

WT-Praxisdialog

Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG 2014) und steuerliche Auswirkungen

Klagenfurt, am 22. Feber 2016

ao. Univ.-Prof. Dr. Gudrun Fritz-Schmied

Beweggründe für das RÄG 2014

- ♦ Verpflichtende Anpassung an die **Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU**
- ♦ Verstärkte **internationale Ausrichtung** der nationalen Rechnungslegungsbestimmungen
 - Wahlrechte eingeschränkt
 - Gliederungsvorschriften und Ausweisbestimmungen angepasst
- ♦ **Verstärkte Harmonisierung mit steuerrechtlichen Vorschriften (Einheitsbilanz)**
 - Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 EStG)
 - formelles Maßgeblichkeitsprinzip
 - zwingende „anderslautende“ steuerrechtliche Vorschriften: Durchbruch des Maßgeblichkeitsprinzips -> Notwendigkeit der Erstellung einer Mehr-Weniger-Rechnung

Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG) 2014

- ♦ **Änderungen in Bezug auf den Bilanzansatz**
 - Damnum/Disagio: Ansatzpflicht (§ 198 Abs 7 UGB)
 - Unversteuerte Rücklagen: Ansatzverbot (Streichung des § 205 UGB aF)

- ♦ **Änderungen in Bezug auf die Bewertung**
 - Höhe der Herstellungskosten (§ 203 Abs 3 UGB, § 206 Abs 3 UGB)
 - Pauschale Firmenwertabschreibung (§ 203 Abs 5 UGB)
 - Sofortabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände (§ 204 Abs 1a UGB)
 - Zuschreibungsverpflichtung für Anlage- und Umlaufvermögen (Änderung § 208 Abs 2 UGB)
 - Abzinsungsgebot für Rückstellungen mit einer Laufzeit von über einem Jahr (§ 211 UGB)

- ♦ **Kodifizierung allgemeiner Grundsätze**
 - Grundsatz der verlässlichen Schätzung (§ 201 Abs 2 Z 7 UGB)
 - Pauschalwertberichtigung von Forderungen
 - Pauschalrückstellungen

3

Damnum/Disagio

- ♦ **Rechtslage nach RÄG 2014**
 - Ansatzverpflichtung gem § 198 Abs 7 UGB (als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten)
 - Planmäßige Abschreibung über die Kreditlaufzeit (Methode: linear oder Effektivzinssatz)

- ♦ **Steuerrecht**
 - Entspricht den Vorgaben in § 6 Z 3 EStG (Aktivierung und Verteilung über die Laufzeit der Verbindlichkeit)

- ♦ **(verpflichtende) Harmonisierung** mit dem Steuerrecht (keine Mehr-Weniger-Rechnung)

- ♦ **Übergangsregelung**
 - Neuregelung gilt für Kredite, die in Geschäftsjahren aufgenommen werden, die nach dem 31.12.2015 beginnen
 - „Altverbindlichkeiten“ sind von der Neuregelung nicht betroffen; keine nachträgliche Bildung eines Damnums
 - Ggf Weiterführung der Mehr-Weniger-Rechnung erforderlich

4

Geldbeschaffungskosten

- ♦ Aktivierungsverpflichtung gem § 198 Abs 7 UGB erstreckt sich nicht auf Geldbeschaffungskosten (historische Entwicklung)
- ♦ **Geldbeschaffungskosten** müssen im Unternehmensrecht sofort als **Aufwand** erfasst werden
- ♦ § 6 Z 3 EStG verankert hierfür eine Aktivierungspflicht und Verteilung über die Kreditlaufzeit
- ♦ **Keine Harmonisierung** mit dem Steuerrecht (weiterhin Mehr-Weniger-Rechnung erforderlich)

Problembereiche:

- ♦ Abgrenzungsnotwendigkeit: Damnum und Geldbeschaffungskosten
- ♦ Klassifizierung laufzeitabhängiger Geldbeschaffungskosten (bspw Bürgschafts-, Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühren) als geleistete Vorauszahlungen? -> Aktivierungspflicht als Rechnungsabgrenzungsposten -> Harmonisierung mit dem Steuerrecht (keine Mehr-Weniger-Rechnung)

5

Unversteuerte Rücklagen (1)

- ♦ **Rechtslage nach RÄG 2014**
 - Wegfall § 205 UGB aF: **Ansatzverbot** unversteuerter Rücklagen in UGB-Bilanz
- ♦ **Steuerrecht**
 - Inhaltliche Ausgestaltung von **Investitionsbegünstigungen** (weiterhin) im **EStG** geregelt:
 - Bildung und Übertragung einer Rücklage gem 12 EStG (nicht für Kapitalgesellschaften)
 - Inanspruchnahme steuerlicher Sonderabschreibungen (begünstigte Abschreibung der AK/HK denkmalgeschützter Gebäude)
 - Inanspruchnahme rein auf steuerlicher Ebene (geeignete Evidenzhaltung)
- ♦ **Wegfall einer Harmonisierung** mit dem Steuerrecht (künftig ist **Mehr-Weniger-Rechnung** erforderlich)

6

Unversteuerte Rücklagen (2)

- ♦ **Übergangsbestimmung**
 - Neuregelung gilt auch für unversteuerte Rücklagen, die bereits in der Vergangenheit gebildet wurden (§ 906 Abs 31 UGB)

- **Unternehmensrecht**
 - Bestehende unversteuerte Rücklagen müssen aufgelöst werden
 - Buchwerte der betreffenden Vermögensgegenstände werden durch die Auflösung nicht tangiert
 - Auflösung erfolgt nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung (Entfall unversteuerte Rücklagen)
 - Übertragung erfolgt direkt auf das Eigenkapital (bei Kapitalgesellschaften gegen Gewinnrücklagen und latente Steuerrückstellungen)

7

Unversteuerte Rücklagen (3)

- ♦ **Übergangsbestimmung (§ 124b Z 271 EStG)**
 - **Steuerrecht**
 - Vermeidung der erfolgswirksamen Auswirkungen einer Auflösung von unversteuerten Rücklagen (Erhöhung des Buchwertes)
 - Weiterführung der unversteuerten Rücklagen in der Steuerbilanz (Folgebehandlung nach § 205 UGB aF)

 - **Wegfall einer Harmonisierung mit dem Steuerrecht (Mehr-Weniger-Rechnung)**
 - Erhöhungen im Falle einer noch nicht vollständigen Inanspruchnahme: negative Mehr-Weniger-Rechnung
 - Auflösung über die Restnutzungsdauer des Gegenstands: positive Mehr-Weniger-Rechnung
 - Auflösung analog einer außerplanmäßigen Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstandes: positive Mehr-Weniger-Rechnung
 - Jederzeitige freiwillige Auflösung möglich: positive Mehr-Weniger-Rechnung

8

Unversteuerte Rücklagen (4)

Beispiel zur Übergangsbestimmung

Anfang 2000 wird eine denkmalgeschützte Investition mit Anschaffungskosten iHv € 500.000 getätigt. Diese wird unternehmensrechtlich auf 20 Jahre abgeschrieben, während steuerrechtlich die begünstigte Abschreibung nach § 8 Abs 2 EStG in Anspruch genommen wird.

Jahr	AfA (UR)	BW Ende dJ (UR)	BWR (UR)	Stand BWR Ende dJ	strl Rücklage (Auflösung)	MWR	BW Ende dJ (StR)
2000	-25.000	475.000	-25.000	25.000			450.000
2001 - 2009	(je) -25.000	250.000	(je) -25.000	250.000			0
2010	-25.000	225.000	25.000	225.000			0
2011 - 2015	(je) -25.000	100.000	(je) 25.000	100.000			0
2016	-25.000	75.000	(x) 100.000	0	(x) 100.000 (25.000) = 75.000	25.000	0
2017	-25.000	50.000			50.000 (25.000)	25.000	0
2018	-25.000	25.000			25.000 (25.000)	25.000	0
2019	-25.000	0			0 (25.000)	25.000	0

9

Herstellungskosten

- ♦ **Rechtslage nach RÄG 2014**
 - § 203 Abs 3 UGB: Erhöhung des **Mindestansatzes** -> Verpflichtende Aktivierung angemessener (variabler und fixer) **Material- und Fertigungsgemeinkosten** verankert
- ♦ **Steuerrecht**
 - unternehmensrechtlicher Mindestansatz stimmt mit den Mindestvorgaben nach § 6 Z 2a EStG überein
- ♦ **Harmonisierung** mit dem Steuerrecht (keine Mehr-Weniger-Rechnung)
- ♦ **Übergangsregelung**
 - Neuregelung gilt für Herstellungsvorgänge, die in Geschäftsjahren nach dem 31.12.2015 beginnen
 - „Altherstellungen“ sind hiervon nicht betroffen; wurde hierfür der unternehmensrechtliche Mindestansatz gewählt, muss die MWR in den Folgeperioden weitergeführt werden

10

Langfristige Fertigungsaufträge

- ♦ **Rechtslage nach RÄG 2014**
 - Anwendung des Wahlrechtes nach § 206 Abs 3 UGB (Einrechnung von Verwaltungs- und Vertriebskosten in die Herstellungskosten) wird eingeschränkt
 - auf Fälle, in denen auch mit zusätzlichen Anhangangaben ein getreuer Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht vermittelt werden kann.
- ♦ **Steuerrecht**
 - Herstellungskosten im Steuerrecht fragmentarisch geregelt
 - EStR 2000 Rz 2199: Aktivierungsverbot von Verwaltungs- und Vertriebskosten (Widerspruch zum formellen Maßgeblichkeitsprinzip)
- ♦ **Harmonisierung** mit dem Steuerrecht (keine Mehr-Weniger-Rechnung)
- ♦ (weiterhin) **keine Harmonisierung** mit dem Steuerrecht, wenn (beschränkt auf Ausnahmefälle) Verwaltungs- und Vertriebskosten in die Herstellungskosten eingerechnet werden

11

Abschreibung des Firmenwerts

- ♦ **Rechtslage nach RÄG 2014**
 - Derivativer Firmenwert nach § 203 Abs 5 UGB (weiterhin) planmäßig abschreibbar
 - Kann die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden, muss der Firmenwert linear über 10 Jahre abgeschrieben werden.
- ♦ **Steuerrecht**
 - lineare Abschreibung des derivativen Firmenwerts verpflichtend
 - Gewerblicher Firmenwert (wie auch aus Land- und Forstwirtschaft) muss über 15 Jahre abgeschrieben werden (§ 8 Abs 3 EStG)
- ♦ **Keine Harmonisierung** im Regelfall
- ♦ **Harmonisierung** mit dem Steuerrecht ist auf Ausnahmefälle beschränkt (sofern 15-jährige Nutzungsdauer im Unternehmensrecht verlässlich ermittelt wird)

12

Sofortabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände

- ♦ **Rechtslage nach RÄG 2014**
 - Sofortabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände explizit in § 204 Abs 1a UGB verankert (keine betragliche Grenze)
 - Nach ErlRV Orientierung an § 13 EStG
- ♦ **Steuerrecht**
 - § 13 EStG: Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (€ 400)
- ♦ **Harmonisierung** mit dem Steuerrecht stellt den Regelfall dar
 - Mehr-Weniger-Rechnung ist nur dann erforderlich, wenn Sofortabschreibung den *true and fair view* trübt

13

Wertberichtigungen von Forderungen

- ♦ **Rechtslage nach RÄG 2014**
 - Keine Änderung des § 207 UGB
 - Einzelbewertung
 - Pauschale Wertberichtigung (Forderungsgruppe)
 - Pauschale Einzelwertberichtigung (speziell zurechenbare Risiken)
 - Echte Pauschalwertberichtigung (allgemeines Forderungsrisiko)
 - Keine Änderung durch neu verankerten Grundsatz der **verlässlichen Schätzung** in § 201 Abs 2 Z 7 UGB (Schätzungen müssen einer umsichtigen Beurteilung folgen, Berücksichtigung von statistischen Erfahrungswerten)
- ♦ **Steuerrecht**
 - prinzipiell Maßgeblichkeit
 - **echte Pauschalwertberichtigungen sind verboten** (§ 6 Z 2a EStG)
- ♦ (weiterhin) keine vollständige **Harmonisierung**

14

Zuschreibungen (1)

- ♦ **Rechtslage nach RÄG 2014**
 - Generelle **Zuschreibungsverpflichtung** infolge Änderung des § 208 Abs 2 UGB aF (Ausnahme: Firmenwert)
 - Materielle Ausgestaltung von Zuschreibungen bleibt unverändert (Wegfall der Gründe?)
- ♦ **Steuerrecht**
 - Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips nach § 6 Z 13 EStG (speziell für Anlagevermögen) sowie §§ 5 iVm 6 Z 2a EStG (allgemein für Umlaufvermögen)
 - Formelle Ausgestaltung des Maßgeblichkeitsprinzips
- ♦ (weiterhin) **Harmonisierung** mit dem Steuerrecht (jedoch künftig mit **ergebniserhöhender Wirkung**)

15

Zuschreibungen (2)

- ♦ **Übergangsregelung**
 - Zuschreibungsgebot gilt auch für Werterholungen, die bereits vor dem erstmaligen Inkrafttreten des RÄG 2014 eingetreten sind
 - Nachholung von Zuschreibungen wirkt **ergebniserhöhend** (Unternehmens- und Steuerrecht)
- ♦ **Steuerrecht**
 - Übergangsbestimmung gem § 124b Z 270 EStG: Neutrale Nachholung vergangener Werterholungen durch Zuführung in eine **Zuschreibungsrücklage** wahlweise gestattet
- ♦ **Unternehmensrecht**
 - nur dann besteht auch unternehmensrechtlich (insoweit) die Möglichkeit einer erfolgsneutralen Nachholung (Abbildung unter PRAP; § 906 Abs 32 UGB)
- ♦ **umgekehrte Maßgeblichkeit** (gilt auch für die nachfolgende Auflösung der Rücklage)

16

Zuschreibungsrücklage (1)

♦ Zuschreibungsrücklage

- **Nachgeholte Zuschreibungen:** betragsmäßige Begrenzung auf Wirtschaftsjahre, die vor dem erstmaligen Inkrafttreten des RÄG 2014 enden
- „fiktive“ Bildung zu Beginn jenes Wirtschaftsjahres empfehlenswert, in welchem Nachholung erforderlich ist

♦ 3 verschiedene Varianten iZm der Nachholung von Zuschreibungen möglich

Unternehmensrecht	Ertrag	Ertrag	neutral
Steuerrecht	Ertrag	neutral	neutral
Mehr-Weniger-Rechnung (betragsmäßige Identität)	x	MWR	x

♦ Harmonisierung in Abhängigkeit der gewählten Variante (ansonsten Mehr-Weniger-Rechnung)

17

Zuschreibungsrücklage (2)

♦ Folgebehandlung der Zuschreibungsrücklage (§ 124b Z 270a EStG)

- Verminderung, wenn Teilwert unter dem für die Rücklagenbildung maßgeblichen (Teil)Wert sinkt
 - Verminderung des Teilwerts: steuerwirksame Teilwertabschreibung
 - der für die Rücklagenbildung maßgebliche Wert: Teilwert oder AK/HK
 - durch Rücklagenauflösung flexible Entwicklung dieses Werts nach unten
 - Rücklagenauflösung kürzt die steuerwirksame Teilwertabschreibung
- Verminderung, sofern eine **Absetzung für Abnutzung** vorgenommen wird
 - lineare Auflösung über die Restnutzungsdauer
 - Kürzung der steuerwirksamen AfA

18

Zuschreibungsrücklage (3)

Beispiel: Entwicklung der Zuschreibungsrücklage eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts

Im Jahr 2012 wird ein nicht abnutzbares Anlagegut mit Anschaffungskosten von 1.000 erworben. Dieses wird in Folge einer als dauerhaft typisierten Wertminderung im Jahr 2013 einer Teilwertabschreibung um 400 unterzogen. 2015 kommt es zu einer Werterholung (Teilwert: 800), welche aufgrund des Wertbeibehaltungswahrechtes gem §§ 208 Abs 2 UGB aF iVm § 6 Z 2a und 13 EStG aF nicht nachvollzogen wird. Im Jahr 2016 beläuft sich der Teilwert des Wirtschaftsgutes auf 900; im Jahr 2018 sinkt dieser auf 500.

	BW Beginn	Teilwert	TW-AfA/Zuschr	Dot/Aufl ZuschRL	Stand ZuschRL	steuerwirksamer Aufwand/Ertrag	BW Ende
2012	1.000						1.000
2013	1.000	600	-400			-400	600
2014	600						600
2015	600	800					600
Anfang 2016	600	800	200	-200	200	0	800
Ende 2016	800	900	100		200	100	900
2018	900	500	-400	200	0	-200	500

19

Zuschreibungsrücklage (4)

Beispiel Fortsetzung: Abbildung nach Maßgabe der gewählten Variante

	BW Beginn	Beizulegender Wert/TW	Aufwand/Ertrag im UR (ohne PRAP)	Aufwand/Ertrag im StR (ohne ZuschRL)	ZuschRL	Aufwand/Ertrag im StR (mit ZuschRL)	Aufwand/Ertrag im UR = StR (ZuschRL und PRAP)	BW Ende
2012	1.000							1.000
2013	1.000	600	-400			-400	-400	600
2014	600							600
2015	600	800						600
Anfang 2016	600	800	200	200 Keine MWR	200 (-200)	0 MWR: -200	0 Keine MWR	
Ende 2016	800	900	100	100 Keine MWR	200	100 Keine MWR	100 Keine MWR	900
2018	900	500	-400	-400 Keine MWR	0 (200)	-200 MWR: + 200	-200 Keine MWR	500

20

Zuschreibungsrücklage (5)

Beispiel: Entwicklung der Zuschreibungsrücklage eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes

Angenommen wird die Anschaffung eines abnutzbaren Anlagegutes mit AK von 1.000 zu Beginn 2012 (Nutzungsdauer 10 Jahre). Im Jahr 2013 wird eine Teilwertabschreibung auf 600 vorgenommen. Der Teilwert Ende 2015 beläuft sich auf 700.

	BW Beginn	AfA	Teilwert	TW AfA/ Zuschr	Dot./Aufll ZuschrRL	Stand ZuschrRL	steuer- wirksamer Aufwand/ Ertrag	BW Ende
2012	1.000	-100					-100	900
2013	900	-100	600	-200			-300	600
2014	600	-75					-75	525
2015	525	-75	700 (600)				-75	450
Anfang 2016	450		600	150	-150	150	0	600
Ende 2016	600	-100			25	125	-75*	500
2017	500	-100			25	100	-75	400

* dabei wird die Zulässigkeit einer Saldierung unterstellt (Achtung: sonderbesteuerte Wirtschaftsgüter)

21

Zuschreibungsrücklage (6)

Beispiel Fortsetzung: Abbildung nach Maßgabe der gewählten Variante

	BW Beginn	AfA	Beizuleg- ender Wert/TW	Aufw/ Ertrag im UR (ohne PRAP)	Aufwand Ertrag im StR (ohne ZuschrRL)	ZuschrRL	Aufwand Ertrag im StR (mit ZuschrRL)	Aufwand Ertrag im UR = StR (ZuschrRL und PRAP)	BW Ende
2012	1.000	-100		-100	-100				900
2013	900	-100	600	-300	-300				600
2014	600	-75		-75	-75				525
2015	525	-75	700 (600)	-75	-75				450
Anfang 2016	450		600	150	150 keine MWR	150 (-150)	0 MWR: -150	0 keine MWR	600
Ende 2016	600	-100		-100	-100 keine MWR	125 (25)	-75 MWR: +25	-75 keine MWR	500
2018	500	-100		-100	-100 keine MWR	100 (25)	-75 MWR: +25	-75 keine MWR	400

22

Zuschreibungsrücklage (7)

♦ Offene Fragen/Problembereiche:

- (Teil)Wertfeststellung zum 31.12.2015 erforderlich
- Zeitpunkt der Bildung der Zuschreibungsrücklage (Ende des WJ: muss um unterjährige Wertentwicklung saldiert ausgewiesen werden)
- Anteilige Überführung nachgeholter Zuschreibungen in die Rücklage
- Abnutzbare Wirtschaftsgüter: lineare versus absolute Auflösung
- Langfristige Fortentwicklung der Rücklage (strl „Evidenzhaltung“)

Rückstellungen (1)

♦ Rechtslage nach RÄG 2014 (§ 211 UGB)

- **Abzinsungsgebot**, wenn Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt
 - Unveränderte Auswirkungen für langfristige Personalrückstellungen:
 - Wertermittlung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen
 - durchschnittlicher Marktzinssatz (angenommene Restlaufzeit von 15 Jahren)
 - Einschlägige Stellungnahme des AFRAC vom Juni 2015
- Änderungen für **sonstige langfristige Rückstellungen**
 - Abzinsung eines (geschätzten) künftigen Erfüllungsbetrages
 - **Zinssatz**: marktübliche Höhe, keine nähere Konkretisierung im Gesetz, ERIRV verweisen auf
 - Veröffentlichungen der deutschen Bundesbank (relevant für dHGB) oder
 - den steuerlichen Fixzinssatz von 3,5 % pa

Rückstellungen (2)

♦ Steuerrecht

- Eigenständige Regelungen in §§ 9 und 14 EStG
- Personalarückstellungen
 - vom Unternehmensrecht abweichende Berechnungsmethoden und abweichender Zinssatz (§ 14 EStG)
 - (weiterhin) **keine Harmonisierung** (Mehr-Weniger-Rechnung)
- Sonstige langfristige Rückstellungen: Abzinsungsgebot, wenn Laufzeit 12 Monate überschreitet (§ 9 Abs 5 EStG)
 - Basis: Teilwert
 - Zinssatz: 3,5 % pa
 - **Harmonisierung** mit dem Steuerrecht intendiert

25

Bewertung langfristiger Rückstellungen

♦ Unternehmensrecht

- Erfüllungsbetrag nach § 211 UGB: **Zukunftswert** (Berücksichtigung von objektivierten Preis- und Kostensteigerungen)
- **Abzinsung** auf gegenwärtigen Zeitpunkt
 - Festlegung des Abzinsungszeitraumes (Prognose des Erfüllungszeitpunkts)
 - Zinssatz: marktüblich (Zulässigkeit des Fixzinssatzes von 3,5 % pa in Abhängigkeit des aktuellen Zinsniveaus fraglich, unterjähriger Zinssatz im Sinne der GoB zulässig/notwendig)

♦ Steuerrecht

- Teilwert nach § 9 Abs 5 EStG: **Gegenwartswert** (Stichtagsprinzip) versus **Zukunftswert** (Berücksichtigung von objektivierten Preis- und Kostensteigerungen nach EStR 2000 Rz 3309 zulässig)
- **Abzinsung** auf gegenwärtigen Zeitpunkt
 - Festlegung des Abzinsungszeitraumes entspricht dem unternehmensrechtlichen Rahmen
 - Zinssatz: verpflichtend mit 3,5 % pa (unterjähriger Zinssatz zulässig/notwendig)

♦ Harmonisierung wird intendiert

- Abzinsungsbasen im Unternehmens- und Steuerrecht kompatibel?
- Jedenfalls Mehr-Weniger-Rechnung, wenn im UGB ein abweichender Zinssatz verwendet wird

26

Pauschalrückstellungen

- **Unternehmensrecht**
 - gesetzliche Verankerung des Grundsatzes der **verlässlichen Schätzung** durch das RAG 2014 (§ 201 Abs 2 Z 7 UGB)
 - Bildung von **Pauschalrückstellungen** (weiterhin) zulässig
- **Steuerrecht**
 - **§ 9 Abs 3 EStG:** (weiterhin bestehendes) **Verbot der Bildung von Pauschalrückstellungen**
 - **Verwaltungspraxis/Rechtsprechung:** Rückstellungsbildung aufgrund von Erfahrungswerten ist unzulässig, konkrete Hinweise für den Einzelfall sind erforderlich
- (weiterhin) **keine Harmonisierung** bei Pauschalrückstellungen

27

Zusammenfassende Erkenntnisse

- **Harmonisierung mit dem Steuerrecht in ausgewählten Bereichen vorhanden**
 - Damnum/Disagio
 - Herstellungskosten (inkl langfristiger Fertigungsaufträge)
 - Langfristige (Nicht Personal)Rückstellungen

weiterhin bei

 - Zuschreibungen
- **Durchbrechung der Maßgeblichkeit (Mehr-Weniger-Rechnung)**
 - Inanspruchnahme steuerlicher Investitionsbegünstigungen
 - Firmenwertabschreibung

weiterhin bei

 - Geldbeschaffungskosten
 - langfristigen Personalrückstellungen
 - Pauschalwertberichtigungen von Forderungen und Pauschalrückstellungen

28