

Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision zur Behandlung offener Rücklagen im Jahresabschluss

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Handelsrecht und Revision vom 18. Juli 2001)

Vorbemerkung¹

Diese Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision ersetzt die Stellungnahme KFS/RL 11 vom 5. Oktober 1994. Die Neufassung wurde wegen der durch das EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz (BGBl 1996/304) und verschiedener anderer Gesetze eingetretenen Änderungen der Rechtslage erforderlich. Die besonderen Rücklagen, die aufgrund der Vorschriften des Bankwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen zu bilden sind, werden in den Stellungnahmen KFS/BA 7 und KFS/VU 1 behandelt.

¹ Die im Zusammenhang mit Umgründungsmaßnahmen getroffenen Regelungen über die Bildung, Aufrechterhaltung und Auflösung offener Rücklagen sollen den Gegenstand einer gesonderten Stellungnahme bilden.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Gliederung der Rücklagen in der Bilanz	3
2. Bildung von Rücklagen	4
2.1. Kapitalrücklagen	4
2.2. Rücklagen nach dem 1. Euro-Justiz-Begleitgesetz	6
2.3. Gewinnrücklagen	7
3. Auflösung von Rücklagen	8
3.1. Gebundene Rücklagen	8
3.2. Nicht gebundene Kapitalrücklagen und freie Rücklagen	10
3.3. Satzungsmäßige Gewinnrücklagen	11
3.4. Bewertungsreserven und sonstige unbesteuerter Rücklagen	11
3.5. Kapitalherabsetzungen	11
4. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	12
5. Sonderfragen zu Rücklagen	13
5.1. Rücklage für eigene Anteile und Anteile an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen (§ 225 Abs 5 HGB)	13
5.2. Rücklagen bei Erwerb von Aktien gemäß § 65 Abs 1 Z 7 oder 9 AktG	15
5.3. Rücklagen bei vereinfachten Kapitalherabsetzungen	15
5.4. Kapitalherabsetzung zu Lasten von Rücklagen	17
5.5. Begriff der jederzeit auflösbaren Rücklagen	17
5.6. Ausschüttungssperren	18
5.7. Zuweisungen an Rücklagen bei Gewinn- und Verlustübernahmevereinbarungen	19
5.8. Verwendung von Rücklagen bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln	19
6. Rücklagen im Konzernabschluss	19

1. Gliederung der Rücklagen in der Bilanz

Das Handelsgesetzbuch sieht in § 224 Abs 3 folgende Gliederung vor:

A II. Kapitalrücklagen

1. gebundene
2. nicht gebundene

A III. Gewinnrücklagen

1. gesetzliche Rücklagen
2. satzungsmäßige Rücklagen
3. andere Rücklagen (freie Rücklage)

B. Unversteuerte Rücklagen

1. Bewertungsreserve auf Grund von Sonderabschreibungen
2. sonstige unversteuerte Rücklagen

Gemäß § 225 Abs 5 HGB ist für eigene Anteile und Anteile an herrschenden und mit Mehrheit beteiligten Unternehmen eine Rücklage zu bilden und gesondert auszuweisen (siehe Abschnitt 5.1.).

Die Bewertungsreserve auf Grund steuerlicher Sonderabschreibungen ist entsprechend den Posten des Anlagevermögens aufzugliedern (§ 230 Abs 1 HGB). Die Zuweisung und die Auflösung im Geschäftsjahr sind in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzuführen (§ 230 Abs 2 HGB).

Die sonstigen unversteuerten Rücklagen sind unter Angabe der Vorschriften, nach denen sie gebildet sind, auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen (§ 205 Abs 1 HGB).

Gemäß § 223 Abs 6 HGB ist eine Zusammenfassung aller unversteuerten Rücklagen zulässig, wenn

- die Posten einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht wesentlich oder
- dadurch die Klarheit der Darstellung verbessert wird; in diesem Fall müssen die zusammengefassten Posten jedoch im Anhang ausgewiesen werden.

Weitere Aufgliederungen in der Bilanz oder im Anhang können sich aufgrund von abgabenrechtlichen Vorschriften ergeben.

2. Bildung von Rücklagen

2.1. Kapitalrücklagen

Als Kapitalrücklagen sind gemäß § 229 Abs 2 HGB 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.

Die Beträge nach Z 1 bis 4 HGB gehören gemäß § 130 Abs 2 AktG, der gemäß § 23 GmbHG auch für große Gesellschaften mit beschränkter Haftung gilt, zu den gebundenen, die Zuzahlungen nach Z 5 zu den nicht gebundenen Kapitalrücklagen.

zu 1.:

Die Verpflichtung zur Einstellung des Unterschiedsbetrags in die gebundene Kapitalrücklage gilt auch dann, wenn Anteile im Zuge von Verschmelzungen und Spaltungen ausgegeben werden. Auch die Unterschiedsbeträge, die sich bei der Ausübung der Wandlungsrechte zwischen der wegfallenden Verbindlichkeit und dem Nennbetrag der hingegebenen Anteile ergeben, fallen unter diese Bestimmung.

Bei der Einbringung von Unternehmen als Sacheinlage können gemäß § 202 Abs 2 Z 1 HGB die Buchwerte weitergeführt werden; werden bei Fortführung der Buchwerte im Zuge der Einbringung stille Rücklagen nicht aufgelöst, ist ein niedrigerer Betrag in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen als bei Bewertung der Sacheinlage gemäß § 202 Abs 1 HGB. Die Möglichkeit zur Fortführung eines Buchwerts besteht nicht, wenn ein einzelner Vermögensgegenstand (zB eine Liegenschaft oder eine Beteiligung) im Zuge einer Kapitalerhöhung als Sacheinlage eingebracht wird. Diese Vermögensgegenstände sind ohne Rücksicht auf den im Kapitalerhöhungsbeschluss festgelegten Wert (zB in Höhe des Nennbetrags der dafür ausgegebenen Anteile) zu dem Wert, der sich gemäß § 202 Abs 1 HGB ergibt anzusetzen; der Unterschiedsbetrag zum Nennbetrag der dafür ausgegebenen Anteile ist in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen.

zu 2.:

Nach dieser Bestimmung ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und einem höheren Ausgabebetrag von Wandelschuldverschreibungen und Optionsschuldverschreibungen in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen.

zu 3. und 5.:

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.

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.

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 Aufwendungen, in eine nicht gebundene Kapitalrücklage einzustellen.

Nicht durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasste Zuzahlungen – im Wesentlichen Zuschüsse Dritter – sind nicht in die im Handelsgesetzbuch genannten Rücklagen einzustellen. 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.

zu 4.:

Die Vorgangsweise bei Kapitalherabsetzungen wird in den Abschnitten 5.3. und 5.4. behandelt.

2.2. Rücklagen nach dem 1. Euro-Justiz-Begleitgesetz

Positive Unterschiedsbeträge, die sich aus der Umrechnung der Aktiennennbeträge und des Grundkapitals von Schilling auf Euro ergeben (§ 8 Abs 1), und Beträge, die aus der Herabsetzung des Grundkapitals zur Anpassung des Grundkapitals und der Aktiennennbeträge auf volle Euro gewonnen werden (§ 10 Abs 1), sind in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen. Negative Unterschiedsbeträge sind gemäß § 8 Abs 1 zuerst aus ungebundenen Gewinnrücklagen, danach aus ungebundenen Kapitalrücklagen, sodann aus der gesetzlichen Rücklage und zuletzt aus gebundenen Kapitalrücklagen zu decken; allfällige noch bestehende Fehlbeträge sind in die Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen.

Die Regelungen des § 8 Abs 1 gelten auch für große Gesellschaften mit beschränkter Haftung; mittelgroße und kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung haben alle Unterschiedsbeträge in die Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen (§ 12 Abs 3).

2.3. Gewinnrücklagen

Als Gewinnrücklagen dürfen gemäß § 229 Abs 3 HGB nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Jahresüberschuss nach Berücksichtigung der Veränderung unverteilter Rücklagen gebildet worden sind. Daraus ergibt sich, dass für eine Zuweisung an eine Gewinnrücklage nur ein positiver Saldo aus Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag und Veränderung der unverteilter 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.

Ein Verlustvortrag kürzt mangels gesetzlicher Vorschriften die in einem Geschäftsjahr zulässige Zuweisung an Gewinnrücklagen nicht.

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 unverteilter 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.

Zu beachten ist, dass es bei Aktiengesellschaften gemäß § 126 Abs 3 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 solchen Gewinnverwendungsvorschlag nur machen, wenn eine entsprechende Ermächtigung in der Satzung enthalten ist. Das Gleiche gilt gemäß § 35 Abs 1 Z 1 GmbHG für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Eine gesetzliche Rücklage ist gemäß § 130 Abs 3 AktG zu bilden, wenn die gebundenen Rücklagen, das sind die gebundene Kapitalrücklage und die gesetzliche Rücklage, nicht den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Grundkapitals (ohne

Kürzung um ausstehende Einlagen) 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 Grundkapitals 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.

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.

Für die Bildung von Bewertungsreserven und sonstigen unverteuerten Rücklagen bestehen keine handelsrechtlichen Beschränkungen; dh sie können auch in Jahren gebildet werden, in denen sie im Jahresüberschuss keine Deckung finden.

3. Auflösung von Rücklagen

3.1. Gebundene Rücklagen

Gebundene Rücklagen, das sind die gebundene Kapitalrücklage (vgl Abschnitt 2.1., Z 1 bis 4) und die gesetzliche Rücklage (vgl Abschnitt 2.3., fünfter Absatz), dürfen gemäß § 130 Abs 4 AktG – der gemäß § 23 GmbHG auf große Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Sinn von § 221 Abs 3 HGB sinngemäß anzuwenden ist –, nur zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden.

Der Auflösung der gesetzlichen Rücklage steht nicht entgegen, dass freie, zum Ausgleich von Wertminderungen und zur Deckung von sonstigen Verlusten bestimmte Rücklagen vorhanden sind. 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 daher zulässig, die gesetzliche Rücklage zur Deckung eines Bilanzverlustes, der sich aufgrund eines Verlustvortrags ergibt, auch dann aufzulösen, wenn in dem Geschäftsjahr ein Jahresüberschuss entstanden ist und dieser zur Gänze einer un versteuerten Rücklage oder einer Gewinnrücklage zugewiesen wurde.

Auch Bilanzverluste, die durch Bildung un versteuerter Rücklagen entstehen, können durch Auflösung von gebundenen Rücklagen ausgeglichen werden. Es sollte jedoch darauf geachtet werden, dass dies in der Folge nicht zu einer Verletzung der in § 130 Abs 4 AktG zum Ausdruck gebrachten Zielsetzung führt. Diese Vorschrift soll verhindern, dass gebundene Kapitalrücklagen für Gewinnausschüttungen verwendet werden; ein solches Ergebnis soll auch auf dem Umweg über un versteuerte Rücklagen nicht erreicht werden.

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.

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.

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.

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 HGB auszuüben und den Bestätigungsvermerk einzuschränken. Hinzuweisen ist, 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.

3.2. Nicht gebundene Kapitalrücklagen und freie Rücklagen

Nicht gebundene Kapitalrücklagen (vgl Abschnitt 2.1. Z 5) und freie Rücklagen (Gewinnrücklagen) dürfen – soweit nicht eine Satzungsbestimmung entgegensteht (vgl Abschnitt 3.3.) – jederzeit aufgelöst werden; ihre Auflösung kann – soweit keine Ausschüttungssperre besteht – 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.

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.

3.3. Satzungsmäßige Gewinnrücklagen

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.

3.4. Bewertungsreserven und sonstige un versteuerte Rücklagen

Eine Bewertungsreserve ist gemäß § 205 Abs 2 HGB insoweit aufzulösen, als die Vermögensgegenstände, für die sie gebildet wurde, aus dem Vermögen ausscheiden oder die steuerliche Wertminderung durch handelsrechtliche 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 Abs 2 HGB; vgl Abschnitt 5.5.).

Wann sonstige un versteuerte Rücklagen aufgelöst werden müssen, ergibt sich aus den steuerrechtlichen Vorschriften. Aus handelsrechtlicher Sicht dürfen sonstige un versteuerte Rücklagen jederzeit aufgelöst werden.

3.5. Kapitalherabsetzungen

Bezüglich der Auflösung von Rücklagen im Falle von Kapitalherabsetzungen wird auf Abschnitt 5.3. verwiesen.

4. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung

§ 231 Abs 2 und 3 HGB schreibt 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.

Die Auflösungen und Zuweisungen sind gemäß den in der Bilanz ausgewiesenen Unterposten aufzugliedern.

Gemäß § 232 Abs 4 HGB 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 (zB Verwendung einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG zur Bildung einer Bewertungsreserve) 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; dies gilt auch für die Rücklagen für den Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG).

5. Sonderfragen zu Rücklagen

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

Gemäß § 225 Abs 5 HGB 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.

Die Rücklage gemäß § 225 Abs 5 HGB ist unabhängig von der Entstehung (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.

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.

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 HGB vorgeschriebene Rücklage bilden kann, ohne dass das Nettoaktivvermögen das Grundkapital und eine nach Gesetz oder Satzung vorgeschriebene gebundene Rücklage unterschreitet. 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.

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 HGB zu bildenden Rücklage vorhanden sind.

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 HGB 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.

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 HGB und auf die Zulässigkeit des Besitzes der Anteile.

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.

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 Z 3 HGB ist in diesem Fall beim Tochterunternehmen zu bilden.

5.2. Rücklagen bei Erwerb von Aktien gemäß § 65 Abs 1 Z 7 oder 9 AktG

In § 229 Abs 1 HGB ist vorgesehen, dass bei Erwerb von eigenen Anteilen zur Einziehung 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
- den Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert dieser Aktien und ihren Anschaffungskosten mit nicht gebundenen Kapitalrücklagen und/oder freien Gewinnrücklagen zu verrechnen.

5.3. Rücklagen bei vereinfachten Kapitalherabsetzungen²

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).

Sie ist nur zulässig, nachdem der 10 vH des nach der Herabsetzung verbleibenden Grundkapitals übersteigende Teil der gebundenen Rücklagen und alle nicht gebundenen Kapitalrücklagen sowie alle satzungsmäßigen und sonstigen Gewinnrücklagen vorweg

² bei ordentlichen Kapitalherabsetzungen dürfen gebundene Rücklagen der Gesellschaft nicht aufgelöst werden

aufgelöst sind (§ 183 AktG); zu diesen Rücklagen zählen nicht die un versteuerten Rücklagen und die Rücklagen für eigene Anteile.

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 Hauptversammlung als Zweck der Herabsetzung angegeben ist – zur Einstellung von Beträgen in die gebundene Kapitalrücklage verwendet werden (§ 184 AktG bzw § 59 Abs 2 GmbHG).

Gemäß § 186 AktG darf die Einstellung von aus der Kapitalherabsetzung und der Auflösung von Rücklagen gewonnenen Beträgen in die gebundene Kapitalrücklage 10 vH des nach der Herabsetzung verbleibenden Grundkapitals oder des 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 HGB) 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.

Ein Gewinn darf gemäß § 187 AktG nicht ausgeschüttet werden, bevor die gebundenen Rücklagen 10 vH des Grundkapitals nach der Kapitalherabsetzung bzw des Mindestnennbetrags gemäß § 7 AktG erreicht haben.

Wenn sich nach der Aufstellung des Jahresabschlusses über 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).

5.4. Kapitalherabsetzung zu Lasten von Rücklagen

Die Vorschriften über die ordentliche Kapitalherabsetzung brauchen gemäß § 192 Abs 3 AktG nicht befolgt werden, wenn Aktien, auf die der Ausgabebetrag voll geleistet ist

- der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden oder
- zu Lasten des aus der Jahresbilanz sich ergebenden Bilanzgewinns, einer freien Rücklage oder einer Rücklage gemäß § 225 Abs 5 2. Satz HGB (Rücklage für eigene Anteile) eingezogen werden.

In diesen Fällen ist in die gebundenen Rücklagen ein Betrag einzustellen, der dem auf die eingezogenen Aktien entfallenden Betrag entspricht (§ 192 Abs 5 AktG).

5.5. Begriff der jederzeit auflösbaren Rücklagen

Gemäß § 226 Abs 2 HGB ist in jenen Fällen, in denen Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes aktiviert sind oder 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 dieser Aktivposten vorhanden sind. Gemäß Art I § 7 Abs 2 1. Euro-JuBeG gilt diese Vorschrift auch für den Bilanzposten Aufwendungen für die Währungsumstellung auf Euro.

Zu den jederzeit auflösbaren Rücklagen gehören neben den nicht gebundenen Kapital- und Gewinnrücklagen und dem nach Ausschüttung der Dividende verbleibenden Gewinnvortrag auch die um eine allfällige Ertragsteuerbelastung (derzeit 34 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.

Zu den jederzeit auflösbaren Rücklagen gehören nicht

- die Bewertungsreserve, da sie ohne die Sanktion der Ausschüttungssperre nach § 235 Z 2 HGB nur nach Maßgabe des § 205 Abs 2 HGB aufgelöst werden kann,
- eine Rücklage für eigene Anteile

- nicht gebundene Kapitalrücklagen, die bei Umgründungen gebildet wurden und für die eine Ausschüttungssperre besteht.

Weitere Rücklagen, die nur zur Deckung eines ansonsten in der Bilanz auszuweisenden Verlustes aufgelöst werden dürfen, sind im Bankwesengesetz und im Versicherungsaufsichtsgesetz geregelt.

5.6. Ausschüttungssperren

Gemäß § 235 HGB sind

- Erträge aus der freiwilligen Auflösung von Bewertungsreserven oder
- durch Zuschreibungen gewonnene Beträge

von der Ausschüttung ausgeschlossen.

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 werden.

Diese Rücklage kann insoweit vermindert werden, als sich die Ausschüttungssperre

- wegen der in § 205 Abs 2 HGB vorgeschriebenen Auflösung der Bewertungsreserve vermindert oder
- die Zuschreibung durch Abschreibungen kompensiert wird oder
- der Vermögensgegenstand, dessen Bilanzwert durch eine Zuschreibung erhöht wurde, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder
- die Rücklage zur Abdeckung von Verlusten oder zur Bildung einer Rücklage für eigene Anteile verwendet wird.

5.7. Zuweisungen an Rücklagen bei Gewinn- und Verlustübereinbarungen

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 Verlustübereinbarung zu regeln; die Zuweisungen an unbesteuerte Rücklagen werden in der Regel durch Gewinnabfuhrvereinbarungen nicht eingeschränkt.

5.8. Verwendung von Rücklagen bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln

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 Grundkapitals nach der Kapitalerhöhung übersteigen; auch eine Verwendung von Rücklagen für eigene Anteile für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ist nicht zulässig.

Bewertungsreserven und sonstige unbesteuerte 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 unbesteuerten Rücklagen ergeben, bilden kein Hindernis für die Verwendung für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln.

6. Rücklagen im Konzernabschluss

In der Konzernbilanz ist es zulässig, den Gesamtbetrag der Konzern-Eigenmittel, die nicht als Grundkapital der Muttergesellschaft oder als Bilanzgewinn ausgewiesen werden, als Rücklage ohne weitere Untergliederung auszuweisen. Wenn auch unbesteuerte

Rücklagen in diese Rücklage einbezogen werden, sind die Vorschriften des § 253 Abs 3 HGB über den Abzug latenter Steuern zu beachten.

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.

In jedem Fall sollen die Veränderungen der in der Konzernbilanz ausgewiesenen Rücklage im Anhang dargestellt und erläutert werden. In diese Veränderungen fließen vielfach Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung der Jahresabschlüsse ausländischer Tochterunternehmen ein; auch verbleibende Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung können mit der in der Konzernbilanz ausgewiesenen Rücklage verrechnet werden (§ 261 Abs 1 HGB). In die Darstellung der Veränderungen soll auch die Veränderung des Grundkapitals der Muttergesellschaft einbezogen werden.