

Stellungnahme

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** zur

Behandlung offener Rücklagen im Jahresabschluss

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Handelsrecht und Revision (nunmehr Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision) am 18. Juli 2001; überarbeitet im Juni 2010)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkung	2
2. Gliederung der Rücklagen in der Bilanz.....	2
3. Bildung von Rücklagen	2
3.1. Anwendungsbereich	2
3.2. Kapitalrücklagen.....	3
3.3. Gewinnrücklagen.....	5
4. Auflösung von Rücklagen.....	6
4.1. Gebundene Rücklagen.....	6
4.2. Nicht gebundene Kapitalrücklagen und freie Rücklagen.....	7
4.3. Satzungsmäßige Gewinnrücklagen.....	7
4.4. Bewertungsreserven und sonstige ungesteuerte Rücklagen	8
4.5. Kapitalherabsetzungen	8
5. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	8
6. Sonderfragen zu Rücklagen.....	8
6.1. Rücklage für eigene Anteile und Anteile an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen (§ 225 Abs 5 UGB).....	8
6.2. Rücklagen bei Erwerb von Aktien gemäß § 65 Abs 1 Z 6 oder 8 AktG.....	10
6.3. Rücklagen bei vereinfachten Kapitalherabsetzungen.....	10
6.4. Kapitalherabsetzung zu Lasten von Rücklagen	11
6.5. Begriff der jederzeit auflösbaren Rücklagen	11
6.6. Ausschüttungssperren gemäß § 235 UGB.....	12
6.7. Zuweisungen an Rücklagen bei Gewinn- und Verlustübernahmevereinbarungen.....	12
6.8. Verwendung von Rücklagen bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln.....	13
7. Rücklagen im Konzernabschluss	13
8. Anwendungszeitpunkt.....	13

1. Vorbemerkung

- (1) Diese Stellungnahme behandelt die offenen Rücklagen im Jahresabschluss nach dem UGB. Die Überarbeitung dieser Stellungnahme betrifft vor allem Änderungen, die durch das Inkrafttreten des UGB idF URÄG 2008 notwendig wurden.

2. Gliederung der Rücklagen in der Bilanz

- (2) Das Unternehmensgesetzbuch sieht in § 224 Abs 3 folgende Gliederung vor:

- A. II. Kapitalrücklagen
 - 1. gebundene
 - 2. nicht gebundene
- A. III. Gewinnrücklagen
 - 1. gesetzliche Rücklage
 - 2. satzungsmäßige Rücklagen
 - 3. andere Rücklagen (freie Rücklagen)
- B. Unversteuerte Rücklagen
 - 1. Bewertungsreserve auf Grund von Sonderabschreibungen
 - 2. sonstige unversteuerte Rücklagen

- (3) Gemäß § 225 Abs 5 UGB ist für eigene Anteile und Anteile an herrschenden und mit Mehrheit beteiligten Unternehmen eine Rücklage zu bilden und gesondert auszuweisen (siehe Abschnitt 6.1.).
- (4) Die Bewertungsreserve auf Grund steuerlicher Sonderabschreibungen ist entsprechend den Posten des Anlagevermögens aufzugliedern (§ 230 Abs 1 UGB). Die Zuweisung und die Auflösung im Geschäftsjahr sind in der Bilanz oder im Anhang entsprechend den Posten des Anlagevermögens gesondert anzuführen (§ 230 Abs 2 UGB).
- (5) Alle unversteuerten Rücklagen sind unter Angabe der Vorschriften, nach denen sie gebildet sind, auszuweisen (§ 205 Abs 1 UGB).
- (6) Gemäß § 223 Abs 6 UGB ist eine Zusammenfassung aller unversteuerten Rücklagen zulässig, wenn
- 1. die Einzelposten einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht wesentlich ist, oder
 - 2. dadurch die Klarheit der Darstellung verbessert wird; in diesem Fall müssen die zusammengefassten Posten jedoch im Anhang ausgewiesen werden.
- (7) Weitere Aufgliederungen in der Bilanz oder im Anhang können sich aufgrund von abgabenrechtlichen Vorschriften ergeben.

3. Bildung von Rücklagen

3.1. Anwendungsbereich

- (8) Die Verpflichtung zur Bildung gebundener Rücklagen betrifft die Aktiengesellschaft und gemäß § 23 GmbHG die große GmbH (§ 229 Abs 4 UGB). Wenn in den

folgenden Abschnitten auf „gebundene Rücklagen“ eingegangen wird, ist dies zu beachten. Die eingetragene Personengesellschaft ohne natürliche Person als unbeschränkt haftender Gesellschafter wird trotz des Verweises in § 221 Abs 5 UGB nicht erfasst, weil die speziell für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen nur sinngemäß anzuwenden sind und bei Personengesellschaften ein festes Nennkapital und ein Aufgeld nicht vorgesehen sind.

3.2. Kapitalrücklagen

- (9) Als Kapitalrücklagen sind gemäß § 229 Abs 2 UGB auszuweisen:
1. der Betrag, der bei der ersten oder einer späteren Ausgabe von Anteilen für einen höheren Betrag als den Nennbetrag oder den dem anteiligen Betrag des Grundkapitals entsprechenden Betrag über diesen hinaus erzielt wird;
 2. der Betrag, der bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungsrechte und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielt wird;
 3. der Betrag von Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten;
 4. die Beträge, die bei einer Kapitalherabsetzung gemäß §§ 185 und 192 Abs 5 AktG und gemäß § 59 GmbHG zu binden sind;
 5. der Betrag von sonstigen Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind.
- (10) Die Beträge nach Z 1 bis 4 gehören gemäß § 229 Abs 5 UGB zu den gebundenen, die Zuzahlungen nach Z 5 zu den nicht gebundenen Kapitalrücklagen. Der Gesamtbetrag der gebundenen Teile der Kapitalrücklage(n) ist gesondert auszuweisen.
- zu 1.:**
- (11) Die Verpflichtung zur Einstellung des Unterschiedsbetrags in die gebundene Kapitalrücklage gilt auch dann, wenn Anteile im Zuge von Verschmelzungen und Spaltungen zu einem höheren Ausgabebetrag ausgegeben werden. Auch die Erträge, die bei der Ausübung der Wandlungsrechte durch den Unterschied zwischen der wegfallenden Verbindlichkeit und dem Nennbetrag der hingegebenen Anteile erzielt werden, fallen unter diese Bestimmung.
- (12) Bei Einlagen auf Grund von Umgründungen (Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen, Zusammenschlüssen, Realteilungen, Spaltungen) ist gemäß § 202 Abs 2 Z 1 UGB eine Fortführung der Buchwerte zulässig. Der Ansatz von Zwischenwerten kommt nicht in Betracht. Der Begriff der Umgründung ist zwar vom UmgrStG geprägt, aber nicht mit dem Anwendungsbereich dieses Gesetzes gleichzusetzen. Deshalb können Umgründungen iS des § 202 Abs 2 UGB auch dann vorliegen, wenn die Voraussetzungen des UmgrStG nicht erfüllt sind. Eine Orientierung an den Typen des UmgrStG ist angebracht.
- (13) Die Möglichkeit zur Fortführung des Buchwerts besteht etwa nicht, wenn einzelne Vermögensgegenstände (zB eine Liegenschaft oder Wertpapiere) bei der Gründung oder im Zuge einer Kapitalerhöhung als Sacheinlage eingebracht werden. Diese Vermögensgegenstände sind mit dem Wert, der sich gemäß § 202 Abs 1 UGB ergibt, das ist der beizulegende Wert, anzusetzen; der Unterschiedsbetrag zum Nennbetrag der dafür ausgegebenen Anteile ist von Aktiengesellschaften und von großen Gesellschaften mit beschränkter Haftung in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen.

- (14) Bei Einbringungen ist es unternehmensrechtlich zulässig, anstelle der Buchwerte die höheren beizulegenden Werte anzusetzen; dies gilt auch für Verschmelzungen, Umwandlungen, Zusammenschlüsse, Realteilungen und Spaltungen. In diesen Fällen ist von Aktiengesellschaften und von großen Gesellschaften mit beschränkter Haftung der über den Nennbetrag der dafür ausgegebenen Anteile hinausgehende Wert in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen. Erfolgt im Zusammenhang mit der Umgründung keine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft, ist dieser Betrag in eine ungebundene Kapitalrücklage einzustellen.

zu 2.:

- (15) Nach dieser Bestimmung ist der bei der Ausgabe von Wandelschuldverschreibungen und Optionsschuldverschreibungen erzielte Ertrag in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen. Der Betrag entspricht dem Entgelt für das Wandlungs- oder Optionsrecht. Er kann sich aus einem über dem Nennwert der Schuldverschreibung liegenden Ausgabebetrag oder auch aus der Unterverzinslichkeit der Anleihe oder aus Wertangaben in den Emissionsbedingungen ergeben.

zu 3. und 5.:

- (16) Eine Zuzahlung liegt vor, wenn durch die Zuwendung weder eine Forderung an den Zahlenden abgestattet noch eine Verbindlichkeit gegenüber diesem begründet wird und die Zahlung nicht ein Aufgeld anlässlich einer Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals darstellt.
- (17) Zuzahlungen gegen Gewährung eines Vorzugs sind in eine gebundene Kapitalrücklage einzustellen. Solche Zuzahlungen liegen insbesondere vor, wenn bestimmten Gesellschaftern Vorrechte bei der Gewinnverteilung, bei der Einräumung von Aufsichtsratssitzen (bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung auch bei der Geschäftsführung) oder bei der Verteilung des Liquidationserlöses eingeräumt werden.
- (18) Sonstige Zuzahlungen aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Verbindungen – dazu gehören jedenfalls solche von verbundenen Unternehmen – sind in voller Höhe, dh ohne Abzug der mit den Zuzahlungen verbundenen und von der Gesellschaft zu tragenden Aufwendungen, in eine nicht gebundene Kapitalrücklage einzustellen.
- (19) Nicht durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasste Zuzahlungen – im Wesentlichen Zuschüsse Dritter – sind nicht in die im Unternehmensgesetzbuch genannten Rücklagen einzustellen. (Siehe dazu auch die AFRAC-Stellungnahme zur Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor.) Wenn Zuzahlungen im Rahmen der Rechnungsabgrenzungsposten oder als gesonderter Bilanzposten passiviert oder von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gegenständen des Anlagevermögens abgezogen werden, werden diese Zuschüsse nach Maßgabe der Auflösung der Rechnungsabgrenzungsposten oder der gesonderten Bilanzposten bzw der Abschreibung oder Veräußerung der Anlagegegenstände erfolgswirksam; ansonsten sind sie im Zeitpunkt des Zufließens als Ertrag oder Aufwandsminderung auszuweisen.
- (20) Zuzahlungen durch Zuführung von Sachgegenständen sind nach den im zweiten und dritten Absatz der Erläuterungen zu Z 1 dargestellten Grundsätzen zu bewerten. Werden bei Umgründungen im Sinne von § 202 Abs 2 UGB vom

Empfänger der Einlage die Buchwerte des Einbringenden nicht fortgeführt, sondern wird die Einlage zum höheren beizulegenden Wert angesetzt, darf der Unterschiedsbetrag gemäß § 235 Z 3 UGB nicht den ausschüttbaren Gewinn erhöhen, auch wenn er in eine nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt wird. Diese Ausschüttungssperre vermindert sich in den Folgejahren nach Maßgabe der Abschreibungen und der Abgänge der zugeführten Gegenstände.

zu 4.:

- (21) Die Vorgangsweise bei Kapitalherabsetzungen wird in den Abschnitten 6.3. und 6.4. behandelt.

3.3. Gewinnrücklagen

- (22) Als Gewinnrücklagen dürfen gemäß § 229 Abs 3 UGB nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Jahresüberschuss nach Berücksichtigung der Veränderung unverteuerter Rücklagen gebildet worden sind. Daraus ergibt sich, dass für eine Zuweisung an eine Gewinnrücklage nur ein positiver Saldo aus Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag und Veränderung der unverteuerten Rücklagen zur Verfügung steht. Zu Lasten dieses positiven Saldos sind vorweg die Einstellungen in die bei Aktiengesellschaften und großen Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorgesehene gesetzliche Rücklage – soweit diese das nach Gesetz oder Satzung erforderliche Ausmaß noch nicht erreicht hat – zu verrechnen.
- (23) Ein Verlustvortrag kürzt mangels gesetzlicher Vorschriften die in einem Geschäftsjahr zulässige Zuweisung an Gewinnrücklagen nicht.
- (24) Ein Gewinnvortrag kann in einem späteren Geschäftsjahr nur von dem für die Beschlussfassung über die Ergebnisverwendung befugten Gesellschaftsorgan einer Gewinnrücklage zugeführt werden, sofern er nachweislich aus Jahresüberschüssen (unter Berücksichtigung der Veränderung unverteuerter Rücklagen) vorangegangener Geschäftsjahre stammt. Gewinnvorträge, die aus der Auflösung von nicht gebundenen Kapitalrücklagen stammen, dürfen nicht für Zuweisungen an Gewinnrücklagen verwendet werden, da es sich dabei nicht um Beträge handelt, die aus einem Jahresüberschuss stammen.
- (25) Zu beachten ist, dass es bei Aktiengesellschaften gemäß § 104 Abs 4 AktG einer besonderen Satzungsermächtigung bedarf, damit die Hauptversammlung den Bilanzgewinn ganz oder teilweise von der Verteilung ausschließen kann, dh dass sie beschließen darf, den Bilanzgewinn ganz oder teilweise einer Gewinnrücklage zuzuweisen oder auf neue Rechnung vorzutragen. Der Vorstand darf einen entsprechenden Gewinnverwendungsvorschlag nur machen, wenn eine solche Ermächtigung in der Satzung enthalten ist. Das Gleiche gilt gemäß § 35 Abs 1 Z 1 GmbHG für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- (26) Der gesetzlichen Rücklage sind gemäß § 229 Abs 6 UGB Beträge zuzuführen, wenn die gebundenen Rücklagen, das sind die gebundene Kapitalrücklage und die gesetzliche Rücklage, den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Nennkapitals (ohne Kürzung um ausstehende Einlagen) noch nicht erreicht haben. Der gesetzlichen Rücklage sind mindestens 5 vH des um einen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses nach Berücksichtigung der Veränderung unverteuerter Rücklagen zuzuführen, bis der Betrag der gebundenen Rücklagen insgesamt (gebundene Kapitalrücklage und gesetzliche Rücklage) den

zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Nennkapitals erreicht hat. Eine darüber hinausgehende Zuweisung ist nicht zulässig. Wenn eine in der Satzung vorgesehene höhere Grenze für die gebundenen Rücklagen durch eine Satzungsänderung herabgesetzt wird, berechtigt dies nicht zu einer Verminderung der vorhandenen gesetzlichen Rücklage; eine weitere Dotierung der gesetzlichen Rücklage ist jedoch nur erforderlich, wenn die gebundenen Rücklagen die niedrigere Grenze nicht erreichen.

- (27) Bei einer Änderung der Bestimmungen über satzungsmäßige Rücklagen, die nicht als gebundene Rücklagen bezeichnet wurden, hängt es von der Formulierung der Satzungsänderung ab, ob eine Anpassung der satzungsmäßigen Rücklagen, die in der Vergangenheit aus Jahresüberschüssen gebildet wurden, zulässig ist.
- (28) Für die Bildung von Bewertungsreserven und sonstigen un versteuerten Rücklagen bestehen keine unternehmensrechtlichen Beschränkungen; dh sie können auch in Jahren gebildet werden, in denen sie im Jahresüberschuss keine Deckung finden.

4. Auflösung von Rücklagen

4.1. Gebundene Rücklagen

- (29) Gebundene Rücklagen, das sind die gebundene Kapitalrücklage (vgl Abschnitt 3.2., Rz 9, Z 1 bis 4) und die gesetzliche Rücklage (vgl Abschnitt 3.3., Rz 26), dürfen gemäß § 229 Abs 7 UGB nur zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden.
- (30) Der Auflösung der gesetzlichen Rücklage steht nicht entgegen, dass freie, zum Ausgleich von Wertminderungen und zur Deckung von sonstigen Verlusten bestimmte Rücklagen vorhanden sind (§ 229 Abs 7 Satz 2 UGB). Eine gebundene Kapitalrücklage darf hingegen nur aufgelöst werden, wenn keine nicht gebundenen Rücklagen zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes vorhanden sind. Das Vorhandensein von un versteuerten Rücklagen bildet kein Hindernis für die Auflösung einer gebundenen Kapitalrücklage. Dem Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes steht nicht entgegen, dass dieser durch einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr bedingt ist. Es ist aber nicht zulässig, die gesetzliche Rücklage zur Deckung eines Bilanzverlustes, der sich aufgrund eines Verlustvortrags ergibt, aufzulösen, wenn in dem Geschäftsjahr ein Jahresüberschuss entstanden ist und dieser zur Gänze oder teilweise einer Gewinnrücklage zugewiesen wurde.
- (31) Auch Bilanzverluste, die durch Bildung un versteuerter Rücklagen entstehen, dürfen durch Auflösung von gebundenen Rücklagen ausgeglichen werden. Es sollte jedoch darauf geachtet werden, dass dies in der Folge nicht zu einer Verletzung der in § 229 Abs 7 UGB zum Ausdruck gebrachten Zielsetzung führt. Diese Vorschrift soll verhindern, dass gebundene Kapitalrücklagen für Gewinnausschüttungen verwendet werden; ein solches Ergebnis darf auch auf dem Umweg über un versteuerte Rücklagen nicht erreicht werden.
- (32) Es ist nicht zulässig, die gesetzliche Rücklage zur Deckung eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufzulösen und gleichzeitig durch Auflösung von nicht gebundenen Rücklagen einen ausschüttbaren Bilanzgewinn auszuweisen.
- (33) Wenn sich herausstellt, dass ein in der Bilanz fälschlicherweise als gebundene Rücklage bezeichneter Betrag tatsächlich nicht gebundenes Eigenkapital darstellt,

ist bezüglich der Behandlung dieses Betrags darauf zu achten, dass das Vertrauen Dritter, insbesondere der Gläubiger der Gesellschaft, in den veröffentlichten Jahresabschluss nicht getäuscht wird.

- (34) Dieser Forderung wird nur dann entsprochen, wenn
- ein in der Bilanz als gebundene Rücklage ausgewiesener Betrag in dem darauf folgenden Geschäftsjahr nur zur Deckung eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes verwendet wird und
 - die Umgliederung eines solchen Betrags in eine ungebundene Rücklage zu keiner für die Gläubiger nicht vorhersehbaren Verschlechterung ihrer Sicherheit führt und im Anhang darüber berichtet wird.
- (35) Bei einem Verstoß gegen diese Grundsätze hat der Abschlussprüfer – in gleicher Weise wie wenn eine im Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften gebildete gebundene Rücklage nicht widmungsgemäß verwendet wird – die Redepflicht gemäß § 273 Abs 2 UGB auszuüben und den Bestätigungsvermerk einzuschränken. Hinzuweisen ist darauf, dass ein festgestellter Jahresabschluss einer Aktiengesellschaft gemäß § 202 Abs 1 Z 2 AktG nichtig sein kann, wenn durch seinen Inhalt Vorschriften verletzt werden, die ausschließlich oder überwiegend dem Schutz der Gläubiger der Gesellschaft dienen.

4.2. Nicht gebundene Kapitalrücklagen und freie Rücklagen

- (36) Freie Rücklagen (nicht gebundene Kapitalrücklagen – vgl Abschnitt 3.2., Rz 9, Z 5 – und Gewinnrücklagen) dürfen – soweit nicht eine Satzungsbestimmung (vgl Abschnitt 4.3.) oder eine Regelung in einem Verschmelzungs-, Einbringungs- oder Spaltungs- und Übernahmevertrag (insbesondere zur Verhinderung eines kapitalherabsetzenden Effekts) entgegensteht – jederzeit aufgelöst werden; ihre Auflösung kann – soweit keine Ausschüttungssperre besteht (siehe insbes §§ 226 Abs 2, 235 UGB) – auch zu einem ausschüttbaren Bilanzgewinn führen. Die Auflösung einer durch Zuzahlungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gebildeten nicht gebundenen Kapitalrücklage ist auch in dem Geschäftsjahr zulässig, in dem diese Zuzahlungen geleistet und die zugezahlten Beträge zunächst in eine nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt wurden. In der Gewinn- und Verlustrechnung ist dies entsprechend darzustellen (siehe Abschnitt 5.).
- (37) Wenn sich in einem späteren Geschäftsjahr herausstellt, dass eine als gebunden auszuweisende Kapitalrücklage irrtümlich als nicht gebundene Rücklage bezeichnet wurde, ist eine Umgliederung in den Bilanzposten Gebundene Kapitalrücklagen vorzunehmen. Bezüglich der Verwendung einer solchen Rücklage sind in dem Jahr, in dem die Umgliederung erfolgt, bereits die für gebundene Kapitalrücklagen geltenden Vorschriften anzuwenden.

4.3. Satzungsmäßige Gewinnrücklagen

- (38) Die Auflösung von satzungsmäßigen Gewinnrücklagen ist in der Satzung geregelt. Solche Rücklagen müssen jedenfalls aufgelöst werden, bevor eine gebundene Kapitalrücklage zur Deckung eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden darf; entgegenstehende Satzungsbestimmungen müssten daher geändert werden.

4.4. Bewertungsreserven und sonstige unversteuerte Rücklagen

- (39) Eine Bewertungsreserve ist gemäß § 205 Abs 2 UGB insoweit aufzulösen, als die Vermögensgegenstände, für die sie gebildet wurde, aus dem Vermögen ausscheiden oder die steuerliche Wertminderung durch unternehmensrechtliche Abschreibungen zu ersetzen ist. Eine frühere Auflösung von Bewertungsreserven ist jederzeit zulässig; in diesem Fall besteht jedoch für den durch die Auflösung der Bewertungsreserve gewonnenen Ertrag eine Ausschüttungssperre (§ 235 Z 2 UGB; vgl Abschnitt 6.6.).
- (40) Wann sonstige unversteuerte Rücklagen aufgelöst werden müssen, ergibt sich aus den steuerrechtlichen Vorschriften. Aus unternehmensrechtlicher Sicht dürfen sonstige unversteuerte Rücklagen jederzeit aufgelöst werden.

4.5. Kapitalherabsetzungen

- (41) Bezüglich der Auflösung von Rücklagen im Falle von Kapitalherabsetzungen wird auf Abschnitt 6.3. verwiesen.

5. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung

- (42) § 231 Abs 2 und 3 UGB schreiben folgende Gliederung der Rücklagenveränderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung vor:

Auflösung unverteuerter Rücklagen
Auflösung von Kapitalrücklagen
Auflösung von Gewinnrücklagen
Zuweisung zu unverteuerten Rücklagen
Zuweisung zu Gewinnrücklagen

- (43) Die Auflösungen und Zuweisungen sind gemäß den in der Bilanz ausgewiesenen Unterposten aufzugliedern. Gemäß § 232 Abs 4 UGB sind die Zuführungen zu unverteuerten Rücklagen sowie die Erträge aus deren Auflösung unter Hinweis auf die maßgebliche steuerliche Rechtsgrundlage in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang gesondert anzuführen. Umgliederungen innerhalb der unverteuerten Rücklagen dürfen ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung verrechnet werden. Die Übertragung von unverteuerten Rücklagen auf Gewinnrücklagen ist dagegen stets über die Gewinn- und Verlustrechnung zu führen.

6. Sonderfragen zu Rücklagen

6.1. Rücklage für eigene Anteile und Anteile an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen (§ 225 Abs 5 UGB)

- (44) Gemäß § 225 Abs 5 UGB ist für eigene Anteile und Anteile an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen in Höhe des Bilanzwertes dieser Anteile eine Rücklage zu bilden und gesondert auszuweisen. Diese Rücklage darf durch Umwidmung frei verfügbarer (nicht gebundener) Kapital- und Gewinnrücklagen gebildet werden, soweit diese einen Verlustvortrag übersteigen; gesetzlich oder satzungsmäßig gebundene Rücklagen dürfen demnach nicht umgewidmet werden. Die Bildung durch Umwidmung vorhandener Rücklagen ist nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung zu führen. Die Bildung zu Lasten des Jahresergebnisses ist

zulässig, doch hat eine allenfalls erforderliche Zuweisung an die gesetzliche Rücklage Vorrang. Da das Gesetz keine Rangfolge der Dotierungsquellen (Umwidmung bestehender Rücklagen oder Bildung zu Lasten des Jahresergebnisses) vorsieht, fällt deren Wahl in die Entscheidungskompetenz des Erstellers des Jahresabschlusses.

- (45) Die Rücklage gemäß § 225 Abs 5 UGB ist unabhängig von der Art ihrer Bildung (Umwidmung von Kapital- oder Gewinnrücklagen oder Bildung zu Lasten des Jahresergebnisses) in einem Betrag, zweckdienlich nach der Postengruppe Gewinnrücklagen, auszuweisen; der durch Umwidmung von Kapitalrücklagen gewonnene Betrag muss in Evidenz gehalten werden.
- (46) Ein Beherrschungsverhältnis kann auch bei einer Minderheitsbeteiligung vorliegen, wenn die Herrschaftsrechte der Minderheitsgesellschafter durch vertragliche Vereinbarungen begründet sind. Für wechselseitige Minderheitsbeteiligungen ist die Vorschrift über die Bildung von Rücklagen für eigene Aktien nicht anzuwenden.
- (47) Der Erwerb von eigenen Anteilen und von Anteilen herrschender oder mit Mehrheit beteiligter Unternehmen ist gemäß § 65 Abs 2 AktG nur zulässig, wenn die Aktien voll eingezahlt sind und die Gesellschaft die gemäß § 225 Abs 5 UGB vorgeschriebene Rücklage bilden kann, ohne dass das Nettoaktivvermögen zu Buchwerten das Grund-/Stammkapital und eine nach Gesetz oder Satzung vorgeschriebene gebundene Rücklage unterschreitet.
- (48) Dies gilt dann nicht, wenn der Erwerb
- unentgeltlich oder in Ausführung einer Einkaufskommission durch ein Kreditinstitut,
 - durch Gesamtrechtsnachfolge oder
 - aufgrund eines Beschlusses der Hauptversammlung zur Einziehung nach den Vorschriften über die Herabsetzung des Grundkapitals
- erfolgt. Im erstgenannten dieser drei Fälle gilt jedoch die Bedingung der Volleinzahlung.
- (49) Der Erwerb eigener Anteile ist daher – wenn nicht einer der vorstehend angeführten Ausnahmetatbestände vorliegt – nur zulässig, wenn im Zeitpunkt des Erwerbs über einen Verlustvortrag hinausgehende frei verfügbare Rücklagen, Gewinnvorträge oder Gewinne aus dem laufenden Geschäftsjahr in Höhe der gemäß § 225 Abs 5 UGB zu bildenden Rücklage vorhanden sind und ein Jahresfehlbetrag, der das Dotierungserfordernis übersteigt, nicht zu erwarten ist.
- (50) Wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass im Zeitpunkt des Erwerbs der eigenen Anteile nicht genügend hohe freie Eigenmittel vorhanden waren, ändert dies nichts an der rechtlichen Wirksamkeit des Erwerbs. Ein Bilanzverlust, der in diesem Fall durch die Dotierung der Rücklage gemäß § 225 Abs 5 UGB zu Lasten des Jahresergebnisses verursacht wird, darf im Hinblick auf die Zielsetzung des § 65 Abs 2 AktG nicht durch Auflösung von gebundenen Rücklagen ausgeglichen werden.
- (51) Eine Verminderung der Eigenmittel nach Erwerb der eigenen Anteile und der Anteile an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen hat keinen Einfluss auf den Stand der Rücklage gemäß § 225 Abs 5 UGB und auf die Zulässigkeit des Besitzes der Anteile.

- (52) Die Rücklage für eigene Anteile ist insoweit aufzulösen, als die Anteile, für die sie gebildet worden ist, aus dem Vermögen ausgeschieden sind oder für sie in der Bilanz ein niedrigerer Betrag angesetzt wird. Die Auflösung soll entsprechend der Bildung der Rücklage die nicht gebundenen Kapital- und Gewinnrücklagen (bei Umwidmung) oder den Bilanzgewinn (bei Auflösung zugunsten des Jahresergebnisses) erhöhen.
- (53) Die Vorschriften über die Bildung einer Rücklage für eigene Anteile gelten auch beim Erwerb von Anteilen des Mutterunternehmens durch das Tochterunternehmen; die Rücklage gemäß § 225 Abs 5 UGB ist in diesem Fall beim Tochterunternehmen zu bilden.

6.2. Rücklagen bei Erwerb von Aktien gemäß § 65 Abs 1 Z 6 oder 8 AktG

- (54) In § 229 Abs 1 UGB ist vorgesehen, dass bei Erwerb von eigenen Aktien zur Einziehung und in einem vergleichbaren Fall das Wahlrecht besteht, statt der Bildung einer Rücklage für eigene Anteile den Nennbetrag oder den rechnerischen Wert der Aktien in der Vorspalte offen vom Posten Nennkapital abzuziehen. In diesem Fall sind gemäß § 192 Abs 5 AktG in Höhe der Verminderung des Nennkapitals frei verfügbare, jederzeit auflösbare Rücklagen auf gebundene Rücklagen umzuwidmen, und der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert dieser Aktien und ihren Anschaffungskosten ist mit nicht gebundenen Kapitalrücklagen und/oder freien Gewinnrücklagen zu verrechnen.

6.3. Rücklagen bei vereinfachten Kapitalherabsetzungen¹

- (55) Eine vereinfachte Kapitalherabsetzung liegt vor, wenn die Herabsetzung des Grund- oder Stammkapitals dazu dient, einen ansonsten auszuweisenden Bilanzverlust zu decken und allenfalls – in begrenztem Ausmaß – Beträge in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen (§ 182 Abs 1 AktG bzw § 59 Abs 1 GmbHG).
- (56) Sie ist nur zulässig, nachdem der 10 vH des nach der Herabsetzung verbleibenden Nennkapitals übersteigende Teil der gebundenen Rücklagen und alle nicht gebundenen Kapitalrücklagen sowie alle satzungsmäßigen und sonstigen Gewinnrücklagen vorweg aufgelöst sind (§ 183 AktG); zu diesen Rücklagen zählen nicht die un versteuerten Rücklagen und die Rücklage für eigene Anteile.
- (57) Die Beträge, die aus der Auflösung von Rücklagen und aus der Kapitalherabsetzung gewonnen werden, dürfen nicht zu Zahlungen an Aktionäre (Gesellschafter) und zur Befreiung der Aktionäre (Gesellschafter) von der Verpflichtung zur Leistung von Einlagen verwendet werden. Sie dürfen nur zur Abdeckung eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes und allenfalls – soweit dies im Beschluss der Haupt- bzw Generalversammlung als Zweck der Herabsetzung angegeben ist – zur Einstellung von Beträgen in die gebundene Kapitalrücklage verwendet werden (§ 184 AktG bzw § 59 Abs 2 GmbHG). Auch die weiteren Absätze dieses Abschnitts gelten sinngemäß auch für Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 59 Abs 1 Satz 6 GmbHG).
- (58) Gemäß § 186 AktG darf die Einstellung von aus der Kapitalherabsetzung und der Auflösung von Rücklagen gewonnenen Beträgen in die gebundene Kapitalrücklage

¹ Bei ordentlichen Kapitalherabsetzungen dürfen gebundene Rücklagen der Gesellschaft nicht aufgelöst werden.

10 vH des nach der Herabsetzung verbleibenden Grundkapitals oder dessen Mindestnennbetrags gemäß § 7 AktG nicht übersteigen. Beträge, die nach der Beschlussfassung über die Kapitalherabsetzung nach den allgemeinen Vorschriften (§ 229 Abs 2 Z 2 bis 4 UGB) in die gebundenen Rücklagen einzustellen sind, bleiben bei der Ermittlung des Höchstbetrages der gebundenen Rücklagen auch dann außer Betracht, wenn ihre Zahlung auf einem Beschluss beruht, der zugleich mit dem Beschluss über die Kapitalherabsetzung gefasst wird.

- (59) Ein Gewinn darf gemäß § 187 AktG nicht ausgeschüttet werden, bevor die gebundenen Rücklagen 10 vH des Grundkapitals nach der Kapitalherabsetzung bzw dessen Mindestnennbetrags gemäß § 7 AktG erreicht haben.
- (60) Wenn sich bei der Aufstellung des Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr, in dem eine vereinfachte Kapitalherabsetzung beschlossen wurde, oder für eines der beiden folgenden Geschäftsjahre herausstellt, dass die Verluste in der bei der Beschlussfassung angenommenen Höhe tatsächlich nicht eingetreten sind oder ausgeglichen waren, ist der Unterschiedsbetrag gemäß § 185 AktG in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen. Dies gilt nicht nur für große, sondern auch für mittelgroße und kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung (keine Einschränkung auf große Gesellschaften in § 59 GmbHG).

6.4. Kapitalherabsetzung zu Lasten von Rücklagen

- (61) Die Vorschriften über die ordentliche Kapitalherabsetzung brauchen gemäß § 192 Abs 3 AktG nicht befolgt zu werden, wenn Aktien, auf die der Ausgabebetrag voll geleistet ist,
- der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden oder
 - zu Lasten des sich aus der Jahresbilanz ergebenden Bilanzgewinns, einer freien Rücklage oder einer Rücklage gemäß § 225 Abs 5 Satz 2 UGB (Rücklage für eigene Anteile) eingezogen werden (siehe auch Abschnitt 6.2.).
- (62) In diesen Fällen ist in die gebundenen Rücklagen ein Betrag einzustellen, der dem auf die eingezogenen Aktien entfallenden Betrag entspricht (§ 192 Abs 5 AktG).

6.5. Begriff der jederzeit auflösbaren Rücklagen

- (63) Gemäß § 226 Abs 2 UGB ist in jenen Fällen, in denen ein aktiver Steuerabgrenzungsposten ausgewiesen wird, die Ausschüttung eines Bilanzgewinns nur insoweit zulässig, als nach der Ausschüttung jederzeit auflösbare Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags in Höhe dieses Aktivpostens vorhanden sind.
- (64) Zu den jederzeit auflösbaren Rücklagen gehören neben den nicht gebundenen Kapital- und Gewinnrücklagen und dem nach Ausschüttung verbleibenden Gewinnvortrag auch die um eine allfällige Ertragsteuerbelastung (derzeit 25 vH) gekürzten un versteuerten Rücklagen, soweit für diese keine Ausschüttungssperre besteht. Die Kürzung der un versteuerten Rücklagen um die Ertragsteuerbelastung kann insoweit unterbleiben, als ihnen steuerliche Verlustvorträge gegenüberstehen.
- (65) Zu den jederzeit auflösbaren Rücklagen gehören nicht

- die Bewertungsreserve, da sie ohne die Sanktion der Ausschüttungssperre nach § 235 Z 2 UGB nur nach Maßgabe des § 205 Abs 2 UGB aufgelöst werden kann,
 - eine Rücklage für eigene Anteile,
 - nicht gebundene Kapitalrücklagen, die bei Umgründungen gebildet wurden und für die eine Ausschüttungssperre gemäß § 235 Z 3 UGB besteht.
- (66) Weitere Rücklagen, die nur zur Deckung eines ansonsten in der Bilanz auszuweisenden Verlustes aufgelöst werden dürfen, sind im Bankwesengesetz und im Versicherungsaufsichtsgesetz geregelt.

6.6. Ausschüttungssperren gemäß § 235 UGB

- (67) Gemäß § 235 UGB sind
- durch Zuschreibungen gewonnene Beträge,
 - Erträge aus der freiwilligen Auflösung von Bewertungsreserven und
 - Erträge aus der Auflösung von Kapitalrücklagen in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert des durch eine Umgründung eingebrachten Vermögens und dem in der Bilanz angesetzten höheren beizulegenden Wert
- von der Ausschüttung ausgeschlossen.
- (68) Um zu verhindern, dass in Jahren, in denen ein Bilanzgewinn ausgewiesen wird, über diese Beträge von der Hauptversammlung bzw der Generalversammlung ein Ausschüttungsbeschluss gefasst wird, sollten diese Beträge bei Aufstellung des Jahresabschlusses einer Rücklage zugewiesen und im Anhang angegeben werden.
- (69) Diese Rücklage kann insoweit vermindert werden, als
- die Zuschreibungen durch Abschreibungen kompensiert werden oder
 - der Vermögensgegenstand, dessen Bilanzwert durch eine Zuschreibung erhöht wurde, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder
 - sich die Ausschüttungssperre wegen der in § 205 Abs 2 UGB vorgeschriebenen Auflösung der Bewertungsreserve vermindert oder
 - der im Wege der Umgründung eingebrachte Vermögensgegenstand abgeschrieben wird oder aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder
 - die Rücklage zur Abdeckung von Verlusten oder zur Bildung einer Rücklage für eigene Anteile verwendet wird.

6.7. Zuweisungen an Rücklagen bei Gewinn- und Verlustübernahmevereinbarungen

- (70) Die Dotierung der gesetzlichen Rücklage und einer Rücklage für eigene Anteile geht einer Gewinnabfuhr vor. Ob auch andere Gewinnrücklagen vor der Gewinnabfuhr gebildet werden können oder müssen, ist in der Gewinn- und Verlustübernahmevereinbarung zu regeln; die Zuweisungen an unbesteuerter Rücklagen werden in der Regel durch Gewinnabfuhrvereinbarungen nicht eingeschränkt.

6.8. Verwendung von Rücklagen bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln

- (71) Für Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln nach den Vorschriften des Kapitalberichtigungsgesetzes können offene Rücklagen, soweit dies mit ihrer Zweckbestimmung vereinbar ist, einschließlich eines Gewinnvortrages bzw abzüglich eines Verlustes einschließlich eines Verlustvortrages verwendet werden. Gebundene Rücklagen können nur umgewandelt werden, soweit sie den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Nennkapitals nach der Kapitalerhöhung übersteigen; auch eine Verwendung von Rücklagen für eigene Anteile für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ist nicht zulässig.
- (72) Bewertungsreserven und sonstige unversteuerte Rücklagen können nicht umgewandelt werden; sie müssen, wenn ihre Einbeziehung in die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gewünscht wird, in dem Jahresabschluss, der der Kapitalerhöhung zugrunde gelegt wird, aufgelöst werden. Ausschüttungssperren, die sich aufgrund der Auflösung von unversteuerten Rücklagen ergeben, bilden kein Hindernis für die Verwendung dieser Beträge für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln.

7. Rücklagen im Konzernabschluss²

- (73) In der Konzernbilanz kann es als zulässig angesehen werden, den Gesamtbetrag der Konzern-Eigenmittel, die nicht als Grundkapital der Muttergesellschaft oder als Bilanzgewinn ausgewiesen werden, als Rücklage ohne weitere Untergliederung auszuweisen. Wenn auch unversteuerte Rücklagen in diese Rücklage einbezogen werden, sind die Vorschriften des § 253 Abs 3 UGB über den Abzug latenter Steuern zu beachten.
- (74) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung können die Veränderungen der in der Bilanz ausgewiesenen Rücklage gleichfalls zusammengefasst werden. Es ist auch zulässig, die Veränderungen dieser Rücklage in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung überhaupt nicht zu zeigen; die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung endet in diesem Fall mit dem Konzern-Jahresüberschuss bzw Konzern-Jahresfehlbetrag.
- (75) Eine Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals und ihrer Entwicklung ist ein Teil des Konzernabschlusses (§ 250 Abs 1 Satz 1 UGB). In diese Darstellung fließen die Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung der Jahresabschlüsse ausländischer Tochterunternehmen, die Veränderung des Grundkapitals der Muttergesellschaft und die allfällige Ausschüttung des Bilanzgewinns ein. (Vgl die Stellungnahme des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation zur Darstellung der Komponenten des Konzerneigenkapitals und ihrer Entwicklung KFS/BW 4.)

8. Anwendungszeitpunkt

- (76) Diese Stellungnahme ist ab Veröffentlichung zu beachten.

² Dieser Abschnitt geht nicht auf den Ausweis der Rücklagen in Konzernabschlüssen nach § 245a UGB ein.