

**Forschungsinitiative
Business Valuation Accounting & Auditing**

Notwendige Reformen des Bilanz(steuern)rechts

WU

WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler

STAND: MÄRZ 2021



Vorbemerkungen

- *Allgemeine Vorbemerkung*
- *Definition der Einheitsbilanz*
- *Verständnis der Maßgeblichkeit*
- *Pro und Contra der Einheitsbilanz*

Entwicklung der Einheitsbilanz

- *Historische Entwicklung*
- *Status quo*

Abweichende Bilanzierungsvorschriften zwischen UGB und EStG

- *Abweichungen auf Bilanzpostenebene & Sonderthemen*
- *Zusammenfassende Analyse*

Blick in die Zukunft

- *Ausgangsbasis*
- *Was benötigt die Einheitsbilanz?*

Vorbemerkungen



- Status Quo
 - Drei Rechenkreise, wobei UGB-EStG/KStG über § 5 EStG mit einander verknüpft sind
- Reformmöglichkeiten
 - Aus drei mach eins
 - UGB = IFRS = StR
 - Angleichung UGB an IFRS (oder IFRS for SME oä)
 - UGB = StR und IFRS = StR und Wahlrecht, ob UGB oder IFRS
 - Hochkomplex hinsichtlich IFRS als rechtlich vollwertiger Einzelabschluss
 - Gläubigerschutz – Ausschüttungsgrundlage – Steuerbemessungsgrundlage
 - Finanzbehörde hat zwei gleichwertige Gewinnermittlungsgrundlagen
 - Verfassungsrechtlich zulässig?
 - Administrative Kosten einschließlich Schulung Betriebsprüfung, Richter etc?
 - Aus zwei mach eins
 - UGB = StR
 - „Einheitsbilanz“
 - Daneben jedenfalls getrennt IFRS

Definition der Einheitsbilanz (UGB – EStG/KStG)

- Unter Einheitsbilanz versteht man eine Bilanz (und GuV), die für unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Zwecke herangezogen wird
- Im engen Sinn:
 - Steuerbilanz und Unternehmensbilanz sind absolut identisch
 - Vorschriften decken sich vollinhaltlich
 - Vermutlich illusorisch
- Im weiteren Sinn:
 - Es werden zwei getrennte, aber konvergente Gewinne ermittelt → die durch eine Überleitung von der Unternehmensbilanz verbunden sind → Überleitung mittels Maßgeblichkeitsprinzip → Berücksichtigung von zwingenden Abweichungen
- Umgekehrte Einheitsbilanz:
 - Die Unternehmensbilanz orientiert sich am Steuerrecht
 - Forcierung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - Kein verfolgtes und verfolgbares Ziel

§ 5 Abs 1 EStG

*Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die **unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend**, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.*

Formelle Maßgeblichkeit

- In Österreich vorherrschend
- Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte müssen, um steuerlich wirksam zu werden, in Unternehmens- und Steuerbilanz völlig gleichförmig ausgeübt werden
→ umgekehrte Maßgeblichkeit
- Die UGB Bilanzierungsentscheidung wird vor dem Hintergrund der steuerlichen Wirkung in der UGB-Bilanz getroffen

Materielle Maßgeblichkeit

- Bilanzierende ist in der Steuerbilanz nicht an die konkreten Ansätze der Unternehmensbilanz gebunden, wohl aber an die unternehmensrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften, sofern nicht steuerliche Vorschriften zwingend einen vom Unternehmensrecht abweichenden Ansatz verlangen
- Ausübung der Wahlrechte im UGB/Steuerrecht unterschiedlich möglich

Nischenmaßgeblichkeit

- Grundgedanke: Maßgeblichkeit wird überschätzt
- Für den § 4 Abs 1 EStG-Gewinnermittler hat das Steuerrecht ein abschließendes Gewinnermittlungsrecht, gilt auch für den § 5 Gewinnermittler
- → unternehmensrechtliche Grundsätze können nur in jene Nischen vordringen, in denen das Steuerrecht ausdrücklich Platz lässt für Anwendung des UGB
 - VwGH 28.3.2000, 94/14/0165; 27.9.2000, 96/14/0141
 - § 6 Z 3 EStG Abschreibung des Disagio
 - § 6 Z 13 EStG Zuschreibungen

Pro und Kontra der Einheitsbilanz

Pro

- + Vereinfachung der Gewinnermittlung für den Steuerpflichtigen, da nur eine Gewinnermittlung durchzuführen ist
- + Kostenersparnis, da nur eine Gewinnermittlung notwendig ist
- + Vereinfachung für die Abgabenbehörde, da Zugriff auf ein Rechenwerk, das auch außersteuerlichen Anforderungen genügen muss
- + Vereinfachung der Gesetzgebung durch Verweis auf bestehende Normen
- + Systematische Rechtskontrolle der Bilanzierungs- und Prüfungstätigkeit

Contra

- Unterschiedliche Grundsätze und Gesetzeszwecke in UGB und Steuerrecht
 - Vorsichtsprinzip vs Grundsatz der Periodengewinnermittlung
- Indirekte Aufgabe der Steuerhoheit
- Maßgeblichkeitsprinzip verhindert eigenständige Weiterentwicklung des UGB, da auf die steuerlichen Folgen Bedacht zu nehmen ist
- Maßgeblichkeitsprinzip ist Störfaktor für die Vorantreibung der Internationalisierung und Harmonisierung der Rechnungslegung

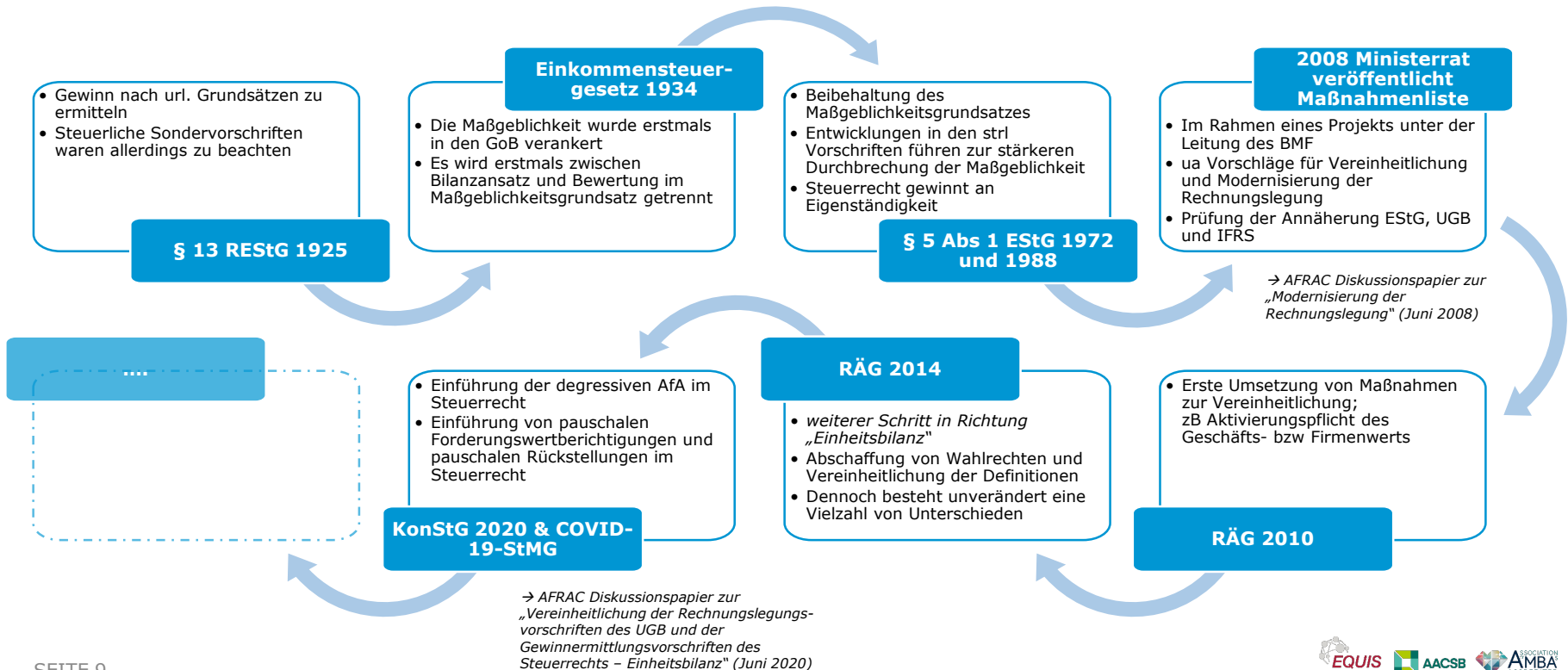
Entwicklung der Einheitsbilanz



*Bestrebungen zur Angleichung UGB – Steuerrecht in
den vergangenen Jahren intensivieren sich*

Historische Entwicklung

Gedanke, die steuerliche Gewinnermittlung an UGB-Bilanz anknüpfen zu lassen, geht auf die reichsdeutschen Einkommensteuergesetze zurück. Seitdem wurden wichtige Schritte zur Einheitsbilanz bereits gesetzt:



- Wichtige Schritte zur Einheitsbilanz wurden bereits gesetzt:

1) RÄG 2010

2) RÄG 2014

- EB halten fest: *„Der Entwurf soll insgesamt ein weiterer Schritt in Richtung ‚Einheitsbilanz‘ sein, die auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sein soll. Unterschiede in der Bewertung zwischen Unternehmensbilanz und Steuerbilanz sollen angeglichen werden.“*
- Umsetzung zB durch:
 - Einschränkung des Bewertungswahlrechtes der Herstellungskosten in § 203 Abs 3 UGB
 - Unternehmensrechtliche Aktivierungspflicht des Disagios § 198 Abs 7 UGB
- UGB hat sich dabei an das EStG angepasst, aber unverändert eine Vielzahl von Unterschieden von strl und url Gewinnermittlungsvorschriften und somit von Bilanzansätzen

3) KonStG 2020: Einführung der degressiven AfA im Steuerrecht

4) COVID-19-StMG: Einführung von pauschalen Forderungswertberichtigungen und pauschalen Rückstellungen im Steuerrecht

→ Einheitsbilanz ist **Zielsetzung** der aktuellen **Bundesregierung**

Abweichende Bilanzierungs- vorschriften zwischen UGB und EStG



Abweichende Bilanzierungsvorschriften zwischen UGB und EStG I

| Thematik | UGB | EStG/KStG/ EStR | Unterschied | Lösungsvorschläge |
|---------------------------|----------------|---|---|--|
| Anschaffungskosten | § 203 Abs 2 | Keine gesetzl Definition EStR: Allgemein: Rz 2164-2229 Subventionen: Rz 2539-2541 | <ul style="list-style-type: none"> • steuerfreie Kürzung von Subvention nach § 6 Z 10 EStG • übertragene stille Reserve nach § 12 EStG • Abweichung der AK bei unangemessen hohen Aufwendungen gem § 20 EStG | <ul style="list-style-type: none"> • Darstellung Subvention mit Bruttomethode und entsprechendem Sonderposten auf Passivseite → gleiches Ergebnis vor Steuern wie „Nettobilanzierung“ • für stille Reserve gem § 12 EStG keine Nettobilanzierung möglich → temporäre Differenz • permanente Differenz bleibt aufgrund unterschiedlicher Abschreibungsbasis |
| Herstellungskosten | § 203 Abs 3 | Keine gesetzl Definition EStR: Allgemein: Rz 2195-2229 VwVtr GK: Rz 2199 | steuerrechtlich keinesfalls Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten | Neukodifizierung der Bewertung langfristiger Auftragsfertigung im UGB im Lichte der PoC-Methode UGB Regelung sollte im StR gelten |

Abweichende Bilanzierungsvorschriften zwischen UGB und EStG II

| Thematik | UGB | EStG/KStG/ EStR | Unterschied | Lösungsansätze |
|---|----------------|--|---|--|
| Planmäßige Abschreibung/ Absetzung für Abnutzung | § 204 Abs 1 | § 7 Abs 1 EStG § 7 Abs 1a EStG EStR Rz 3101-3112; 3109; 3203-3207; 3126-3133; | UR: planmäßige Abschreibung – keine Vorgabe der Abschreibungsmethode StR: nur lineare und degressive Abschreibung Bei unterjährigem Erwerb ist unternehmensrechtlich die pro-rata-temporis-Abschreibung möglich, steuerlich ausschließlich die Halbjahresregel | De facto Umkehrmaßgeblichkeit (Ganzjahres-Halbjahres-AfA) Akzeptanz jeder unternehmensrechtlichen Abschreibungsmethode im StR |
| Zuschreibung | § 208 | § 6 Z 13 EStG EStR Rz 2574-2587 | UR: max Zuschreibung bis den fortgeführten Anschaffungskosten StR: für Zuschreibungen nach Umgründungen sind die ehemaligen strl. Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers relevant | Identität der Wertansätze, Wertbegriffe und Abschreibungsmethoden → indirekte Vereinheitlichung |

Abweichende Bilanzierungsvorschriften zwischen UGB und EStG III

| Thematik | UGB | EStG/KStG/ EStR | Unterschied | Lösungsansätze |
|---|----------------------------|---|---|--|
| Nutzungsdauer Geschäfts(Firmen)-wert | § 203 Abs 5 | § 8 Abs 3 EStG EStR 3187-3195 | UR: planmäßig auf voraussichtliche Nutzungsdauer bzw bei nicht verlässlicher Schätzung der Nutzungsdauer über 10 Jahre StR: über 15 Jahre | Anpassung steuerrechtlicher Regelung |
| Nutzungsdauer Gebäude | Keine gesetzliche Regelung | § 8 Abs 1 EStG § 8 Abs 1a EStG EStR Rz 3139-3144, Rz 3180 | UR: planmäßig auf voraussichtliche Nutzungsdauer StR: AfA-Satz jährlich grds. 2,5 %, bei Gebäuden für Wohnzwecke grds. 1,5 % (kürzere Nutzungsdauer gutachterlich nachweisbar); für denkmalgeschützte Gebäude ND 10 Jahre; beschleunigte AfA (bis zu 7,5 % bzw 5 % im 1. Jahr, bis zu 5 % bzw 3 % im zweiten Jahr) | Faktische „Umkehrmaßgeblichkeit“ (soweit mit GoB vereinbar) |
| Nutzungsdauer PKW und Kombi | Keine gesetzliche Regelung | § 8 Abs 6 EStG EStR Rz 3213-3215 | UR: planmäßig auf voraussichtliche Nutzungsdauer. StR: 8 Jahre | Temporäre Differenz (sofern nicht die steuerlichen Regelungen eine Vermutung der Angemessenheit in sich tragen) |
| Geldbeschaffungskosten | Keine Regelung | § 6 Z 3 EStG EStR Rz 2459-2466 | Nach UGB Aktivierungsverbot , soweit nicht als ARA abzugrenzende Vorauszahlung; Steuerrechtlich Aktivierungsgebot | Einheitliches Verständnis von Zinsen im UGB und im Steuerrecht und entsprechende Verteilung des Gesamtzinsaufwandes (zeitanteilig oder Effektivzinsmethode) |

Abweichende Bilanzierungsvorschriften zwischen UGB und EStG IV

| Thematik | UGB | EStG/KStG/ EStR | Unterschied | Lösungsansätze |
|-----------------------|----------------------|--|---|--|
| Rückstellungen | §§ 198 Abs 8 und 211 | §§ 9 und 14 EStG Allgemein: Rz 3301-3312 AufwandRSt: Rz 3327-3329 Sozialkapital RSt: Rz 3330-3435 Langfr. RSt: Rz 3309 | <ul style="list-style-type: none"> • AufwandsRSt, RSt für Firmenjubiläum: steuerrechtlich nicht anerkannt • SozialkapitalRSt: <ul style="list-style-type: none"> – AbfertigungsRSt: UR: Bewertung nach versicherungs- oder finanzmathematischer Methode unter Anwendung Marktzins; StR: mit 45 %/60 % des fiktiven Abfertigungsanspruchs zum Ende des Wirtschaftsjahres. – JubiläumsgeldRSt: UR: Bewertung nach versicherungs- oder finanzmathematischer Methode unter Anwendung Marktzins; StR: nach § 14 Abs 12 EStG, somit insb mit Rechenzinssatz 6 %, Anwendung Gegenwartsverfahren. – PensionsRSt: UR: Bewertung nach versicherungsmathematischer Methode unter Anwendung Marktzins; StR: nach § 14 Abs 6 EStG, somit insb mit Rechenzinssatz 6 %, Anwendung Gegenwartsverfahren, Deckelung mit 80 % des letzten laufenden Aktivbezugs. • Langfristige RSt: UR: mit dem Marktzins abzuzinsen; StR mit 3,5 %. | <p>Weitgehende Annäherung des Steuerrechts an das Unternehmensrecht hinsichtlich der Ermittlung der Rückstellung dem Grunde und der Höhe nach</p> <p>Abschaffung der Aufwandsrückstellungen im UGB sollte überlegt werden</p> <p>Maßgeblichkeit der UGB-Bilanzierung wird empfohlen</p> <p>Gegebenenfalls pauschaler Abschlag vom ermittelten UGB-Ansatz bei den Sozialkapitalrückstellungen</p> |

Abweichende Bilanzierungsvorschriften zwischen UGB und EStG V

| Thematik | UGB | EStG/ KStG/ EStR | Unterschied | Lösungsansatz |
|---|-------------|--|---|--|
| Einlage in Einzelunternehmen/ Personengesellschaft | § 202 Abs 1 | § 6 Z 5 EStG EStR: Rz 2484-2502 | Einlage erfolgt im UGB mit dem beizul Wert, im StR mit dem Teilwert . Selbst wenn man diese beiden Werte als deckungsgleich ansieht, bestehen folgende Unterschiede: <ul style="list-style-type: none"> • Einlage von WG und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG mit den AK, soweit nicht Teilwert geringer ist (§ 6 Z 5 lit a EStG) • Einlage Grund und Boden mit den AK, soweit nicht Teilwert geringer ist (§ 6 Z 5 lit b EStG) • Einlage eines zur Einkünfterzielung genutzten Gebäudes mit AK oder HK, erhöht um nachtr HK, vermindert um AfA und in § 28 Abs 6 genannte steuerfreie Beträge, sofern es sich um ein am 31.3.2012 steuerverfanges Gebäude handelt | <ul style="list-style-type: none"> • Einheitliches Begriffsverständnis • Systematische Unterschiede bleiben: <ul style="list-style-type: none"> • Immo-ESt • Sondersteuersatz bei Veräußerung von Kapitalvermögen |
| Entnahme | § 202 | § 6 Z 4 EStG EStR: Rz 2476-2483 | UGB immer beizul Wert; strl Teilwert , Ausnahme für Grund und Boden, sofern gem § 30a Abs 3 stpfl | |
| Einlage in eine Körperschaft | § 202 Abs 1 | § 6 Z 14 EStG EStR: Rz 2588-2599 | Einlage erfolgt im StR mit dem gemeinen Wert , der nicht mit dem beizulegenden Wert des UGB übereinstimmen muss | |

▪ **Anschaffungs- und Herstellungskosten:**

- bereits hohe Übereinstimmung zwischen UGB und EStG
- Vereinheitlichung nicht möglich für:
 - steuerliche Investitionsbegünstigungen wie § 12 EStG
 - begünstigende Abschreibungen wie § 8 Abs 2 EStG
 - Beschränkungen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die unter § 20 EStG fallen
- langfristige Auftragsfertigung
 - auch steuerrechtlich soll die Aktivierung angemessener Verwaltungs- und Vertriebskosten zugelassen werden
 - umfassendere Lösung: POC-Methode

▪ **Geldbeschaffungskosten**

- Anwendung der Effektivzinsmethode

▪ **Abschreibung/Zuschreibung**

- steuerliche Anerkennung sämtlicher unternehmensrechtlicher Abschreibungsmethoden
- Umkehrmaßgeblichkeit durch lineare Halb-/Ganzjahres-Abschreibungsregelung des EStG
- Differenzen bei ND von PKW und Wohngebäuden werden wohl bestehen bleiben
- Firmenwert Anpassung an das UGB wird empfohlen
- ev. Abschaffung des Abwertungswahlrechtes für Finanzanlagevermögen bei nicht dauerhafter Wertminderung

▪ **Rückstellungen**

- Anpassung des Steuerrechts an das UGB
 - Zinssätze sollten im StR überdacht werden
 - Methoden der Sozialrückstellungen sollten sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach anerkannt werden → ansonsten sollte ein möglichst einfaches Umrechnungsverfahren gewählt werden
- Abschaffung der Aufwandsrückstellungen im UGB

▪ **Einlagen/Entnahmen**

- Begriffsvereinheitlichung, Abstellen auf beizulegenden Wert
- Systematische Unterschiede verbleiben (Sondersteuersätze)

Blick in die Zukunft

WU

WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

- Einheitsbilanz liegt im Interesse der Rechtsökonomie und Rechtssicherheit für viele Anwender
- Grundvoraussetzung für die Vereinheitlichung ist jedenfalls die weitestgehend gleiche Zielsetzung der url und strl Gewinnermittlung
- Zur Erreichung einer Einheitsbilanz wird Folgendes zu beachten sein:
 - **UGB** basiert auf der **EU-Bilanzrichtlinie** (RL 2013/34/EU)
→ alle Anpassungen von Seiten des UGB müssen daher mit der EU-Bilanzrichtlinie **vereinbar** sein
 - **Zwecke der Rechnungslegung** müssen sowohl aus unternehmens- als auch steuerrechtlicher Sicht die **gleichen** sein
→ Periodengerechte, am Gläubigerschutz orientierte Rechnungslegung (Gewinnermittlungs- und Ausschüttungsbemessungsfunktion) = gemeinsame Basis für einheitlich zu verstehende GoB
 - umfassendes ausdrücklich und ausschließlich auf das **UGB bezugnehmendes Maßgeblichkeitsprinzip** (einheitliche GoB)
 - **gleichlautende Terminologie ist erforderlich**
→ Wirtschaftsgut vs Vermögensgegenstand, Teilwert vs beizulegender Wert ...
 - Ansatz- und Bewertungswahlrechte soweit wie möglich **beseitigen**

Was benötigt die Einheitsbilanz? I

- 1) Umfassende **Reform** der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften
 - Aufgabe des § 4 Abs 1 EStG
 - Doppelte Buchführung anhand der §§ 189 ff UGB

→ Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung sind von allen strl Bilanzierern anzuwenden
- 2) Gesetzliche Verankerung und Definition des Verständnisses von **Maßgeblichkeit**
 - Es benötigt eine umfassende Maßgeblichkeit des UGB, nicht bloß „Nischenmaßgeblichkeit“
 - „Formelle“ Maßgeblichkeit
 - Engste Form der Einheitsbilanz; UGB dem Grunde und der Höhe nach maßgeblich für Steuerrecht; Gefahr der Umkehrmaßgeblichkeit Steuerrecht prägt UGB?
 - „Materielle“ Maßgeblichkeit
 - Steuerrechtliche Gewinnermittlung nach UGB-Vorschriften, aber losgelöst von zwingender Anwendung des UGB-Ansatzes
 - Rechtlich aufwendiger, da Abweichung UGB-Bilanz und Steuerbilanz zulässig, solange beide UGB-GoB-konform
 - Höherer Freiheitsgrad für Unternehmen, Einsatz wohl nur vereinzelt denkbar/sinnvoll
- 3) Taxativer **Ausnahmekatalog** der Bestimmungen der §§ 189 ff UGB, die steuerlich nicht oder in anderer Form als im UGB gelten sollen
 - Kein Raum für ein in sich geschlossenes Bilanzsteuerrecht bzw Steuerbilanzrecht, daher kein § 4/1 EStG (s.o.)
 - Weitere Folge: Schaffung expliziter Regelungen für § 4 Abs 3 EStG Gewinnermittler, die sachlich, soweit doppelte Prinzipien gelten, an UGB angelehnt sein sollten
- 4) Klare Trennung des Gewinnermittlungsrechts im Steuerrecht von sonstigen strl Zielsetzungen
 - Lenkungswirkung Steuerrecht
 - Investitionsanreize Steuerrecht

Was benötigt die Einheitsbilanz? II

5) Gemeinsame Auslegung der Bestimmungen

- Aufsteller / Abschlussprüfer / Steuerberater / Finanzverwaltung
- Gewinnermittlungsrichtlinie/GoB/etc
 - AFRAC + BMJ + BMF
- Rechtsprechung OGH/VwGH/EUGH
 - VwGH-Judikatur als „Prüfer“ der Richtigkeit der UGB-Bilanzierung
 - Im Endeffekt davon abhängig, ob und welche (un)geschriebene steuerliche GoB es neben/anstelle der UGB-GoB gibt („Framework“ Steuerrecht vs UGB)
 - Vorlagepflicht an den EuGH bei Auslegungsfragen der Bilanzrichtlinie
 - Bisher anders, weil es unter der Nischenmaßgeblichkeit nicht um die Auslegung der Richtlinie ging, sondern um „eigenständige“ Fragen der Steuerrechts
 - Letztlich auch wieder Frage, ob tatsächlich Unklarheit in Bilanzrecht besteht oder nicht steuerrechtlich zusätzliche (un)geschriebene GoB
 - Dualität OGH – VwGH
 - Gesellschaftsrechtlicher Streit über Bilanzierung → OGH
 - Steuerrechtlicher Streit über Bilanzierung -> VwGH
 - (Un)Einheitlichkeit der Rechtsprechung
- Betriebsprüfung als Ausleger/Prüfer des UGB

Was benötigt die Einheitsbilanz? III

- 6) Bewusstsein, dass vieles NICHT normiert ist oder (zumindest derzeit) trotz anscheinend gleicher Rechtsgrundlage doch unterschiedlich beurteilt wird
- Leasing
 - Factoring
 - Urlaubsrückstellung
 - ...



VIENNA UNIVERSITY OF
ECONOMICS AND BUSINESS

**Abteilung für Rechnungswesen, Steuern
und Jahresabschlussprüfung**

Accounting, Taxation and Auditing Group
Welthandelsplatz 1, 1020 Vienna, Austria

Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus HIRSCHLER

T +43-1-313 36-4606
F +43-1-313 36-904606
klaus.hirschler@wu.ac.at
www.wu.ac.at