestimmung von (biometrischen) Wahrscheinlichkeiten die Berechnung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen erschweren und auf Abfertigungs- und Jubiläumsgeldverpflichtungen idR geringere Auswirkungen als auf Pensionsverpflichtungen haben.⁴¹⁾ Daher wurde die Bewertung nach finanzmathematischen Grundsätzen für Abfertigungen und Jubiläen vor dem RÄG 2014 als zulässig angesehen. Mit der Novellierung des § 211 Abs 1 UGB durch das RÄG 2014 war jedoch fraglich, ob diese Sichtweise noch weiter aufrechterhalten werden konnte.⁴²⁾ AFRAC ging weiterhin von der Anwendbarkeit der finanzmathematischen Berechnung aus, sofern hinsichtlich der Höhe der Verpflichtung keine wesentlichen Abweichungen zur versicherungsmathematischen Ermittlung bestehen.⁴³⁾

Die versicherungsmathematische Berechnung für Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen war überschießend, weshalb „*Abfertigungsverpflichtungen*“ und „*Jubiläumsgeldzusagen*“ aus § 211 Abs 1 Satz 3 UGB gestrichen und gleichzeitig folgende Wortfolge angefügt wurde: „*Für Rückstellungen und Abfertigungsverpflichtungen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen kann der Betrag auch durch eine finanzmathematische Berechnung ermittelt werden, sofern dagegen im Einzelfall keine erhebliche Bedenken bestehen.*“ Ein freies Wahlrecht zwischen finanz- und versicherungsmathematischer Berechnung soll entsprechend den ErlRV⁴⁴⁾ ausdrücklich nicht eröffnet werden. So ist eine versicherungsmathematische Berechnung weiterhin erforderlich, wenn aufgrund der großen Anzahl der Mitarbeiter und/oder der starken Fluktuation eine finanzmathematische Bewertung die Risiken für den voraussichtlich zu leistenden Betrag nicht ausreichend berücksichtigt und die Differenz zwischen finanz- und versicherungsmathematischem Wert wesentlich ist.⁴⁵⁾ Die tolerierbare Abweichung liegt zB nach *Hirschler* bei 5 % bis 10 %.⁴⁶⁾ Nach dem bereits außer Kraft getretenen KFS/RL 2 wurde eine Abweichung von 25 % toleriert, wenn sowohl der nach versicherungs- bzw finanzmathematischen Grundsätzen berechnete Betrag als auch der Unterdeckungsbetrag im Anhang offengelegt wurden (ohne Anhang wurde eine Abweichung von maximal 5 % als nicht wesentlich eingestuft).⁴⁷⁾ Nach hM wird

³⁷⁾ So ErlRV 508 BlgNR 26. GP, 4. Das Vereinfachungsverfahren hinsichtlich der Abfertigungsverpflichtung iSv § 211 Abs 2 UGB idF vor dem RÄG 2014, wonach auch ein bestimmter Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag angesetzt werden darf, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen, wurde gestrichen.

³⁸⁾ Vgl *AFRAC*, AFRAC-Stellungnahme 27; Personalrückstellungen (UGB) (2018) Rz 31, 54, 72.

³⁹⁾ Vgl zB *Jankovic/Steiner* in *Jabornegg/Artmann*, UGB² (2017) § 211 Rz 22.

⁴⁰⁾ Vgl weiterführend *Atak/Reiter* in *Berti/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 211 Rz 109.

⁴¹⁾ Vgl *Atak/Reiter* in *Berti/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 211 Rz 69 iVm Rz 110 und 114; *Leitner/Urnik/Urtz* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ (2017) § 211 Rz 41; AFRAC-Stellungnahme 27, Rz 68 und 85; *Eiter/Berger*, Wahlrechte bei Sozialkapitalrückstellungen, DJA 2017, 9 (12); ebenso die ErlRV 508 BlgNR 26. GP, 4.

⁴²⁾ Vgl zB *Hanusch/Haslinger*, Anwendungsfragen der neuen AFRAC-Stellungnahme zur Bilanzierung langfristiger Personalverpflichtungen, RWZ 2015, 366 (367 f).

⁴³⁾ Vgl AFRAC-Stellungnahme 27, Rz 68 und 85.

⁴⁴⁾ ErlRV 508 BlgNR 26. GP, 4.

⁴⁵⁾ Siehe ErlRV 508 BlgNR 26. GP, 4.

⁴⁶⁾ Vgl *Hirschler* in *Berti et al*, Wertmaßstäbe, 54.

⁴⁷⁾ Vgl *Christian/Hohensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB-Großkommentar III/1 (2013) § 211 Rz 199.

eine Kontrollrechnung (nach dem AFRAC in regelmäßigen Zeitabständen) zumindest längstens alle fünf Jahre⁴⁸⁾ (außer es ist aufgrund erkennbarer geänderter Umstände eine wesentliche Abweichung nicht mehr auszuschließen)⁴⁹⁾ erforderlich sein, um die Unwesentlichkeit zu überprüfen und zu bestätigen.

Es ist zu erwarten, dass AFRAC die Stellungnahme 27 zu Personalrückstellungen entsprechend anpassen wird. § 211 Abs 1 UGB nF tritt mit 1. 7. 2019 in Kraft und ist erstmals auf Unterlagen der Rechnungslegung für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2018 beginnen.

2.3. Wesentlichkeit

Die Legaldefinition „wesentlich“ in § 189a Z 10 UGB bleibt unverändert. Die Beurteilung der Wesentlichkeit bzw Unwesentlichkeit ist weiterhin von „*der Größe oder der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig*“. Anwendung und Auslegung der Wesentlichkeit sind umstritten.⁵⁰⁾ In der Praxis bedient man sich qualitativer und/oder quantitativer Kriterien. Schwierigkeiten bereitet ua die Festlegung geeigneter relativer Bezugsgrößen bzw Grenzwerte⁵¹⁾ für die quantitative Kriterienprüfung, wobei gesetzliche Prozentsätze oder Abweichungssätze nicht vorgegeben sind. Nach der älteren Literaturlinie ist von einer Schwelle von 10 % auszugehen, wonach ein Unterschreiten dieser Schwelle als nicht wesentlich anzusehen ist.⁵²⁾ Mittlerweile ist eine Tendenz hin zu einer 5%-Grenze zu beobachten, wenngleich die Grenze im Einzelfall auch darunter liegen kann.⁵³⁾ Im Bereich von 5 % bis 10 % besteht ein Graubereich für den Abschlussersteller; jedenfalls werden die Anforderungen zur Begründung der Unwesentlichkeit mit höheren Grenzwerten steigen.⁵⁴⁾

Nach Art 6 Abs 1 lit j EU-Bilanzrichtlinie müssen „*die Anforderungen in dieser Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung [...] nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist*“. In Art 6 Abs 4 EU-Bilanzrichtlinie wird den Mitgliedstaaten aber das Recht eingeräumt, den Anwendungsbereich der Wesentlichkeit auf „*Darstellung*“ und „*Offenlegung*“ zu begrenzen. Der österreichische Gesetzgeber hat dieses Mitgliedstaatenwahlrecht mit Einfügung des § 196a Abs 2 UGB idF RÄG 2014 ausgeübt, wodurch im Schrifttum eine Diskussion über den Anwendungsbereich der Wesentlichkeit ausgelöst wurde.⁵⁵⁾ Der Grundsatz der Wesentlichkeit sollte damit nach den ErlRV zum RÄG 2014 für die Bereiche Ansatz, Bewertung und Konsolidierung ausgeschlossen sein, es sei denn in Einzelvorschriften

⁴⁸⁾ Vgl *Christian/Hohensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB III/1, § 211 Rz 196; *Jankovic/Steiner* in *Jabornegg/Artmann*, UGB², § 211 Rz 27.

⁴⁹⁾ Vgl *Hirschler* in *Bertl et al*, Wertmaßstäbe, 54.

⁵⁰⁾ Vgl *Reiter* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 189a Z 10 Rz 5.

⁵¹⁾ Als „klassische“ Beispiele werden die Bilanzsumme, Eigenkapital, Umsatzerlöse und das Jahresergebnis genannt, wobei wichtig ist, dass die gewählte Größe repräsentativ und entscheidungsrelevant in Bezug auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des jeweiligen Unternehmens ist; vgl zB *Pinetz/Rauter* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³, § 189a Rz 323.

⁵²⁾ Vgl zB *Selchert/Baukmann*, Die untergeordnete Bedeutung von Tochterunternehmen im Konsolidierungskreis, BB 1993, 1325 (1331).

⁵³⁾ Vgl ausführlich zu Beispielen *Reiter* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 189a Z 10 Rz 18 ff.

⁵⁴⁾ Vgl *Reinold* in *Zib/Dellinger*, UGB III/2 (2015) § 249 Rz 57, wobei dieser darauf hinweist, dass prozentuelle Zahlenwerte nur ein Indiz darstellen können. „*Die Vorgabe starrer Grenzen kann nämlich bei isolierter Betrachtung zu absurden Ergebnissen führen: Bei einem Jahresüberschuss von Null führt eine Abweichung von 1 EUR zu einer unendlichen Divergenz.*“

⁵⁵⁾ Vgl *Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial: RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts² (2016) 28, wonach § 196a Abs 2 UGB nur auf „*Darstellung*“ und „*Offenlegung*“ anzuwenden ist, während hinsichtlich der Bereiche „*Ansatz*“, „*Bewertung*“ und „*Konsolidierung*“ die Wesentlichkeit weiterhin einzelfallbezogen im Gesetz geregelt wird. Vgl dazu auch *Reiter* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 196a Rz 31. Laut *Moser* ist der Grundsatz der Wesentlichkeit als ein allumfassender zu werten, siehe *Moser*, Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) – Die Kodifizierung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, GES 2015, 203 (204).

wird eigens die Möglichkeit der Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit gestattet (zB § 198 Abs 8 Z 3 UGB für Rückstellungen).⁵⁶⁾ Mit dem Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019 entfällt der mit dem RÄG 2014 in § 196a Abs 2 UGB auf Darstellung und Offenlegung eingeschränkte kodifizierte Grundsatz der Wesentlichkeit, weshalb er wieder als nicht kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) anzusehen ist.⁵⁷⁾ Nach den ErlRV ist der Wesentlichkeitsgrundsatz in Zukunft im Sinne einer richtlinienkonformen Interpretation bei den einzelnen Bestimmungen mitzubedenken, wobei „[d]ie genauere Anwendung dieses Grundsatzes auf die einzelnen Sachverhalte [...] dabei den Standardsetzern überlassen werden [kann]“. Mit „Standardsetzern“ dürfte das AFRAC bzw der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision angesprochen sein.

Aus der Formulierung in den ErlRV zum Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019 lässt sich nun entnehmen, dass die Wesentlichkeit richtlinienkonform bei den „*einzelnen Bestimmungen mitzubedenken*“ ist. Daraus könnte eine generelle Ausweitung des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf die Bereiche Ansatz, Bewertung und Konsolidierung abgeleitet werden; eine ausdrückliche Bezugnahme auf die Wesentlichkeit in den jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen wäre nicht mehr zwingend erforderlich, weil der Grundsatz bei jeder Bestimmung (automatisch) „*mitzubedenken*“ wäre.⁵⁸⁾ Folgt man dieser Ansicht wörtlich, wären damit insbesondere folgende Rechtsfolgen verbunden:⁵⁹⁾

- Für den Bereich des Ansatzes bestünde insoweit kein Spannungsverhältnis zwischen dem Vollständigkeitsgebot, wonach Eintragungen in Bücher gemäß § 190 Abs 3 UGB vollständig vorzunehmen sind, und dem Grundsatz der Wesentlichkeit⁶⁰⁾ mehr, als der Grundsatz der Wesentlichkeit § 190 Abs 3 UGB hinzutritt und diesen GoB auch – im Lichte der Wesentlichkeit – entsprechend adaptiert.⁶¹⁾
- Für den Bereich der Bewertung ist der Grundsatz der Wesentlichkeit „*mitzubedenken*“ und hat nunmehr eine umfassendere Bedeutung.

Gegen die Ausdehnung des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf Ansatz und Bewertung spricht das mit dem RÄG 2014 verankerte Ziel der Vereinheitlichung der Unternehmensmit der Steuerbilanz zu einer Einheitsbilanz, weil sich entsprechend der Judikatur des VwGH⁶²⁾ ein solches umfassendes Verständnis der Wesentlichkeit nicht im Wege der Maßgeblichkeit in das Steuerrecht übertragen lässt.⁶³⁾ Denkbar wäre auch die Ausweitung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auf Ansatz und Bewertung nur auf die Aufstellung des Jahresabschlusses und somit auf den Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung, nicht aber auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wodurch sich der Jahresabschluss, nicht aber die ordnungsmäßige Buchführung vom Steuerrecht abkoppeln würde. Auch gemäß Erwägungsgrund 17 der EU-Bilanzrichtlinie soll der Wesentlichkeitsgrundsatz die Pflicht zur vollständigen Führung von Büchern nicht berühren. Dem-

⁵⁶⁾ ErlRV 508 BlgNR 26. GP, 4.

⁵⁷⁾ Vgl auch *Bertl/Eberhartinger/Hirschler*, RWZ 2019, 15 (19); ErlRV 367 BlgNR 25. GP, 1; siehe auch die Aussagen in den Erläuterungen zum RLG 1990, ErlRV 1270 BlgNR 17. GP, 65 (zu § 255): „*Abs 2 konkretisiert den Grundsatz der Wesentlichkeit, der schon heute als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung für den Jahresabschluss als auch für den Konzernabschluss anerkannt ist [...]*.“

⁵⁸⁾ So auch *Jankovic/Schlager-Haider* in *Jabornegg/Artmann*, UGB², § 196a Rz 8, wonach der Grundsatz der Wesentlichkeit bereits aus der Generalnorm entspringt.

⁵⁹⁾ Vgl zur Rechtsnatur der GoB zB *Rohatschek/Schiemer*, Generalnorm und GoB – im UGB nichts Neues? in *Bertl et al*, Reform der Rechnungslegung in Österreich – Wiener Bilanzrechtstage 2015 (2015) 28 ff.

⁶⁰⁾ Vgl dazu zB *Reiter* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 196a Rz 39.

⁶¹⁾ Fraglich bleibt, ob gegen eine solche Auslegung ErwGr 17 der Bilanzrichtlinie spricht, wonach der Grundsatz der Wesentlichkeit eine etwaige Pflicht nach einzelstaatlichen Rechtsvorschriften zur Führung vollständiger Aufzeichnungen, aus denen die Geschäftstätigkeit und die finanzielle Lage hervorgehen, nicht berühren soll. UE konterkariert der Wesentlichkeitsgrundsatz das Vollständigkeitsgebot nicht, sondern tritt bei der Auslegung hinzu.

⁶²⁾ VwGH 28. 3. 2000, 94/14/0165; 23. 5. 2013, 2010/15/0146. Ausführlich *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Tz 108 ff.

⁶³⁾ IdS auch *Reiter* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung I, § 196a Rz 42.

nach dient der Grundsatz der Wesentlichkeit als Maßstab für die Richtigkeit des Jahresabschlusses für den Fall der Nichterfassung eines Geschäftsfalls im Jahresabschluss; auf die Buchführung schlägt der Wesentlichkeitsgrundsatz uE nicht durch. Die Interpretation des Wesentlichkeitsgrundsatzes ist nicht abschließend geklärt, weshalb diesbezüglich insbesondere die Ergebnisse der Diskussionen im AFRAC abzuwarten sind.

2.4. Sonstige Klarstellungen

2.4.1. Neuaufnahme des Verweises auf § 267b UGB

§ 245a UGB iVm IAS-VO (EG) 1606/2002⁶⁴) regelt, ob ein Konzernabschluss nach IFRS aufgestellt werden muss (Abs 1) oder kann (Abs 2) und ordnet an, dass bestimmte Normen und Zusatzangaben gemäß den Bestimmungen des UGB zu beachten sind.⁶⁵) Mit dem RÄG 2014 wurde in § 245a UGB der Verweis auf § 267a UGB aufgenommen, weshalb ein „*Konsolidierter Corporate-Governance Bericht*“ zu erstellen ist.⁶⁶)

Mit dem NaDiVeG⁶⁷) wurde § 267a UGB in § 267b UGB verschoben. An der frei gewordenen Stelle wurde eine Verpflichtung zur Abgabe einer konsolidierten nichtfinanziellen Erklärung für Unternehmen von öffentlichem Interesse, die Mutterunternehmen sind und im Jahresdurchschnitt (§ 221 Abs 6 UGB) auf konsolidierter Basis mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen, als Bestandteil des Konzernlageberichts verankert.⁶⁸) Eine Anpassung der Verschiebung von § 267a UGB auf § 267b UGB in § 245a UGB erfolgte nicht; dies wurde als Redaktionsversehen gewertet.⁶⁹) Nunmehr wird der Verweis auf „§ 267 und § 267a“ um den Verweis auf „§ 267b“ in § 245a UGB ergänzt. Ein Verweis auf § 267c UGB (konsolidierter Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen) besteht nicht, weshalb dieser Bericht nur für die einzelne Gesellschaft, soweit diese zur Berichterstattung verpflichtet ist, aufzustellen ist.⁷⁰)

2.4.2. Offenlegung für kleine Kapitalgesellschaften mit beschränkter Haftung

§ 278 Abs 1 UGB sieht für kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Kleinstkapitalgesellschaften Erleichterungen bei der Offenlegung vor. Gemäß § 221 Abs 1a UGB haben Kleinstkapitalgesellschaften eine verkürzte Bilanz und kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftungen zusätzlich einen (allenfalls ebenso verkürzten)⁷¹) Anhang offenzulegen. Kleinstkapitalgesellschaften sind aber nicht *per se* von Angabeverpflichtungen befreit, sondern haben nur dann keinen Anhang aufzustellen, wenn bestimmte Angaben unter der Bilanz gemacht werden (§ 242 Abs 1 UGB).⁷²) In der Praxis hat das Zusammenspiel von § 242 Abs 1 UGB iVm § 277 UGB zu Auslegungsschwie-

⁶⁴) VO (EG) 1606/2002 vom 19. 7. 2002, ABI L 243 vom 11. 9. 2002, S 1.

⁶⁵) Vgl zB *Reinold/Stückler*, Konzernrechnungslegungspflicht und RÄG 2014, RWZ 2015, 235 (240).

⁶⁶) Vgl Erläuterungen zum RÄG 2014, ErlRV 367 BlgNR 25. GP, 17.

⁶⁷) BGBl I 2017/20.

⁶⁸) Die nichtfinanzielle Erklärung baut auf der Analyse der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren iSv § 267 Abs 2 UGB auf und ersetzt diese. Die Erklärung enthält diejenigen Angaben, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkungen seiner Tätigkeit erforderlich sind und sich mindestens auf Umwelt-, Sozial-, und Arbeitnehmerbelange, auf die Achtung der Menschenrechte und auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung beziehen. Die Analyse hat die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren unter Bezugnahme auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern.

⁶⁹) Vgl *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³, § 245a Rz 1. Bestätigend nunmehr ErlRV 508 BlgNR 26. GP, 4.

⁷⁰) Vgl *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³, § 245a Rz 10.

⁷¹) Der offenzulegende Anhang unterscheidet sich von dem nach § 242 Abs 2 UGB aufzustellenden Anhang einer kleinen GmbH durch die Möglichkeit, Angaben wegzulassen, die die Gewinn- und Verlustrechnung betreffen.

⁷²) Umfasst davon sind die Angaben nach § 199 UGB und § 237 Abs 1 Z 2 und 3 UGB; also Angaben betreffend Haftungsverhältnisse und sonstige wesentliche finanzielle Verpflichtungen sowie Vorschüsse und Kredite an Vorstände und Aufsichtsräte.

rigkeiten geführt, weil vereinzelt von Firmenbuchgerichten der Standpunkt vertreten wurde, dass ebenso die unter der Bilanz zu machenden Angaben – trotz Fehlens eines entsprechenden Eingabefeldes im Formblatt iSd § 278 Abs 2 UGB – einzureichen sind. Dies führte zu einem erhöhten Aufwand bei der Programmierung der mit der Einreichung verbundenen Softwareprogramme, weil die Softwarehersteller Lösungen entwickeln mussten, um – außerhalb des Formblatts – die Angaben „unter der Bilanz“ als Nullmeldungen an das Firmenbuchgericht übermitteln zu können.⁷³⁾ Zum Zwecke der Rechtssicherheit wird in § 278 Abs 1 UGB nach der Wendung „bei Kleinstkapitalgesellschaften nur die Bilanz“ der Passus „ohne die Angaben nach § 242 Abs 1 erster Satz“ hinzugefügt.⁷⁴⁾



Auf den Punkt gebracht

Das Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019 bringt im Wesentlichen punktuelle Klarstellungen bei der Anwendung des beizulegenden Werts und des beizulegenden Zeitwerts, bei der Bewertung von Sozialkapitalrückstellungen und bei der Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes. Im Hinblick auf die Wesentlichkeit entfällt § 196a Abs 2 UGB, wodurch grundsätzlich wieder die Rechtslage vor dem RÄG 2014 hergestellt wird. Da entsprechend den ErlRV zum Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019 der Grundsatz der Wesentlichkeit bei den einzelnen Bestimmungen mitzubedenken ist, kommt es zur Ausweitung des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf die Bereiche Ansatz, Bewertung und Konsolidierung. Diesbezüglich sind die Ergebnisse der Diskussionen der Standardsetzer (insbesondere AFRAC) abzuwarten.

⁷³⁾ ErlRV 508 BlgNR 26. GP, 5.

⁷⁴⁾ ErlRV 508 BlgNR 26. GP, 5.

Unzulässigkeit von „Geschlechterklauseln“ in Gesellschaftsverträgen

Entscheidung: OGH 24. 1. 2019, 6 Ob 55/18h.

Normen: RL 2010/41/EU; GIBG.

Differenzierungen nach dem Geschlecht in Gesellschaftsverträgen sind jedenfalls unzulässig, soweit dadurch der Zugang zur Ausübung unternehmerischer Tätigkeit eingeschränkt wird.

Nach der Gleichbehandlungs-RL 2010/41/EU hat jegliche unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung aufgrund des Geschlechts im öffentlichen oder privaten Sektor, etwa in Verbindung mit der Gründung, Einrichtung oder Erweiterung eines Unternehmens bzw der Aufnahme oder mit der Ausweitung jeglicher anderen Art von selbständiger Tätigkeit, zu unterbleiben.

Bei der gebotenen Abwägung zwischen der Privatautonomie der Gesellschafter bei der Gestaltung der Nachfolge der Komplementäre mittels generell-abstrakter Regelungen des Gesellschaftsvertrags und dem Verbot der Diskriminierung nach dem Geschlecht gibt die der Gleichbehandlungs-RL und dem Gleichbehandlungsgesetz zu entnehmende Wertung den Ausschlag, zumal ein schutzwürdiges Bedürfnis der Gesellschafter, in den Nachfolgeregelungen nach dem Geschlecht zu differenzieren, nicht dargetan wurde.