

Stellungnahme

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** 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 als Stellungnahme KFS/RL 11, zuletzt überarbeitet im März 2016)*

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkung	2
2. Gliederung der Rücklagen in der Bilanz.....	2
3. Bildung von Rücklagen	2
3.1. Kapitalrücklagen.....	2
3.2. Gewinnrücklagen.....	4
3.3. Rücklagen für Anteile an Mutterunternehmen und für eigene Anteile.....	5
4. Auflösung von Rücklagen	5
4.1. Gebundene Rücklagen	5
4.2. Freie Rücklagen	6
4.3. Satzungsmäßige Gewinnrücklagen.....	6
4.4. Kapitalherabsetzungen	6
5. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	7
6. Sonderfragen zu Rücklagen.....	7
6.1. Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen (§ 225 Abs. 5 UGB)	7
6.2. Rücklage für eigene Anteile (§ 229 Abs. 1a UGB)	8
6.3. Rücklagen bei vereinfachten Kapitalherabsetzungen.....	8
6.4. Kapitalherabsetzung zu Lasten von Rücklagen	9
6.5. Begriff der jederzeit auflösbaren Rücklagen	9
6.6. Zuweisungen an Rücklagen bei Gewinn- und Verlustübernahmevereinbarungen	10
6.7. Verwendung von Rücklagen bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln.....	10
7. Anwendungszeitpunkt.....	10

* *Zur Anpassung der Stellungnahme an Änderungen in den Rechtsvorschriften und anderen fachlichen Regelungen seit ihrer Verabschiedung.*

1. Vorbemerkung

- (1) Diese Stellungnahme behandelt die offenen Rücklagen im Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB). Die letzte Überarbeitung dieser Stellungnahme betrifft vor allem Änderungen, die durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz (RÄG) 2014 notwendig wurden.

2. Gliederung der Rücklagen in der Bilanz

- (2) Das UGB 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)

Weitere Rücklagen enthalten die Rechnungslegungsvorschriften für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen.

Unternehmen, welche Anteile an Mutterunternehmen oder eigene Anteile besitzen, müssen die in Abschnitt 3.3. angeführten Rücklagen bilden.

Schließlich kann sich die Verpflichtung zur Bildung von Rücklagen oder zur Aufgliederung von Rücklagen im Anhang aufgrund von abgabenrechtlichen Vorschriften ergeben.

3. Bildung von Rücklagen

3.1. Kapitalrücklagen

- (3) 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.

- (4) Die in Z 1 bis 4 genannten Beträge gehören gemäß § 229 Abs. 5 UGB zu den gebundenen, die Zuzahlungen nach Z 5 zur nicht gebundenen Kapitalrücklage. Der Gesamtbetrag der gebundenen Teile der Kapitalrücklage(n) ist gesondert auszuweisen.

- (5) Zur Bildung gebundener Rücklagen sind Aktiengesellschaften und gemäß § 23 GmbHG große Gesellschaften mit beschränkter Haftung verpflichtet (§ 229 Abs. 4

UGB). Diese Beschränkung ist zu beachten, wenn in dieser Stellungnahme gebundene Rücklagen behandelt werden.

zu 1.:

- (6) Die Verpflichtung zur Einstellung des Unterschiedsbetrags in die gebundene Kapitalrücklage gilt auch dann, wenn Anteile im Zuge von Umgründungen (vgl. zum Begriff „Umgründungen“ KFS/RL 25 i.d.F. September 2014, Rz 92) zu einem höheren Ausgabebetrag ausgegeben werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Bewertung der umgründungsbedingten Einlage mit dem beizulegenden Wert gemäß § 202 Abs. 1 UGB oder mit den fortgeführten Buchwerten gemäß § 202 Abs. 2 Z 1 UGB erfolgt. Auch die Erträge, die sich bei der Ausübung der Wandlungsrechte durch den Unterschied zwischen der wegfallenden Verbindlichkeit und dem Nennbetrag der hingegenen Anteile ergeben, fallen unter diese Bestimmung.
- (7) Erfolgt im Zusammenhang mit einer Umgründung keine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft, ist der Unterschiedsbetrag in eine nicht gebundene Kapitalrücklage einzustellen.
- (8) Die Möglichkeit zur Fortführung der Buchwerte besteht nicht, wenn außerhalb einer Umgründung einzelne Vermögensgegenstände (z.B. 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.

zu 2.:

- (9) Der bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungsrechte und für Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielte 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.:

- (10) 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.
- (11) 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 mbH auch bei der Geschäftsführung) oder bei der Verteilung des Liquidationserlöses eingeräumt werden.
- (12) Sonstige Zuzahlungen aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Verbindungen – dazu gehören jedenfalls Zuzahlungen von verbundenen Unternehmen – sind in voller Höhe, d.h. ohne Abzug der mit den Zuzahlungen verbundenen und von der Gesellschaft zu tragenden Aufwendungen, in eine nicht gebundene Kapitalrücklage einzustellen.
- (13) Zuzahlungen durch Zuführung von Sachgegenständen sind nach den in den Erläuterungen zu Z 1 dargestellten Grundsätzen zu bewerten.

zu 4.:

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

3.2. Gewinnrücklagen

- (15) Als Gewinnrücklagen dürfen gemäß § 229 Abs. 3 UGB nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Jahresüberschuss gebildet worden sind. Zu Lasten des Jahresüberschusses sind vorweg die Einstellungen in die bei Aktiengesellschaften und großen Gesellschaften mbH vorgesehene gesetzliche Rücklage – soweit diese das nach Gesetz oder Satzung erforderliche Ausmaß noch nicht erreicht hat – zu verrechnen.
- (16) Ein Verlustvortrag kürzt mangels gesetzlicher Vorschriften die in einem Geschäftsjahr zulässige Zuweisung an Gewinnrücklagen nicht.
- (17) Ein Gewinnvortrag kann in einem späteren Geschäftsjahr nur von dem zur Beschlussfassung über die Ergebnisverwendung befugten Gesellschaftsorgan einer Gewinnrücklage zugeführt werden, sofern er nachweislich aus Jahresüberschüssen 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.
- (18) 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, d.h. damit 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 mbH.
- (19) 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 v.H. des um einen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses 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.
- (20) 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.

3.3. Rücklagen für Anteile an Mutterunternehmen und für eigene Anteile

- (21) Im UGB wird die Bildung von Rücklagen für Anteile an Mutterunternehmen (d.h. beherrschenden Unternehmen) und für eigene Anteile vorgeschrieben.
- (22) Für Anteile an Mutterunternehmen ist gemäß § 225 Abs. 5 UGB eine Rücklage zu bilden und gesondert auszuweisen (siehe Abschnitt 6.1.).
- (23) Bei der Darstellung eigener Anteile hat sich durch das RÄG 2014 dahingehend eine Änderung ergeben, dass diese nunmehr mit dem Eigenkapital zu verrechnen sind. Der vor dem RÄG 2014 in § 225 Abs. 5 UGB vorgeschriebene Ausweis eigener Anteile im Anlage- oder Umlaufvermögen ist nicht mehr zulässig.
- (24) Die Verrechnung mit dem Eigenkapital ist in § 229 Abs. 1a UGB wie folgt geregelt:
- (1a) Der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen ist in der Vorspalte offen von dem Posten Nennkapital abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert dieser Anteile und ihren Anschaffungskosten ist mit den nicht gebundenen Kapitalrücklagen und den freien Gewinnrücklagen (§ 224 Abs. 3 A II Z 2 und III Z 3) zu verrechnen. Aufwendungen, die Anschaffungsnebenkosten sind, sind Aufwand des Geschäftsjahrs. In die gebundenen Rücklagen ist ein Betrag einzustellen, der dem Nennbetrag beziehungsweise dem rechnerischen Wert der erworbenen eigenen Anteile entspricht. § 192 Abs. 5 AktG ist anzuwenden.
- (25) Gemäß § 229 Abs. 1a UGB letzter Satz ist daher für eigene Anteile in die gebundenen Rücklagen ein Betrag einzustellen, der dem Nennbetrag beziehungsweise dem rechnerischen Wert der erworbenen eigenen Anteile entspricht.

4. Auflösung von Rücklagen

4.1. Gebundene Rücklagen

- (26) Gebundene Rücklagen, das sind die gebundene Kapitalrücklage und die gesetzliche Rücklage, dürfen gemäß § 229 Abs. 7 erster Satz UGB nur zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden. Eine Auflösung der gebundenen Kapitalrücklage ist nur zulässig, wenn keine nicht gebundenen Rücklagen zum Ausgleich eines solchen Verlustes vorhanden sind; dem Ausgleich eines solchen Verlustes steht jedoch nicht entgegen, dass dieser durch einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr bedingt ist.
- (27) Der Auflösung der gesetzlichen Rücklage steht gemäß § 229 Abs. 7 zweiter Satz UGB nicht entgegen, dass freie, zum Ausgleich von Wertminderungen und zur Deckung von sonstigen Verlusten bestimmte Rücklagen vorhanden sind. Es ist jedoch nicht zulässig, die gesetzliche Rücklage zur Deckung eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufzulösen und gleichzeitig durch Auflösung von nicht gebundenen Rücklagen einen ausschüttbaren Bilanzgewinn auszuweisen. Es ist auch nicht zulässig, die gesetzliche Rücklage zur Deckung eines Bilanzverlustes, der sich aufgrund eines Verlustvortrags ergibt, aufzulösen, wenn in diesem Geschäftsjahr ein Jahresüberschuss entstanden ist und dieser zur Gänze oder teilweise einer Gewinnrücklage zugewiesen wurde.

- (28) 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.
- (29) Dieser Forderung wird nur dann entsprochen, wenn
- a) ein in der Bilanz als gebundene Rücklage ausgewiesener Betrag in dem darauf folgenden Geschäftsjahr nur zur Deckung eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes verwendet wird und
 - b) die Umgliederung eines solchen Betrags in eine nicht gebundene Rücklage zu keiner für die Gläubiger nicht vorhersehbaren Verschlechterung ihrer Sicherheit führt und im Anhang darüber berichtet wird.
- (30) 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. Freie Rücklagen

- (31) Freie Rücklagen (nicht gebundene Kapitalrücklagen und freie Gewinnrücklagen) dürfen – soweit nicht eine Satzungsbestimmung 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 § 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.).
- (32) 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

- (33) 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. Kapitalherabsetzungen

- (34) Bezüglich der Auflösung von Rücklagen im Falle von Kapitalherabsetzungen wird auf die Abschnitte 6.3. und 6.4. verwiesen.

5. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung

- (35) § 231 Abs. 2 und 3 UGB schreiben folgende Gliederung der Rücklagenveränderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung vor:

Auflösung von Kapitalrücklagen
Auflösung von Gewinnrücklagen
Zuweisung zu Gewinnrücklagen

- (36) Auf § 231 Abs. 5 UGB wird verwiesen.

6. Sonderfragen zu Rücklagen

6.1. Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen (§ 225 Abs. 5 UGB)

- (37) Gemäß § 225 Abs. 5 zweiter Satz UGB ist für Anteile an Mutterunternehmen 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.
- (38) 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.
- (39) 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 Anteile an Mutterunternehmen nicht anzuwenden.
- (40) Zur Frage der Zulässigkeit des Erwerbs von Anteilen an Mutterunternehmen wird auf die betreffenden gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen (insbesondere § 66 AktG) verwiesen.
- (41) Die Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen 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 Auflösung von durch Umwidmung gebildeten Rücklagen) oder den Bilanzgewinn (bei Auflösung von zu Lasten des Jahresergebnisses gebildeten Rücklagen) erhöhen.

6.2. Rücklage für eigene Anteile (§ 229 Abs. 1a UGB)

- (42) Gemäß § 229 Abs. 1a vierter Satz UGB ist, wenn eigene Anteile gehalten werden, in die gebundenen Rücklagen ein Betrag einzustellen, der dem Nennbetrag bzw. dem rechnerischen Wert dieser eigenen Anteile entspricht. § 192 Abs. 5 AktG ist anzuwenden.
- (43) In Analogie zur Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen darf die Rücklage für eigene Anteile 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.
- (44) Die Rücklage für eigene Anteile 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.
- (45) Zur Frage der Zulässigkeit des Erwerbs von eigenen Anteilen wird auf die betreffenden gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen (insbesondere § 65 AktG) verwiesen.
- (46) Die Rücklage ist bis zur Veräußerung der eigenen Anteile auszuweisen; im Fall der Veräußerung entfällt das Erfordernis zum Ausweis. Eine Auflösung der Rücklage zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes gemäß § 229 Abs. 7 ist während des Zeitraums, in dem die betreffenden eigenen Anteile gehalten werden, für den auf diese entfallenden Teil der gebundenen Rücklagen nicht zulässig.

6.3. Rücklagen bei vereinfachten Kapitalherabsetzungen¹

- (47) 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).
- (48) Sie ist nur zulässig, nachdem der 10 v.H. 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 Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen und die Rücklage für eigene Anteile.
- (49) 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 mbH (§ 59 Abs. 1 sechster Satz GmbHG).

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

- (50) Gemäß § 186 AktG darf die Einstellung von aus der Kapitalherabsetzung und der Auflösung von Rücklagen gewonnenen Beträgen in die gebundenen Rücklagen nur insoweit erfolgen, als diese 10 v.H. 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.
- (51) Ein Gewinn darf gemäß § 187 AktG nicht ausgeschüttet werden, bevor die gebundenen Rücklagen 10 v.H. des Grundkapitals nach der Kapitalherabsetzung bzw. dessen Mindestnennbetrags gemäß § 7 AktG erreicht haben.
- (52) 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 mbH (keine Einschränkung auf große Gesellschaften in § 59 GmbHG).

6.4. Kapitalherabsetzung zu Lasten von Rücklagen

- (53) 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,
- a) der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden oder
 - b) zu Lasten des sich aus der Jahresbilanz ergebenden Bilanzgewinns, einer freien Rücklage, einer Rücklage gemäß § 225 Abs. 5 zweiter Satz UGB oder einer Rücklage gemäß § 229 Abs. 1a vierter Satz UGB (Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen bzw. Rücklage für eigene Anteile) eingezogen werden (siehe auch Abschnitte 6.1. und 6.2.).
- (54) 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

- (55) Gemäß § 235 Abs. 2 UGB ist bei Aktivierung latenter Steuern 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.
- (56) Zu den jederzeit auflösbaren Rücklagen gehören nicht:
- a) eine Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen,
 - b) eine Rücklage für eigene Anteile und
 - c) nicht gebundene Kapitalrücklagen, die bei Umgründungen gebildet wurden und für die eine Ausschüttungssperre gemäß § 235 Abs. 1 UGB besteht.

- (57) 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. Zuweisungen an Rücklagen bei Gewinn- und Verlustübereinbarungen

- (58) Die Dotierung der gesetzlichen Rücklage, einer Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen 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 Verlustübereinbarung zu regeln.

6.7. Verwendung von Rücklagen bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln

- (59) Für Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln nach den Vorschriften des Kapitalberichtigungsgesetzes können offene Rücklagen, soweit dies mit ihrer Zweckbestimmung vereinbar ist, einschließlich eines Gewinnvortrags bzw. abzüglich eines Verlustes einschließlich eines Verlustvortrags 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 die Verwendung von Rücklagen für Anteile an Mutterunternehmen und von Rücklagen für eigene Anteile für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ist nicht zulässig.

7. Anwendungszeitpunkt

- (60) Diese Stellungnahme ist in der geänderten Fassung auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.