

1. ÖVFA-ERGEBNISERMITTLUNG

1.1. Berechnung

ÖVFA-ERGEBNISFORMEL

(für den Einzelabschluß)

Faktor Kommentar

		Faktor	Kommentar
1.	Jahresüberschuß /-fehlbetrag	1	Lt. GuV
2.	Außergewöhnliche Sachverhalte:		
a)	Außerordentliches Ergebnis + <i>Aufwand</i> - <i>Ertrag</i>	1-s	Lt. GuV (gem § 233 Abs 1 HGB)
b)	Einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnende Aufwendungen / Erträge, ausgenommen Steuern + <i>Aufwand</i> - <i>Ertrag</i>	1-s	Gesonderter Ausweis bei der jeweiligen Position (gem § 233 Abs 2 HGB), evtl. Anhang
c)	Erträge aus Steuergutschriften und Aufwendungen für Steuernachzahlungen, sofern nicht durch Rückstellungen gedeckt; Auflösung von nicht benötigten Steuerrück- stellungen + <i>Aufwand</i> - <i>Ertrag</i>	1	Offener Ausweis in der GuV (gem § 233 Abs 2 bzw. § 234 HGB)
d)	Außerplanmäßige Abschreibungen ¹ + <i>Aufwand</i>	1-s	Lt. GuV (gem § 232 Abs 5 HGB)
e)	Gewinne aus Anlagevermögensabgängen ² - <i>Gewinn</i>	1-s	Lt. GuV
f)	Verluste aus Anlagevermögensabgängen + <i>Verlust</i>	1-s	Anhang (gem § 237 Z 5 HGB)
g)	Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungs- methoden + <i>Aufwand</i> - <i>Ertrag</i>	1-s	Anhang (gem § 236 Z 1 HGB)

h)	Emissionskosten für alle Eigenkapitalmaßnahmen + <i>Aufwand</i>	1-s	Anfrage
3. Bilanzpolitische Spielräume:			
a)	Zuschreibungen - <i>Ertrag</i>	1-s	Lt. Anlagenspiegel
b)	Aktivierter Fremdkapitalzinsen bei Herstellung - <i>erstmalige Aktivierung</i> gleichzeitig Berücksichtigung einer Abschreibungskorrektur von 20% p.a. für fünf Jahre + <i>Abschreibung</i>	1-s	Anhang (gem § 236 Z 2 HGB)
c)	Firmenwert gem § 203 Abs 5 HGB / Unterschiedsbetrag gem § 202 Abs 2 Z 2 und 3 HGB (Umgründungsmehrwert, Firmenwert) bei Nichtaktivierung: + <i>nichtaktivierter Firmenwert / Unterschiedsbetrag</i> - <i>1/5 des Aktivierungsbetrages als fiktive Abschreibungskorrektur jährlich</i> Firmenwert gem § 203 Abs 5 HGB/Unterschiedsbetrag gem § 202 Abs 2 Z 2 und 3 HGB (Umgründungsmehrwert, Firmenwert) bei Aktivierung: <i>Angleichung auf fünfjährige, gleichmäßige Abschreibung</i>	1-s	Anlagenspiegel (gem § 226 Abs 4 HGB) Bei Nichtaktivierung Zugang und Abgang in gleicher Höhe ausgewiesen Anfrage
d)	Aktivierter Eingangsetzungs- / Erweiterungsaufwendungen (u. Umstellungsaufwendungen) - <i>erstmalige Aktivierung</i> gleichzeitig Berücksichtigung einer Abschreibungskorrektur von 20% p.a. für fünf Jahre + <i>Abschreibung</i>	1-s	Anhang (gem § 226 Abs 2 HGB) Anlagenspiegel
e)	Dotierung von österreichischen Pensionsrückstellungen zur Anpassung an das versicherungsmathematische Erfordernis, sofern die Dotierung über den sich bei 20jähriger Anpassung ergebenden Betrag hinausgeht + <i>Überdotierung</i>	1 ev. 1-s	Bilanz, Anhang (gem Art X Abs 2-4 RLG)

f)	Dotierung von Abfertigungsrückstellungen zur Anpassung an das nach § 211 Abs 2 HGB erforderliche Ausmaß, sofern die Dotierung über den sich bei 5jähriger Anpassung ergebenden Betrag hinausgeht + <i>Überdotierung</i>	1	Anhang Ebenso Rückstellung für Dienstnehmerjubiläen (<i>gem Art X Abs 1 RLG</i>)
g)	Sonderfälle + <i>Aufwand</i> - <i>Ertrag</i>	1 ev. 1-s	Anfrage
h)	Von verbundenen Unternehmen, Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht oder von Minderheitsgesellschaftern erworbene immaterielle Vermögensgegenstände - <i>erstmalige Aktivierung</i> + <i>1/5 des Aktivierungsbetrages als fiktive Abschreibungskorrektur jährlich</i>	1-s	Anhang (<i>gem § 238 Z 1 HGB</i>)
4. Steuerliche Korrekturen³			
a)	Zunahme / Abnahme der Mietzinsrücklage und der Pauschalwertberichtigung zu Exportforderungen - <i>Zunahme</i> + <i>Abnahme</i>	s	Vergleich mit Vorjahreszahlen (passivische Aufgliederung nach Rechtsgrundlage der Bildung <i>gem § 205 Abs 1 HGB</i>)
b)	Zunahme / Abnahme der Bewertungsreserve - <i>Zunahme</i> + <i>Abnahme</i>	s	Vergleich mit Vorjahreszahlen (passivische Aufgliederung nach Posten des Anlagevermögens)
= ÖVFA-ERGEBNIS für den Einzelabschluß			

5. Faktor erläutern

s = Steuersatz

6. Steuersatz

Vorrangig ist der tatsächliche, nach der nunmehr international empfohlenen Liability-Methode (siehe beispielsweise FASB 109) errechnete Durchschnittssteuersatz des Unternehmens zu verwenden (lt. Angaben des Wirtschaftsprüfers), andernfalls ist der in § 22 Abs 1 KStG in der jeweils gültigen Fassung normierte („Modell“-)Steuersatz anzuwenden.

Es sollte allerdings auf Kontinuität geachtet werden. Wird nicht der Modellsteuersatz verwendet, muß diese Vorgehensweise auch in späteren Jahren beibehalten werden.

ÖVFA-ERGEBNISFORMEL

(für den Konzernabschluß)

Faktor Kommentar

1.	Jahresüberschuß/-fehlbetrag	1	Lt. GuV
2.	Außergewöhnliche Sachverhalte:		
a)	Außerordentliches Ergebnis + <i>Aufwand</i> - <i>Ertrag</i>	1-s	Lt. GuV (gem § 233 Abs 1 HGB)
b)	Einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnende Aufwendungen/Erträge, ausgenommen Steuern + <i>Aufwand</i> - <i>Ertrag</i>	1-s	Gesonderter Ausweis bei der jeweiligen Position (gem § 233 Abs 2 HGB), evtl. Anhang
c)	Erträge aus Steuergutschriften und Aufwendungen für Steuernachzahlungen, sofern nicht durch Rückstellungen gedeckt; Auflösung von nicht benötigten Steuerrückstellungen + <i>Aufwand</i> - <i>Ertrag</i>	1	Offener Ausweis in der GuV (gem § 233 Abs 2 bzw. § 234 HGB)
d)	Außerplanmäßige Abschreibungen ⁴ + <i>Aufwand</i>	1-s	Lt. GuV (gem § 232 Abs 5 HGB)
e)	Gewinne aus Anlagevermögensabgängen ⁵ - <i>Gewinn</i>	1-s	Lt. GuV
f)	Verluste aus Anlagevermögensabgängen + <i>Verlust</i>	1-s	Anfrage
g)	Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungs- methode + <i>Aufwand</i> - <i>Ertrag</i>	1-s	Anhang (gem § 265 Abs 1 Z 3 HGB)
h)	Emissionskosten für alle Eigenkapitalmaßnah- men + <i>Aufwand</i>	1-s	Anfrage

Bilanzpolitische Spielräume:			
a)	Zuschreibungen - <i>Ertrag</i>	1-s	Lt. Anlagenspiegel
b)	Aktiviert Fremdkapitalzinsen bei Herstellung - <i>erstmalige Aktivierung</i> gleichzeitig Berücksichtigung einer Abschreibungskorrektur von 20% p.a. für fünf Jahre + <i>Abschreibung</i>	1-s	Anhang (gem § 236 Z 2 HGB)
c)	Abschreibungen/Auflösungen von aktiven/passiven Konsolidierungsausgleichsposten gem § 261 HGB + <i>Abschreibungen</i> - <i>Auflösungen</i>	1	Anhang (gem § 254 Abs 3 HGB) Anlagenspiegel
	Firmenwert gem § 203 Abs 5 HGB/Unterschiedsbetrag gem § 202 Abs 2 Z 2 und 3 HGB (Umgründungsmehrwert, Firmenwert) aus dem Einzelabschluss bei Nichtaktivierung: + <i>nichtaktivierter Firmenwert/UB</i> - <i>1/5 des Aktivierungsbetrages als fiktive Abschreibungskorrektur jährlich</i>	1-s	Anlagenspiegel (gem § 226 Abs 4 HGB) Bei Nichtaktivierung Zugang und Abgang in gleicher Höhe ausgewiesen
	Firmenwert gem § 203 Abs 5 HGB/Unterschiedsbetrag gem § 202 Abs 2 Z 2 und 3 HGB (Umgründungsmehrwert, Firmenwert) aus dem Einzelabschluss bei Aktivierung: <i>Angleichung auf fünfjährige, gleichmäßige Abschreibung</i>	1-s	Anfrage
d)	Aktiviert Eingangsetzungs-/Erweiterungsaufwendungen (u. Umstellungsaufwendungen) - <i>erstmalige Aktivierung</i> gleichzeitig Berücksichtigung einer Abschreibungskorrektur von 20% p.a. für fünf Jahre + <i>Abschreibung</i>	1-s	Anhang (gem § 226 Abs 2 HGB) Anlagenspiegel
e)	Dotierung von österreichischen Pensionsrückstellungen zur Anpassung an das versicherungsmathematische Erfordernis, sofern die Dotierung über den sich bei 20jähriger Anpassung ergebenden Betrag hinausgeht + <i>Überdotierung</i>	1 ev. 1-s	Bilanz Anhang (gem Art X Abs 2-4 RLG)

f)	Dotierung von Abfertigungsrückstellungen zur Anpassung an das nach § 211 Abs 2 HGB erforderliche Ausmaß, sofern die Dotierung über den sich bei 5jähriger Anpassung ergebenden Betrag hinausgeht + <i>Überdotierung</i>	1	Anhang; ebenso Rückstellung für Dienstnehmerjubiläen <i>(Art X Abs 1 RLG)</i>
----	--	---	--

g)	Sonderfälle + <i>Aufwand</i> - <i>Ertrag</i>	1 ev. 1-s	Anfrage
----	--	-----------------	---------

4.	Steuerliche Korrekturen³		
-----------	--	--	--

a)	Zunahme der un versteuerten Rücklagen - <i>latente Steuerlast</i>	s	Werden für die Dotierung un versteuerten Rücklagen keine latenten Steuern auf wandswirksam gebildet, so wird dies im Rahmen dieser Formel nachgeholt
----	--	---	--

b)	Abnahme der un versteuerten Rücklagen + <i>latente Steuerlast</i>	s	Werden für die Auflösung un versteuerten Rücklagen keine latenten Steuern er tragswirksam aufgelöst, so wird dies im Rahmen dieser Formel nachgeholt
----	--	---	--

= ÖVFA-KONZERNERGEBNIS	Beim gesamten Konzernergebnis werden die Drittgesellschaftern zustehenden Anteile am Jahresüberschuß nicht abgerechnet. Bei Veröffentlichung ist auf diesen Umstand allerdings hinzuweisen.
-------------------------------	---

5.	+/- Minderheitsanteile	1	Lt. GuV
-----------	-------------------------------	---	---------

ÖVFA-KONZERNERGEBNISBASIS zur Berechnung des Ergebnisses je Anteilswert
--

6. Faktor erläutern

s = Steuersatz

7. Steuersatz

Vorrangig ist der tatsächliche, nach der nunmehr international empfohlenen Liability-Methode (siehe beispielsweise FASB 109) errechnete Durchschnittssteuersatz des Unternehmens zu verwenden (lt. Angaben des Wirtschaftsprüfers), andernfalls ist der in § 22 Abs 1 KStG in der jeweils gültigen Fassung normierte („Modell“-)Steuersatz anzuwenden.

Es sollte allerdings auf Kontinuität geachtet werden. Wird nicht der Modellsteuersatz verwendet, muß diese Vorgehensweise auch in späteren Jahren beibehalten werden.

¹ Korrigiert wird ein über den Durchschnitt der letzten drei Geschäftsjahre hinausgehender Betrag (Berichtsjahr wird einbezogen).

² Korrektur nur dann, wenn der Gewinn mehr als 50% des Jahresüberschusses beträgt oder kein Zusammenhang mit der betrieblichen Geschäftstätigkeit besteht. Korrigiert wird ein über dem Durchschnitt der letzten drei Geschäftsjahre hinausgehender Betrag (Berichtsjahr wird einbezogen).

³ Nur dann, wenn latente Steuern nicht abgegrenzt wurden.

⁴ Korrigiert wird ein über den Durchschnitt der letzten drei Geschäftsjahre hinausgehender Betrag (Berichtsjahr wird einbezogen).

⁵ Korrektur nur dann, wenn der Gewinn mehr als 50% des Jahresüberschusses beträgt oder kein Zusammenhang mit der betrieblichen Geschäftstätigkeit besteht. Korrigiert wird ein über den Durchschnitt der letzten drei Geschäftsjahre hinausgehender Betrag (Berichtsjahr wird einbezogen).

1.2. Erläuterungen zu einzelnen Positionen der ÖVFA-Ergebnisschätzformel

Alle Erläuterungen gelten, soweit nichts Anderes vermerkt, sowohl für den Einzel- als auch für den Konzernabschluß.

zu 2. Außergewöhnliche Sachverhalte

a) Außerordentliches Ergebnis

Nach RLG (§ 233 Abs 1 HGB) werden alle außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens anfallenden, höchst seltenen und außergewöhnlichen Sachverhalte in der G&V-Position „Außerordentliches Ergebnis“ erfaßt. Um diesen Saldo soll das ÖVFA-Ergebnis im Sinne einer betriebswirtschaftlichen Erfolgsermittlung bereinigt werden.

Unter der Pauschalannahme, daß dieses „Außerordentliche Ergebnis“ steuerlich wirksam ist, erfolgt eine Korrektur nicht in der Höhe des ausgewiesenen Saldos, sondern um die Erfolgssteuerwirkung vermindert.

Faktor: 1-s

b) Einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnende Aufwendungen / Erträge, ausgenommen Steuern

Im Sinne einer ÖVFA-mäßigen periodenreinen Ergebnisermittlung muß der Jahresüberschuß unter Akzeptanz des der Ausweisverpflichtung zugrundeliegenden Wesentlichkeitskriteriums des Wirtschaftsprüfers um die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnenden Aufwendungen und Erträge korrigiert werden. Diese periodenfremden Aufwendungen und Erträge müssen gem § 233 Abs 2 HGB beim jeweiligen Posten gesondert ausgewiesen werden.

Aufgrund der unterstellten steuerlichen Wirksamkeit erfolgt die Anpassung des Jahresüberschusses nicht in Höhe der ausgewiesenen Beträge, sondern um die Erfolgssteuerwirkung vermindert. Gemäß § 233 EU-GesRÄG-Entwurf besteht eine Erläuterungspflicht im Anhang.

Faktor: 1-s

c) Erträge aus Steuergutschriften und Aufwendungen für Steuernachzahlungen, sofern nicht durch Rückstellungen gedeckt; Auflösung von nicht benötigten Steuerrückstellungen

Die G&V-Position „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ enthält als Saldogröße sowohl die Ertragssteuerbelastung des abgelaufenen Geschäftsjahres, als auch Steuernachzahlungen, welche mit Erträgen aus Steuergutschriften und der Auflösung von nicht bestimmungsgemäß

verwendeten Steuerrückstellungen saldiert sind. Die Erträge aus Steuergutschriften und aus der Auflösung von nicht bestimmungsgemäß verwendeten Erfolgssteuerrückstellungen, sowie die Aufwendungen aus Steuernachzahlungen zählen ebenfalls zu den periodenfremden Erfolgen und müssen gem § 233 Abs 2 bzw. § 234 Abs 1 HGB im Jahresabschluß gesondert ausgewiesen werden, wobei wiederum das der Ausweisverpflichtung zugrundeliegende Wesentlichkeitskriterium des Wirtschaftsprüfers seitens der ÖVFA akzeptiert wird. Aufgrund des steuerneutralen Charakters dieser Aufwendungen/Erträge erfolgt eine Korrektur in Höhe der ausgewiesenen Beträge.

Faktor: 1

d) Außerplanmäßige Abschreibungen

Im allgemeinen sind die außerplanmäßigen Abschreibungen (im Sachanlagevermögen und von Bilanzierungshilfen lt. Zusatzangabe in der G&V, sowie Abschreibungen von Finanzanlagen und Beteiligungen) bei der Ermittlung des ÖVFA-Ergebnisses (Einzelabschluß und Konzern) zu beachten. Diese sind im Regelfall nicht dispositionsbedingter Natur, sondern finden meist in einer Wertminderung des betreffenden Aktivums ihre Ursache. Bereinigungen werden nur vorgenommen, wenn die außerplanmäßigen Abschreibungen das in Vorjahren übliche Maß deutlich übersteigen und somit außergewöhnlich hoch und selten sind. Korrigiert wird in solchen Fällen ein über den Durchschnitt der letzten 3 Geschäftsjahre hinausgehender Betrag, wobei das Berichtsjahr in die Durchschnittsbildung miteinbezogen wird.

Faktor: 1-s

e) Gewinne aus Abgängen vom Anlagevermögen

Gewinne aus Anlagevermögensabgängen werden nur dann als Korrekturposten zum Jahresüberschuß angesetzt, wenn sie einen für das Unternehmen außergewöhnlichen Sachverhalt darstellen.

Eine Außergewöhnlichkeit liegt dann vor, wenn die diesbezüglichen Gewinne mehr als 50% des Jahresüberschusses betragen oder kein Zusammenhang mit der betrieblichen Geschäftstätigkeit besteht. Korrigiert wird ein über den Durchschnitt der letzten 3 Geschäftsjahre hinausgehender Betrag, wobei das Berichtsjahr in die Durchschnittsbildung miteinbezogen wird.

Faktor: 1-s

f) Verluste aus Abgängen vom Anlagevermögen

Bei Verlusten aus Anlagevermögensabgängen wird auf das Wesentlichkeitskriterium des Wirtschaftsprüfers abgestellt. Nach § 237 Z 5 HGB müssen die in der Position „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ (Sachanlagevermögen) und Position „Aufwendungen aus

Beteiligungen“ enthaltenen Buchverluste aus Anlagevermögensabgängen bei Wesentlichkeit im Anhang von Einzelabschlüssen angegeben werden.

Aufgrund der Bestimmung des § 251 Abs. 1 HGB entfällt die Angabe dieser Verluste - außer wenn es die Generalnorm des § 265 Abs. 1 HGB erfordert - im Konzernabschluß. Für Zwecke der ÖVFA-Ergebnisermittlung ergibt sich somit seitens der ÖVFA die Bitte, auch im Konzernabschluß solche Anhanginformationen vorzusehen. Im Gegensatz zu Position 2 e) wird auf eine Durchschnittsbildung verzichtet.

Faktor: 1-s

g) Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Im Falle von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden werden aus Gründen der Periodenreinheit sowie der Vergleichbarkeit zwischen den Unternehmen, die sich aus den jeweiligen Sachverhalten ergebenden Ergebnisauswirkungen bei der ÖVFA-Ergebnisermittlung korrigiert. Beispiele hierfür wären ergebnisrelevante Veränderungen des Konsolidierungskreises oder auch Änderungen in der Bestandsbewertung aufgrund von wesentlichen Änderungen des Beschäftigungsgrades.

Gemäß § 236 Z 1 HGB sind etwaige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und deren Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Einzelabschlüsse im Anhang zu erläutern. § 265 Abs 1 Z 3 HGB normiert die Erläuterungen dieser Tatbestände auch für den Konzernabschluß - erweitert um die Angabe und Erläuterung der Auswirkungen der Änderung der Konsolidierungsmethoden. Für Zwecke der ÖVFA-Ergebnisermittlung ergibt sich somit seitens der ÖVFA die Bitte, obwohl nicht normiert, die betragsmäßigen Auswirkungen solcher Änderungen auf die Ertragslage des Unternehmens (des Konzerns) bereits in den Anhang zum Jahresabschluß aufzunehmen.

Die Erstdotierung von Rückstellungen aufgrund der erstmaligen Anwendung der Bewertungsbestimmungen des HGB (beispielsweise Urlaubsrückstellungen oder Rückstellungen für Firmenjubiläen) ist unter dieser Position zu korrigieren, insoferne keine handelsrechtlichen Übergangsbestimmungen, die Gegenstand anderer Positionen sind, gelten. Hier kommt es zur Bereinigung des Jahresüberschusses um die auf Vorperioden entfallende Rückstellungsdotierung (Hinzurechnung).

Faktor: 1 bzw. 1-s

h) Emissionskosten

Die Emissionskosten aller Eigenkapitalmaßnahmen, die aufwandswirksam erfaßt werden, sind hinzuzurechnen.

Faktor: 1-s

zu 3. Bilanzpolitische Spielräume

a) Zuschreibungen

Zuschreibungen zu Gegenständen des Anlagevermögens zählen mangels Wertaufholungsgebot im österreichischen Recht zu den typischen Maßnahmen der Gewinnsteuerung und sind aus diesem Grund zum Zwecke der Vergleichbarkeit zu eliminieren. Deshalb sind diese auch gem § 235 HGB mit einer Ausschüttungssperre belegt. Bei der ÖVFA-Ergebnisermittlung werden auch in diesem Fall - aufgrund der angenommenen Steuerwirksamkeit - nur die um die Erfolgssteuerwirkung verminderten Beträge korrigiert. Gemäß Ministerialentwurf zum EU-GesRÄG ist auch in Österreich mit der Einführung des Wertaufholungsgebots zu rechnen. Ab diesem Zeitpunkt entfällt diese Korrekturposition.

Faktor: 1-s

b) Aktivierte Fremdkapitalzinsen bei Herstellung

Gemäß § 203 Abs 4 HGB besteht das Wahlrecht, jene Fremdkapitalzinsen, die zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes dienen und die auf den Herstellungszeitraum entfallen, zu aktivieren. Als Normalfall wird von der ÖVFA jedoch die Verbuchung dieser Position als Aufwand angenommen. Aus Gründen der Vergleichbarkeit sind daher die Effekte einer eventuellen Aktivierung mit dem Faktor 1-s zu neutralisieren.

Aktivierte Fremdkapitalzinsen bei Herstellung sind somit in Abzug zu bringen und auf diese Position entfallende Abschreibungen in Höhe von 20% p.a. zu korrigieren (Hinzurechnung).

Faktor: 1-s

c) Firmenwert, Umgründungsmehrwert im bzw. aus dem Einzelabschluß

Gemäß § 203 Abs 5 HGB darf bei Erwerb von Betrieben der Unterschiedsbetrag, um den die Gegenleistung das übernommene Reinvermögen übersteigt, als Firmenwert aktiviert werden. Die ÖVFA normiert die Aktivierung des Firmenwertes als Normalfall. Eine Nichtaktivierung ist rückgängig zu machen, was im Jahr der Anschaffung zu einer Gewinnerhöhung führt. Da der Firmenwert laut handelsrechtlicher Regelung auf die Jahre der voraussichtlichen Nutzung zu verteilen ist, wären für verschiedene Unternehmen unterschiedliche Abschreibungsdauern zu erwarten.

Um dem Ziel der Vergleichbarkeit von Unternehmen möglichst nahe zu kommen, wurde daher seitens der ÖVFA der Standardfall einer fünfjährigen Nutzung unterstellt. Erfolgte eine Aktivierung und wurde eine andere Nutzungsdauer als 5 Jahre gewählt, ist auf eine 5jährige Nutzungsdauer anzugleichen.

Die Ausführungen zum Firmenwert sind auch auf Verschmelzungs- und Spaltungsmehrwerte nach dem UmgrStG anzuwenden. In beiden Fällen des UmgrStG unterbleibt - im Gegensatz

zu den im Konzern sich im Rahmen der Kapitalkonsolidierung ergebenden Ausgleichsposten - eine Aufdeckung von stillen Reserven einerseits in der Steuerbilanz und andererseits in der Handelsbilanz für alle Fälle, die von der Neudefinition des § 202 HGB i.d.F. des Gesellschaftsrechtsänderungsgesetzes 1993 betroffen sind.

Hinzu kommt, daß Abschreibungen im Einzelabschluß die Ausschüttungsbasis verringern, ein Umstand, der ebenfalls für eine unterschiedliche Behandlung gegenüber den aktivischen Konsolidierungsausgleichsposten in der Konzernbilanz spricht. Daß der Firmenwert (also nach Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten) im Einzelabschluß eine andere Behandlung erfährt, ist darüberhinaus mit den geltenden Rechnungslegungsvorschriften begründbar. Nur im Konzern wird die sofortige Verrechnung der aktivischen Ausgleichsposten mit den Rücklagen vorgesehen.

Die ÖVFA normiert aus Vereinfachungsgründen die Gleichbehandlung von Umgründungsmehrwert (jener Teilbetrag, der den Aktiven und Passiven des übertragenen Vermögens zugeordnet werden kann) und Firmenwert gem § 202 Abs 2 Z 3 HGB (der Restbetrag nach fiktiver Zurechnung der stillen Reserven und Lasten). In beiden Fällen wird eine einheitliche Nutzungsdauer von 5 Jahren (Nachhaltigkeitsfiktion) unterstellt.

Wurde seitens des Unternehmens eine andere Nutzungsdauer gewählt, ist auf eine 5jährige Nutzungsdauer anzugleichen.

Faktor: 1-s

c) Abschreibungen/Auflösungen von aktiven/passiven Konsolidierungsausgleichsposten (Konzernabschluß)

Gemäß § 261 Abs 1 HGB ist ein bei der Kapitalkonsolidierung entstehender aktiver Unterschiedsbetrag in jedem Geschäftsjahr zu je einem Fünftel durch Abschreibungen zu tilgen, beziehungsweise, soweit er einem erworbenen Firmenwert gem § 203 HGB gleichzusetzen ist, entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer abzuschreiben oder in beiden Fällen mit einer Kapital- oder Gewinnrücklage zu verrechnen. Laut § 261 Abs 2 HGB kann ein passiver Unterschiedsbetrag aufgelöst werden, falls eine bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Erstkonsolidierung erwartete ungünstige Geschäftsentwicklung eintritt oder feststeht, daß der Unterschiedsbetrag einem verwirklichten Gewinn gleichkommt (Lucky buy), in welchem (letzten genannten) Fall der Unterschiedsbetrag auch in die Rücklagen eingestellt werden darf.

Anders als im Fall des Einzelabschlusses ist als übliche Vorgangsweise bei aktiven Konsolidierungsausgleichsposten die Verrechnung mit den Rücklagen zu sehen, auch wenn diese tatsächlich nicht ausreichen sollten, weswegen die Ausnützung anderer Abschreibungswahlrechte mit Faktor 1 zu korrigieren ist. Ebenso wird bei passiven Konsolidierungsausgleichsposten - dem Ziel der Ermittlung der tatsächlichen Ertragskraft folgend - jedenfalls eine Einstellung des Unterschiedsbetrages in die Rücklagen als Standardfall unterstellt. Auflösungen, die zu einer Erhöhung des Konzernjahresüberschusses führen („Auflösung von

Rückstellungen“ oder mit bestimmten Aufwendungen direkt verrechnet), sind mit dem Faktor 1 aufwandswirksam zu korrigieren.

Auch hier ergeht die Bitte der ÖVFA, in den Anhanginformationen gem § 254 Abs 3 HGB - der spezifischen Problemstellung entsprechend - zu berichten.

Faktor: 1

d) Aufwendungen für das Ingangsetzen, Erweitern (und Umstellen) eines Betriebes

Gemäß § 198 Abs 3 HGB dürfen Aufwendungen für das Ingangsetzen, Erweitern und Umstellen eines Betriebes als Aktivposten ausgewiesen werden. Es handelt sich hierbei um ein Wahlrecht. Als Normalfall wird jedoch die Verbuchung dieser Posten als Aufwand angenommen. Aus Gründen der Vergleichbarkeit sind daher die Effekte einer eventuellen Aktivierung mit dem Faktor 1-s zu neutralisieren. Aktivierte Aufwendungen für das Ingangsetzen, Erweitern und Umstellen eines Betriebes sind somit in Abzug zu bringen und auf diese Position entfallende Abschreibungen in Höhe von 20% p.a. zu korrigieren (Hinzurechnung). Gemäß Ministerialentwurf zum EU-GesRÄG ist künftig mit der Nichtaktivierbarkeit von Umstellungsaufwendungen als Bilanzierungshilfe zu rechnen.

Faktor: 1-s

e) Dotierung von österreichischen Pensionsrückstellungen zur Anpassung an das versicherungsmathematische Erfordernis, sofern die Dotierung über den sich bei 20jähriger Anpassung ergebenden Betrag hinausgeht

Gemäß § 211 Abs 2 HGB sind Pensionsrückstellungen mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen. Die Übergangsvorschriften im RLG sehen eine Anpassung der Pensionsrückstellung von steuerrechtlichen Vorschriften auf das versicherungsmathematische Erfordernis gleichmäßig verteilt in längstens 20 Jahren vor; eine sofortige Dotation des Fehlbetrages ist jedoch zulässig.

Unternehmen, die diese Anpassung beschleunigt durchführen, sollen mit dem über das handelsrechtliche Mindesterfordernis (1/20) hinausgehenden Ausmaß durch eine Hinzurechnung anderen Gesellschaften gleichgestellt werden. Soweit steuerrechtlich nicht anerkannt, erfolgt die Hinzurechnung mit dem Faktor 1, eine Korrektur in den Folgejahren entfällt (die steuerliche Übergangsfrist des § 116 Abs 4 EStG 1988 - ebenfalls 20 Jahre - begann spätestens mit 1. 1. 1990 zu laufen).

Faktor: 1 bzw. 1-s

f) Dotierung Abfertigungsrückstellung zur Anpassung an das nach § 211 Abs 2 HGB erforderliche Ausmaß, sofern die Dotierung über den sich bei 5jähriger Anpassung ergebenden Betrag hinausgeht bzw. Nachholung ähnlicher Verpflichtungen

Die Anpassung der Abfertigungsrückstellung an das nach § 211 Abs 2 HGB erforderliche Ausmaß hat gem Art X Abs 1 RLG der Übergangsbestimmungen gleichmäßig über 5 Jahre zu erfolgen; eine vorzeitige Anpassung auf das vorgeschriebene Ausmaß ist jedoch zulässig. Als Normalfall wird aber die gleichmäßige Anpassung über einen 5jährigen Zeitraum angesehen, weshalb darüber hinausgehende Zuweisungen als außerordentliche Aufwendungen dem ÖVFA-Ergebnis hinzugerechnet werden.

Soweit steuerlich nicht anerkannt, erfolgt die Hinzurechnung mit dem Faktor 1; eine Korrektur in den Folgejahren entfällt. Diese Vorgangsweise wird auch für die Nachholung bislang nicht gebildeter Rückstellungen für Dienstnehmerjubiläen seitens der ÖVFA festgelegt.

Faktor: 1

g) Sonderfälle

In diesem Zusammenhang ist beispielsweise die große Gruppe der sonstigen Rückstellungen zu betrachten, die dem Bilanzierenden viel Freiheit bei der Bilanzgestaltung lassen könnten (z. B. Produkthaftungsrückstellung, Rückstellung für Firmenjubiläen, Rückstellungen für Umweltschutz, etc.). Hier ist im Einzelfall zu entscheiden, ob nicht eine zu vorsichtige Rückstellungsbildung eine zu starke Ergebnisminderung bewirkt.

Darüberhinaus können unter dieser Position Besonderheiten Berücksichtigung finden, die allerdings nur nach Rücksprache mit dem Methodenbeirat und Zustimmung des Vorstands der ÖVFA in die Ergebnisermittlung Eingang finden. Bei Veröffentlichung der Ergebniszahl muß auf diese Besonderheiten beschreibend hingewiesen werden.

Faktor: 1 bzw. 1-s

h) Von verbundenen Unternehmen, Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht oder von Minderheitsgesellschaftern erworbene immaterielle Vermögensgegenstände (Einzelabschluß)

§ 197 Abs 2 HGB normiert für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände ein Bilanzierungsverbot. Dadurch sind beispielsweise die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung im Jahr des Anfalls aufwandswirksam.

Diese Bestimmung könnte umgangen werden, indem Konzernunternehmen mit der Forschung und Entwicklung beauftragt werden. Durch Kauf (Erwerb von Dritten) gegen Ent-

gelt (Ersatz der Aufwendungen) ist eine Aktivierungsmöglichkeit gegeben. Um Unternehmen, die über solche Auslagerungsmöglichkeiten nicht verfügen, gleichzustellen, werden Aktivierungen von immateriellen Vermögensgegenständen, welche von verbundenen Unternehmen bzw. von solchen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht oder die von Minderheitsgesellschaftern erworben wurden, gewinnmindernd rückgängig gemacht.

Die Nutzungsdauer wurde seitens der ÖVFA mit 5 Jahren im Standardfall normiert, es sind daher 1/5 der ursprünglichen Aktivierung jährlich an Abschreibung rückgängig zu machen (hinzuzurechnen), unabhängig von der tatsächlichen Abschreibungsdauer.

Faktor: 1-s

zu 4. Steuerliche Korrekturen

Ziel dieser Korrekturen ist die Neutralisierung von Änderungen des Steueraufwandes, die auf Nutzung konkreter Steuerbegünstigungen beruhen, insoferne nicht bereits handelsrechtliche Vorschriften (wie im Ministerialentwurf zum EU-GesRÄG vorgesehen) Abgrenzungen latenter Steuern verlangen.

a) Zunahme/Abnahme der Mietzinsrücklage und Pauschalwertberichtigung zu Exportforderungen; Dotierung /Auflösung der Übertragungsrücklage (Einzelabschluß)

Diese zu den sonstigen un versteuerten Rücklagen zählenden Steuerbegünstigungen werden seitens der ÖVFA als sogenannte „timing-differences“ angesehen, deren Höhe sich im Zeitablauf ändert. Anders als bei Investitionsfreibetrag, Investitionsrücklage (ausgelaufen) - bei denen üblicherweise die steuerrechtlichen Bestimmungen für die Überleitung in die versteuerten Rücklagen eingehalten werden - wirken „timing-differences“ bei Dotierung zwar ebenfalls steuermindernd, allerdings führt deren Auflösung (da nicht überleitbar) zu einer Steuererhöhung.

Um die steuerlichen Effekte von Dotierung und Auflösung zwecks Vergleichbarkeit zu eliminieren, werden bei Dotierung die Steuerspareffekte durch aufwandswirksame Berücksichtigung der Ertragsteuern eliminiert. Im Falle der Auflösung wird die dadurch eintretende Nachversteuerung erfolgswirksam rückgängig gemacht.

Ebensolche Effekte müssen jedenfalls bei der Dotierung bzw. nicht bestimmungsgemäßer Verwendung der Übertragungsrücklage berücksichtigt werden, da eventuell unter Position 2 f vorgenommene Korrekturen die Ertragsteuerbelastung nicht verändern.

Faktor: s

b) Zunahme/Abnahme der Bewertungsreserve (Einzelabschluß) bzw. Vereinnahmung /Auflösung eines Investitionszuschusses über die Nutzungsdauer (Einzel- und Konzernabschluß)

Die Bewertungsreserve (§ 205 HGB) wird aufgrund von Sonderabschreibungen von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens gebildet, die aufgrund steuerlicher Vorschriften vorgenommen worden sind. Hierunter sind jedenfalls die Wertberichtigung zu Auslandsbeteiligungen (§ 6 Z 7 EStG), Sonderformen der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 EStG (beispielsweise Gebäudeabschreibung gem § 8 Abs 2 EStG), die übertragene Rücklage für stille Reserven (§ 12 EStG) und - sofern wesentlich - die Vollabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 13 EStG) aufgrund einer Sondervorschrift des § 205 Abs 1 einzustellen. Eine Dotierung von Bewertungsreserven bedingt Steuerersparnis (deshalb aufwandswirksame Berücksichtigung derselben), eine Auflösung führt zu einer Aufhebung der Steuerstundung, weshalb diese Effekte ertragswirksam rückgängig zu machen sind.

Im Falle der Übertragung einer Rücklage gem § 12 EStG auf nicht abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird der Wegfall der Steuerstundung erst mit dem Verkauf des entsprechenden Vermögensgegenstandes realisiert. Da der Barwert der dann anfallenden Steuerzahlung wohl sehr klein sein wird (Ausnahme: baldiger Verkauf geplant), kann für Zwecke der ÖVFA-Ergebnisermittlung von einer „quasi-permanent-difference“ ausgegangen werden.

Wie bei der Dotierung der Bewertungsreserve tritt bei Investitionszuschüssen ein Steuerstundungseffekt ein, da die steuerliche Abschreibungsbasis des Investitionsgutes um den Zuschuß vermindert wird. Es ist daher zum Zwecke der ÖVFA-Ergebnisermittlung im Jahr der Vereinnahmung des Investitionszuschusses der Aufwand aus der Bildung einer Rückstellung für latente Steuern ergebnismindernd zu berücksichtigen. In den Jahren der Auflösung - entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer - ist diese Rückstellung aufgrund höherer handelsrechtlicher als steuerrechtlicher Abschreibungen zwecks Nivellierung des handelsrechtlichen Ergebnisses auf das höhere steuerrechtliche Ergebnis gewinnerhöhend aufzulösen.

Faktor: s

a) Behandlung der unversteuerten Rücklagen (Konzernabschluß)

§ 253 Abs 3 HGB ermöglicht im Konzernabschluß den Ausweis unversteuerter Rücklagen nach Abzug einer allfälligen Steuerabgrenzung als Gewinnrücklagen.

Seitens der ÖVFA wird als Normalfall die Nutzung dieses Wahlrechtes - für alle in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen einheitlich - unterstellt. Die unversteuerten Rücklagen stehen zwischen Eigen- und Fremdkapital. Durch die Nichteinbeziehung ins Eigenkapital wird zwar der Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung ungerechtfertigt erhöht (da Gleichbehandlung mit Schulden), von einer Korrektur des Firmenwerts wurde jedoch aus Praktikabilitätsgründen jedenfalls Abstand genommen.

Wird das Wahlrecht für alle oder einen Teil der in die Kapitalkonsolidierung einbezogenen Unternehmen nicht in Anspruch genommen (d.h. latente Steuern werden nicht aufwandswirksam gebildet), so ist folgende Vorgangsweise einzuhalten:

Bei Dotierung von „timing-differences“ (d.s. jedenfalls Bewertungsreserve - siehe Anmerkung zur Übertragung stiller Reserven, wenn bei Bildung das Wirtschaftsgut, auf welches übertragen werden soll, bereits bekannt ist -, Mietzinsrücklage und Pauschalwertberichtigung zu Forderungen gem § 6 Z 2 lit c EStG) ist für den Erhöhungsbetrag eine Rückstellung für latente Steuern aufwandswirksam zu dotieren.

Bei Auflösung von „timing-differences“ erhöhen diese die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage. Die Höhe der Steuer ist in der Position „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ erfaßt. Da die ÖVFA von der Bildung einer Rückstellung für latente Steuern bei Dotierung von „timing-differences“ ausgeht, ist das Ergebnis um die hierauf in der Vergangenheit dotierte latente Steuer (gewinnerhöhend) zu entlasten, um Periodenreinheit zu gewährleisten.

Faktor: s

zu 5. Minderheitenanteile (Konzernabschluß)

Das ÖVFA-Konzernergebnis beinhaltet Ergebnisbestandteile, die zwar für die Beurteilung der Ertragskraft der Unternehmensgruppe bedeutsam sind, die den Aktionären der Muttergesellschaft jedoch rechtlich nicht zustehen. Diese anderen Gesellschaftern zustehenden Ergebnisminderheitenanteile sind gem HGB in Höhe des Jahresüberschusses/-fehlbetrages als Minderheitenanteile separat auszuweisen.

Die ÖVFA hat sich entschlossen, für die Ermittlung der Kennzahlen je Aktie die Minderheitenanteile entsprechend zu korrigieren - Gewinnanteile sind in Abzug zu bringen, Verlustanteile sind hinzuzurechnen. Zwecks Vermeidung von Intransparenz wird die Berücksichtigung des ÖVFA-Ergebnisses des Einzelunternehmens generell ausgeschlossen.

Aufgrund der vom Einzelabschluß abweichenden Bewertung bzw. Wahlrechtsausübung im Konzernabschluß wäre auch die Berücksichtigung eines ÖVFA-Ergebnisses aus dem Einzelabschluß maximal als Näherungswert zu werten. Deshalb ist für Zwecke der ÖVFA-Kennzahlenberechnung der Dritten zustehende Anteil am Jahresüberschuß/-fehlbetrag der Einzelunternehmen laut Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung heranzuziehen.

Der ÖVFA ist bewußt, auch damit nur eine Näherungsrechnung geschaffen zu haben, die aber pragmatisch einfach und für Dritte leicht nachvollziehbar ist.

Faktor: 1