

## 1.7 Bewertungsgrundlagen des Unternehmensrechts

1037 Die Bewertungsgrundlagen des Unternehmensrechts sind auch für das Steuerrecht heranzuziehen, sofern keine gegenteiligen Bestimmungen anzuwenden sind.

### 1.7.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 201 UGB)

<b>Bewertungsstetigkeit</b>	Von einem einmal gewählten Bewertungsprinzip darf nicht mehr abgewichen werden. Ausnahmen: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Änderung der Gesetzesvorschriften</li> <li>▪ Änderung der Gesetzesauslegung, Kommentierung</li> <li>▪ Änderung der Gesellschafterstruktur</li> <li>▪ Änderung des Managements</li> <li>▪ Rettung eines sonst verlorenen Verlustvortrages</li> </ul> Bei Abweichung von der Bewertungsstetigkeit müssen entsprechende Anhangangaben vorgenommen werden.
<b>Prinzip der Unternehmensfortführung („Going Concern“)</b>	Bei der Bewertung wird davon ausgegangen, dass das Unternehmen fortgeführt wird. Stehen der Fortführung rechtliche oder tatsächliche Gründe ( <i>vgl Rz 1034</i> ) entgegen, so kann das Fortführungsprinzip nicht mehr zur Anwendung kommen. In diesem Fall muss zu Zerschlagungswerten bilanziert werden. Zur „Going Concern“ Prämisse siehe Fachgutachten KFS/RL 28.
<b>Stichtagsprinzip</b>	Im Jahresabschluss sind nur Geschäftsfälle und Tatsachen zu berücksichtigen, die am Stichtag bereits vorgelegen haben. <b>Werterhellende Tatsachen</b> sind zu berücksichtigen.
	<b>Beispiel:</b> Eine zum Stichtag bestehende Forderung fällt aus: es hat eine Abwertung zum Stichtag stattzufinden.
	<b>Wertbegründende Tatsachen</b> dürfen keinesfalls berücksichtigt werden. <b>Beispiel:</b> Eine Forderung entsteht nach dem Stichtag und fällt kurz danach vor der Jahresabschlusserstellung aus: KEINE Berücksichtigung zum alten Bilanzstichtag.
<b>Einzelbewertung</b>	Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln zu bewerten, Sammelbewertungen nur in gesetzlich normierten Ausnahmefällen. Siehe dazu § 209 UGB Bewertungsvereinfachungen.
<b>Realisationsprinzip</b>	Gewinne dürfen erst im Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Realisierung ausgewiesen werden. Im Falle von Liefergeschäften ergibt sich der Realisierungszeitpunkt bspw bei Übergang der Gefahr des Unterganges des dem Geschäft zugrundeliegenden Gegenstandes auf den Erwerber. Um den Zeitpunkt bestimmen zu können, müssen die Lieferbedingungen eingesehen werden ( <i>Incoterms, vgl Rz 4009</i> ).
<b>Imparitätsprinzip</b>	Verluste sind in der Periode der Verursachung, unabhängig von der Realisierung, anzusetzen.
<b>Verlustrealisierung unabhängig vom Jahresergebnis</b>	Es ist unerheblich, ob in der Abschlussperiode Gewinne oder Verluste erzielt werden.
<b>Prinzip der Aufwands- und Ertragsverursachung</b>	Aufwendungen und Erträge sind unabhängig von ihrer Liquiditätswirkung in der Verursachungsperiode auszuweisen. Die Aufnahme in den Jahresabschluss hängt vom Realisations- bzw Imparitätsprinzip ab.
<b>Bilanzidentität</b>	Die Eröffnungsbilanz des neuen Geschäftsjahres hat der Schlussbilanz des abgelaufenen Geschäftsjahres zu entsprechen. Es kann zu keinen Änderungen zwischen diesen beiden Bilanzen kommen.
<b>Grundsatz der verlässlichen Schätzung</b>	Ist die Bestimmung eines Wertes nur auf Basis von Schätzungen möglich, so müssen diese auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen. Ein Abweichen von den GoB ist zukünftig nicht nur bei Vorliegen besonderer Umstände, sondern zusätzlich unter Beachtung des „true and fair view“ zulässig.

1038

### 2.2.2.2 Konzessionen

2004 Der Begriff der Konzessionen ist nicht klar festgelegt. Es handelt sich um öffentlich-rechtliche Befugnisse (behördlich erteilte Bewilligungen), Gewerbeberechtigungen, Versorgungsrechte (zB Energie) etc kraft derer jemand berechtigt ist, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben (soweit es sich nicht um Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen handelt). *Siehe Beispiele dazu in nachstehender Tabelle.*

**➔ Anmerkung**

*Ist eine solche Konzession allerdings mit einer Sachanlage verbunden, wie Konzessionen für den Betrieb einer Maschine, Baurechte zur Errichtung eines Gebäudes oder Abbaurechte für ein Grundstück, sind die Rechte gemeinsam mit dem Gegenstand des Sachanlagevermögens zu bilanzieren.*

**Beispiele für Konzessionen:**

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Wegenutzungsrechte</li> <li>▪ Wassernutzungsrechte</li> <li>▪ Fischereirechte</li> <li>▪ Energieversorgungsrechte</li> <li>▪ Apothekenkonzessionen</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Schankkonzessionen</li> <li>▪ Verkehrskonzessionen</li> <li>▪ Rauchfangkehrerkonzessionen</li> <li>▪ Personenbeförderungskonzessionen</li> <li>▪ Gastgewerbekonzessionen</li> </ul> |
|--|--|

### 2.2.2.3 Gewerbliche Schutzrechte

2005 **! Wichtig**  
*Erfolgt die Nutzung dieser Rechte gegen laufende Zahlung, sind diese immateriellen Gegenstände nicht bilanzierungsfähig. In solchen Fällen liegen schwebende Rechtsgeschäfte vor, die Zahlungen sind nicht aktivierbar, sondern als Aufwand zu verbuchen.*

**Beispiele für gewerbliche Schutzrechte:**

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Patentrechte</li> <li>▪ Urheberrechte</li> <li>▪ Markenschutzrechte</li> <li>▪ Marken</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Verlagsrechte</li> <li>▪ Warenzeichenrechte</li> <li>▪ Gebrauchsmusterrechte</li> <li>▪ Geschmacksmuster</li> </ul> |
|---|--|

### 2.2.2.4 Ähnliche Rechte

2006 Zu den sonstigen Rechten zählen alle Rechte, die nicht schon zuvor unter anderen Punkten erwähnt wurden. Die Abgrenzung ist nicht immer eindeutig, hat aber keine materiellen Auswirkungen. In der Literatur zählen dazu:

**Beispiele für sonstige Rechte:**

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Quoten</li> <li>▪ Kontingente</li> <li>▪ Belieferungsrechte</li> <li>▪ Nutzungsrechte (zB das Mietrecht)</li> <li>▪ Fruchtgenussrechte</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Belegungsrechte</li> <li>▪ Wettbewerbsverbote</li> <li>▪ Wohnrechte</li> <li>▪ Baurechte</li> <li>▪ Energieversorgungsrechte</li> </ul> |
|--|--|

### 2.2.2.5 Ähnliche Vorteile

2007 **Beispiele für ähnliche Vorteile:**

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Erfindungen</li> <li>▪ Rezepte</li> <li>▪ Domain-Adresse</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Know-how</li> <li>▪ EDV-Software</li> <li>▪ Internet-Homepage</li> </ul> |
|--|---|



**Praxistipp**

Bei der Verteilung des Aufwandes auf fünfzehn Jahre handelt es sich nicht um eine besonders festgelegte Absetzung für Abnutzung (AfA), sondern um eine Aufwandsverteilungsvorschrift.

Es ist daher irrelevant, ob die Sanierung im ersten oder im zweiten Halbjahr fertig gestellt wurde. **Steuerlich wird jährlich 1 Fünftel der Sanierungskosten als Betriebsausgabe anerkannt.**

2029

Ausgewählte Nutzungsdauern	Nutzungsdauer in Jahren
<b>Allgemeiner Abschreibungssatz für Gebäude</b> (außer Nutzung für Wohnzwecke)	40 Jahre
<b>Wohngebäude</b>	66,67 Jahre
<b>Gemischt genutzte Gebäude:</b> Entsprechend der unterschiedlichen Nutzung ist ein Mischsatz zu berechnen	40 bis 66,67 Jahre
<b>Assanierungsaufwand:</b> Bei Betriebsgebäuden (nachträgliche Herstellungskosten auf alte, geförderte Gebäude)	10 Jahre
<b>Gebäude auf fremdem Grund</b> (Superädifikate): Normalfall: wie auf eigenem Grund	40 bis 66,67 Jahre
<b>Andere unbewegliche Wirtschaftsgüter:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bauliche Investitionen in gemietete Gebäude</li> <li>▪ Mieterinvestitionen (Portalumbau, Innenumbau, Verlegung von Eingängen und Schaufenstern ua)</li> </ul> Normalfall: Unbestimmte Mietdauer Ausnahme: Bestimmte Mietdauer, die unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer liegt oder unter Berücksichtigung des Kündigungsverzichts	10 Jahre
<b>Forstwege mit Unterbau</b>	10 Jahre
<b>Forstwege ohne Unterbau</b>	5 Jahre
<b>Fahrbahnen und Platzbefestigungen</b> betoniert oder asphaltiert	8 Jahre
<b>Kläranlagen</b>	20 Jahre

**2.3.4 Gegenüberstellung von unternehmens- und steuerrechtlichen Nutzungsdauern**

2030

Bei folgenden Vermögensgegenständen des Anlagevermögens liegt eine unterschiedliche Nutzungsdauer im Unternehmens- und Steuerrecht vor:

Gebäude (§ 8 Abs 1 EStG)	UR	StR
Gebäude zur Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes	2 – 5%	2,5%
Gebäude zur Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden	2 – 5%	2,5%
Gebäude bei mind 80%-iger betrieblicher Nutzung (ganzes Gebäude)	2 – 5%	2,5%
Gebäude zum Betrieb des Bank- und Versicherungswesens	3 – 4%	2,5%
wie oben, bei 80%-iger Nutzung für Kundenverkehr	3 – 5%	2,5%
Gebäude für Wohnzwecke	2 – 5%	1,5%

Die steuerrechtlichen %-Sätze sind Höchstsätze. Eine längere Nutzungsdauer ist zulässig. Kürzere Abschreibungsdauern sind mit einem Gutachten zu belegen.

2031

**Gemischt genutzte Gebäude:**  
**80/20 Regel** (EStR 2000 Rz 566 ff)

Wenn ein Gebäude eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft teilweise betrieblich und teilweise privat genutzt wird, gilt für die bilanzielle Behandlung des Gebäudes die 80/20 Regelung.

## 2.7.3 Leasing

### 2.7.3.1 Leasing im Unternehmens- und Steuerrecht

2054 Unter „Leasing“ werden Verträge bezeichnet, die von den üblichen Mietverträgen bis zu verdeckten Ratenkaufverträgen reichen.

Unternehmensrechtlich gibt es keine gesonderten Regelungen für die Behandlung von Leasinggütern. Demnach ist auf die Regelungen der Einkommensteuerrichtlinien zurückzugreifen.

**Leasing kann in zwei Arten unterteilt werden:**

- Operating Leasing
- Finanzierungsleasing

**Eine weitere Unterscheidung erfolgt in**

- Vollamortisationsleasing
- Teilamortisationsleasing

### 2.7.3.2 Operating Leasing

2055 Diese Leasingform entspricht einem **Mietverhältnis**. Die Gebrauchsüberlassung tritt gegenüber der Finanzierung in den Vordergrund.

#### Merkmale für Operating Leasing (EStR 2000 Rz 3231):

- Ein Restwert ist weder vereinbart noch dem Leasingnehmer bekannt,
- der Leasinggeber besitzt kein Andienungsrecht (er kann den Leasingnehmer nicht zwingen, am Ende der Leasingdauer den Leasinggegenstand zu kaufen),
- Kaufoption nur zum Marktpreis,
- das wirtschaftliche Risiko trägt der Leasinggeber.

Liegen die Voraussetzungen für Operating Leasing vor, so ist der Leasinggegenstand beim Leasinggeber im Anlagevermögen zu aktivieren. Der Leasingnehmer verbucht mietgleiche Leasingaufwendungen.

Erfüllt ein Leasingvertrag (Mietvertrag) die obigen Voraussetzungen, ist bei nicht begünstigten Kraftfahrzeugen (Pkw, Kombi) KEIN Aktivposten zu bilden (§ 8 Abs 6 Z 2 EStG; EStR 2000 Rz 3232).

### 2.7.3.3 Finanzierungsleasing

2056 Beim Finanzierungsleasing liegt der Finanzierungscharakter des Leasinggeschäftes im Vordergrund.

#### Merkmale für Finanzierungsleasing:

- Langfristiger Vertrag
- Unkündbare Grundmietzeit
- Wirtschaftliches Risiko beim Leasingnehmer

Grundsätzlich handelt es sich auch beim Finanzierungsleasing um einen Mietvertrag. Die Aktivierung des Leasinggutes beim Leasinggeber ist grundsätzlich richtig.

Besondere Gestaltungsformen führen jedoch zu wirtschaftlichem Eigentum beim Leasingnehmer und der damit verbundenen Bilanzierung bei diesem.

### 2.7.3.4 Vollamortisationsleasing

2057 Es liegt vor, wenn während der unkündbaren Laufzeit des Leasingvertrages mit den Leasingraten sowohl Investitionskosten als auch Gewinnspanne des Leasinggebers abgedeckt sind.

Wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer entsteht, wenn (EStR 2000 Rz 137)

- die Grundmietzeit mehr als **90% der Nutzungsdauer** des Leasinggutes deckt oder
- die Grundmietzeit weniger als **40% der Nutzungsdauer** des Leasinggutes beträgt.
- Der Leasingnehmer hat bei einer Grundmietzeit **zwischen 40% und 90%** das **Optionsrecht**, gegen Leistung eines wirtschaftlich **nicht ausschlaggebenden Betrages** (EStR 2000 Rz 3223) den Gegenstand zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern.

▪ **Gleitendes Durchschnittspreisverfahren:**

Gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens werden als Gruppe bewertet, wobei **der Durchschnittspreis nach jedem Zukauf neu berechnet** wird. Die Lagerabgänge werden bis zum nächsten Zukauf mit diesem Durchschnittspreis angesetzt. Der zuletzt ermittelte Durchschnittspreis ist Grundlage für die Bewertung des Endbestandes. Liegt der Teilwert niedriger, sind steuerlich die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung gegeben (EStR 2000 Rz 2316 f).

**Beispiel: Gleitendes Durchschnittspreisverfahren**

Von einer bestimmten Vorratsposition wurden folgende Daten aufgezeichnet:

Anfangsbestand ..... 90 Stück à € 40,--

**Zugänge:**

Zukauf am 28.1. .... 400 Stück à € 39,--

Zukauf am 15.4. .... 200 Stück à € 40,50

Zukauf am 7.7. .... 350 Stück à € 39,50

Zukauf am 20.9. .... 150 Stück à € 41,--

Zukauf am 6.12. .... 100 Stück à € 41,50

**Abgänge laut Entnahmescheinen:**

27.1. .... 60 Stück

5.3. .... 380 Stück

22.6. .... 180 Stück

7.9. .... 320 Stück

20.11. .... 135 Stück

Endbestand laut Inventur: ..... 210 Stück

	Menge	Preis	Wert	Verbrauch
Anfangsbestand	90 Stück	à € 40,--	€ 3.600,--	
Abgang 27.1.	60 Stück	à € 40,--	€ 2.400,--	€ 2.400,--
Zukauf 28.1.	30 Stück 400 Stück	à € 40,-- à € 39,--	€ 1.200,-- € 15.600,--	
Abgang 5.3.	430 Stück 380 Stück	à € 39,07 à € 39,07	€ 16.800,-- € 14.846,60	€ 14.846,60
Zukauf 15.4.	50 Stück 200 Stück	à € 39,07 à € 40,50	€ 1.953,40 € 8.100,--	
Abgang 22.6.	250 Stück 180 Stück	à € 40,21 à € 40,21	€ 10.053,40 € 7.238,52	€ 7.238,52
Zukauf 7.7.	70 Stück 350 Stück	à € 40,21 à € 39,50	€ 2.814,88 € 13.825,--	
Abgang 7.9.	420 Stück 320 Stück	à € 39,62 à € 39,62	€ 16.639,88 € 12.678,40	€ 12.678,40
Zukauf 20.9.	100 Stück 150 Stück	à € 39,62 à € 41,--	€ 3.962,-- € 6.150,--	
Abgang 20.11.	250 Stück 135 Stück	à € 40,45 à € 40,45	€ 10.110,-- € 5.450,75	€ 5.450,75
Zukauf 6.12.	115 Stück 100 Stück	à € 40,45 à € 41,50	€ 4.651,25 € 4.150,--	
SOLL-Endbestand	215 Stück	à € 40,94	€ 8.801,25	
IST-Endbestand	210 Stück	à € 40,94	€ 8.597,40	
Schwund	5 Stück	à € 40,94	€ 204,70	

### 3.3.6.4 Bewertungsmethode im Schätzungswege gem EStR 2000 Rz 2254

3032 Liegt keine Kostenrechnung vor, kann diese vereinfachte Methode der Bewertung herangezogen werden. Demnach können die noch nicht abrechenbaren Leistungen (fertige und unfertige Erzeugnisse) im Schätzungsweg aus den Verkaufspreisen abgeleitet werden (vgl dazu VwGH vom 24.4.1990, 89/14/0279).

#### Beispiel: Vereinfachte Kalkulation nach EStR 2000 Rz 2254

Auftragserlöswert einer Maschine:	120.000,--
Davon zum Bilanzstichtag fertig gestellt (50%)	60.000,--
Gewinnabschlag: 10% (Annahme)	- 6.000,--
Abschlag Verwaltung und Vertrieb 8% (Annahme)	- 4.800,--
<b>Bilanzwert</b>	<b>49.200,--</b>

### 3.3.6.5 Bewertung zum retrograden Vergleichswert (EStR 2000 Rz 2255)

3033 Das Vorratsvermögen ist verlustfrei zu bewerten. Das heißt, dass über den Weg einer retrograden Bewertung der Bilanzansatz kontrolliert wird. Ist der retrograde Vergleichswert niedriger als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so ist dieser niedrigere Wert anzusetzen.

Der retrograde Vergleichswert wird folgendermaßen ermittelt:

Verkaufswert des Vorratsvermögens – noch anfallende Kosten*) <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> <b>= retrograder Vergleichswert</b>
--

\*) Kosten der Fertigstellung, variable Verwaltungsgemeinkosten, variable Vertriebskosten

#### Beispiel: Retrograde Kalkulation

Die XY-GmbH verfügt zum 31.12. über einen Inventurbestand an Fertigerzeugnissen von 40.000 Stück.

Die Herstellungskosten der Fertigungserzeugnisse je Stück betragen € 45,--.

Bei Verkauf der Fertigerzeugnisse ist mit Sonderkosten des Vertriebes von 10% des Verkaufspreises zu rechnen. Der Verkaufspreis wird voraussichtlich € 49,-- betragen.

Die Fertigerzeugnisse wurden im Vorjahr mit € 1.800.000,-- angesetzt.

#### Lösung:

Die Bewertung hat zum niedrigeren Wert zwischen Herstellungskosten und retrogradem Vergleichswert zu erfolgen.

Ermittlung des retrograden Vergleichswertes:

Verkaufspreis	€ 49,00
– Sonderkosten des Vertriebs	€ 4,90
<b>Retrograder Vergleichswert</b>	<b>€ 44,10</b>

(Da die Produkte fertig auf Lager liegen, fallen keine weiteren Kosten mehr an.)

Die Herstellungskosten lt Kalkulation (siehe obige Angabe) betragen € 45,--. Da der retrograde Vergleichswert niedriger ist als die Herstellungskosten, ist der retrograde Vergleichswert für die Bewertung heranzuziehen.

Bewertung: 40.000 Stück á € 44,10	1.764.000,--
Bilanzansatz Vorjahr	1.800.000,--
<b>Bestandsveränderung</b>	<b>36.000,--</b>

<b>Buchung:</b>	Bestandsveränderung (4)	36.000,--	
	an Fertigerzeugnisse (1)		36.000,--

### 4.3.2.3 Uneinbringliche Forderungen

Die Uneinbringlichkeit einer Forderung steht in folgenden Fällen zur Gänze oder teilweise fest (siehe dazu auch SWK 30/2009, 892):

- Festsetzung der **Sanierungs- oder Konkursquote** über das Vermögen des Kunden bzw Empfehlung des Kreditschutzverbandes nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens.
- **Erfolgreiche Exekution des Kunden:** Schuldner ist ohne Vermögen
- Mitteilung des Rechtsanwaltes über die **vergeblichen Eintreibungsmaßnahmen.**
- **Unwirtschaftlichkeit von Eintreibungsmaßnahmen** bei betragsmäßig geringen Forderungen – Gläubiger verzichtet auf die Geltendmachung seines Anspruches.
- **Verjährung der Forderung:** in der Regel **drei Jahre nach Fälligkeit** der Forderung, sofern nicht Gründe für eine Verjährungsunterbrechung vorliegen, wie zB Klage des Gläubigers. In diesem Fall würde die dreijährige Verjährungsfrist ab dem Zeitpunkt der Klage neu zu laufen beginnen.  
**Achtung:** die Mahnung hemmt bzw unterbricht die Verjährung nicht!

Bei Vorliegen einer dieser Tatbestände ist die betreffende Forderung auszubuchen und die Umsatzsteuer zu berichtigen (§ 16 Abs 3 UStG). Der ursprünglich vom Unternehmer abgeführte Steuerbetrag wird vom Finanzamt zurückerstattet.

#### Beispiel: Uneinbringliche Forderungen

Die Forderung gegenüber der Firma Müller in Höhe von € 12.000,-- ist lt Rechtsanwaltsschreiben zur Gänze uneinbringlich.

<b>Buchung:</b>	Abschreibung auf Forderungen aus L+L (7)	10.000,--	
	Umsatzsteuer (darauf entfallende USt) (3)	2.000,--	
	an Forderungen aus L+L (Bruttobetrag) (2)		

#### ➔ Hinweis

*Die Zahlungsunfähigkeit des Kunden muss bereits am Bilanzstichtag bestanden haben oder zumindest vorhersehbar gewesen sein (vgl auch die Ausführungen zur Werterhellung in Rz 1039 f bzw EStR 2000 Rz 2345).*

### 4.3.2.4 Forderungen in fremder Währung

Bei Fremdwährungsforderungen ergeben sich die Anschaffungskosten jeder einzelnen Forderung aus der Umrechnung des Nominalwertes mit dem Devisengeldkurs zum Entstehungszeitpunkt. Innerbetriebliche Verrechnungskurse dürfen nicht als Anschaffungskurse verwendet werden. Zum Bilanzstichtag ist jede einzelne Forderung mit dem Stichtagskurs umzurechnen und gegebenenfalls abzuwerten. Das strenge Niederstwertprinzip (siehe Rz 1042) verlangt im Umlaufvermögen auch bei nur vorübergehenden Wertminderungen eine Abschreibung der Ansprüche. (Wahlrecht für Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1, zwingend für Gewinnermittlung gem § 5 EStG bzw UGB). Ist die Forderung durch ein Devisen-Termingeschäft abgesichert, dann sind die Anschaffungskosten der Forderung durch den Terminkurs fixiert. Ein Abwertungserfordernis besteht hier nicht.

#### Beispiel: Fremdwährungsforderung (1)

Ein österreichischer Exporteur liefert am 9.11.20X0 Maschinen im Wert von USD 100.000,-- von Wien in die USA; Lieferkonditionen: „frei Flughafen Wien“; die Rechnungslegung erfolgt am 2.12.20X0 und die Zahlung im Februar 20X1. Während des Geschäftsjahres werden die USD-Forderungen zum innerbetrieblichen Verrechnungskurs iHv 1,-- verbucht. Der USD-Kurs zum Zeitpunkt der Forderungsentstehung (am 9.11.20X0) betrug 1,0152/1,0256. Zum Stichtag beträgt der USD-Kurs 1,0050/1,0152.

Mit welchem Wert ist die Forderung im Rahmen der Bilanzerstellung zum 31.12.20X0 anzusetzen?

<b>Buchung:</b>	Verbuchung zum innerbetrieblichen USD-Verrechnungskurs:		
9.11.20X0:	Forderungen aus L+L Drittland	100.000,--	
	an Umsatzerlöse 0%		

### 7.5.3.4 Besonderheiten

Wird ein Urlaub bei aufrechter Dienstverhältnis nicht konsumiert, verjährt er gem § 4 Abs 5 Urlaubsg nach Ablauf von zwei Jahren ab dem Ende des Urlaubsjahres, in dem er entstanden ist. Die Rückstellung für **nicht konsumierte Urlaube** kann daher maximal für 75 Urlaubstage (bei 5-Tage-Woche) bzw 90 Werkstage (bei 6-Tage-Woche) gebildet werden.

**Freie Dienstnehmer** haben keinen Urlaubsanspruch, da keine arbeitsrechtlichen Bestimmungen gelten.

Es ist üblich, eine Saldierung von Urlaubsvorgriffen mit Urlaubsrückständen zu errechnen. Sollte sich in Summe ein Überhang von Urlaubsvorgriffen ergeben, so ist dieser unter den Aktiven Rechnungsabgrenzungen auszuweisen.



#### Anmerkung

*In einer Entscheidung hat der OGH festgestellt, dass ein Urlaubsvorgriff zwar prinzipiell zulässig ist, aber einer ausdrücklichen Vereinbarung der Arbeitsvertragsparteien bedarf. Fehlt es an einer solchen Vereinbarung, dann ist mangels anderer Anhaltspunkte davon auszugehen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen über den gesetzlichen Mindestanspruch hinausgehenden zusätzlichen Urlaub ohne Anrechnung auf den nächsten Urlaub gewährt hat (OGH 29.1.2015, 9 ObA 135/14i, in RdW 2015, 214).*

*In diesem Falle ist wohl keine „negative Rückstellung“ für den betreffenden Dienstnehmer ansetzbar.*

### 7.5.3.5 Checkliste

7049

Checkliste – Urlaubsrückstellung	
Dienstnehmer	
Geschlecht	
Geburtsdatum	
Eintrittsdatum	
Karenzzeit	
Mutterschaftsbestätigung (für Zwecke Mutterschaftszeit)	
Lehrvertrag	
Bruttobezug inkl sonstiger Vergütungen, wie zB Provisionen etc	
Vereinbarungen hinsichtlich Anrechnung von Vordienstzeiten	
Vereinbarungen hinsichtlich Einfrieren der Abfertigungsansprüche	
Vereinbarungen hinsichtlich Vollübertritt	
Abfertigungszusagen an Nichtdienstnehmer (zB Geschäftsführer)	
Offene Urlaubstage laut Urlaubskartei	

## 7.5.4 Rückstellung für Gleitzeitguthaben und Überstunden (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)

### 7.5.4.1 Gesetzliche Regelungen

7050

§ 198 Abs 8 UGB; § 9 EStG; EStR 2000 Rz 3301 ff und 3532.

### 7.5.4.2 Rückstellung für Gleitzeitguthaben

Hat ein Unternehmen die Gleitzeit eingeführt, kann es zum Bilanzstichtag zu Überhängen kommen, die entweder als Zeitguthaben konsumiert oder ausbezahlt werden. (Folgende Beispiele siehe auch Rechnungswesen für die Praxis 4/2008, PVP 2008, 327)

$$\text{Rückstellung für Gleitzeitguthaben} = \frac{\text{Offene Gutstunden} \times (\text{Bemessungsgrundlage} + \text{LNK})}{\text{Stundenteiler}}$$



Rückstellungsart	Anmerkung
Heimfallsrechte	Vgl EStR Rz 3481
Herstellungskosten von Umlaufvermögen	Vgl VwGH 26.5.2004, 99/14/0261
Instandhaltungspflicht	Vgl Rz 7065. Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn der Mieter verpflichtet ist, bei Beendigung des Mietverhältnisses Inventar in gleicher Qualität wieder zurückzustellen (VwGH 11.10.57, 1164/54).
Investitionszuschüsse	Vgl EStR Rz 3482
Jahresabschlusskosten	Vgl Abschlussprüfung
Jubiläumsgelder	Vgl Rz 7037 ff und EStR Rz 3422 und Rz 3484
Konventionalstrafe	Vgl Rz 3484a EStR, siehe auch Schadenersatzansprüche
Koppelungsgeschäfte	Für drohende Verluste aus Koppelungsgeschäften ist eine Rückstellung zu bilden (vgl EStR Rz 3485).
Kulanzleistungen	Vgl EStR Rz 3313 und Rz 3319 und BFH-Urteil vom 20.11.1962, BStBl 1963 III, 112
Latente Steuern	Vgl Rz 8059 ff – Latente Steuern.
Leasing	Bei drohenden Verlusten aus Leasinggeschäften muss eine Rückstellung gebildet werden (BFH-Urteil vom 15.10.1997, BStBl 1998 II, 249). Weiter siehe EStR Rz 3487
Lehrlingsausbildung	Grundsätzlich keine Rückstellungsbildung möglich. Vgl EStR Rz 3488
Leistungsprämien	Leistungsprämien, die vom Arbeitgeber an Mitarbeiter gewährt werden, um sie am wirtschaftlichen Erfolg des Betriebes teilhaben zu lassen und deren Höhe vom Ertrag abhängt, sind in dem Jahr rückzustellen für das sie gewährt werden (BFH-Urteil vom 2.12.1992, BStBl 1993 II, 109).
Masseverwalter	Vgl Rz 3488a EStR
Markenzeichenverletzung	Für wahrscheinliche Schadenansprüche ist eine Rückstellung anzuerkennen (vgl <i>Altenburger</i> , SWK 1987, A I 117).
Mieterneuerungspflicht	Vgl Instandhaltungspflicht
Miet- und Pachtverhältnis	Vgl EStR Rz 3489
Mietmehrkosten	Bezahlt der Vermieter eine höhere Miete als er dem Untervermieter weiterverrechnen kann, ist die Differenz rückzustellen (vgl EStR Rz 3490).
Mietzinsreserve	Keine Rückstellung lt EStR Rz 3491
Montageüberwachung	Für anstehende Überwachung nach erfolgter Gewinnrealisierung aus Anlagenlieferung ist eine Rückstellung zu bilden (vgl EStR Rz 3492).
Nachbetreuungskosten	Vgl Rz 7052 f sowie EStR Rz 3493 bzw BFH-Urteil vom 10.12.1992, BStBl 1994 II, 158). Die Nachbetreuung von Brillen ist nicht rückstellungsfähig. (BFH-Urteil vom 10.12.1992, BStBl 1994 II, 158)
Nachschusspflicht	Keine Rückstellung lt VwGH 22.4.1986, 84/14/0056 (vgl EStR Rz 3494)
Nachschusspflicht an Pensionskassen	Vgl Rz 3494a EStR
Nicht konsumierte Urlaube	Vgl Rz 7045 ff und EStR Rz 3523
Optionsgeschäfte	Vgl EStR Rz 3495
Patentrechtsverletzung	Ist bei einer Patentverletzung die Geltendmachung eines Anspruchs durch den Patentinhaber wahrscheinlich, kann eine Rückstellung gebildet werden (VwGH 15.6.1983, 1409/79 bzw BFH-Urteil vom 24.6.1970, BStBl 1970 II, 802).
Patronatserklärung	Vgl Rz 3496a EStR
Pächtererneuerungspflicht	Für noch nicht fällige Verpflichtungen zur Erneuerung unbrauchbar gewordener Pachtgegenstände ist eine Rückstellung möglich (BFH-Urteil vom 26.1.1977, BStBl 1977 II, 441) (vgl auch Instandhaltungspflicht).
Pauschalrückstellungen	Sind steuerlich nicht möglich. Vgl EStR Rz 3319 Jedoch ist der Grundsatz der pauschalen Einzelwertberichtigung grundsätzlich auch auf pauschale Einzelrückstellungen übertragbar. Wichtig ist das Differenzieren auf einzelne Produkt- oder Modelgruppen (vgl taxlex-SRa 2008/115).

7073

### 8.3 Checkliste der Mehr-Weniger-Rechnungen

Nachfolgende Checkliste gibt einen Überblick über die wichtigsten Ansatzunterschiede zwischen Unternehmens- und Steuerrecht.

8002

	ESTG	ESTR Rz	UGB	Anmerkung
<b>1. Abweichungen Bilanzansätze</b>				
<b>a) Abschreibungen, sonstige Abweichungen</b>				
<b>Firmenwert- abschreibung</b>	§ 8 Abs 3	3187 ff	§ 203 Abs 5	Seit 1.1.2010 ist gem § 203 Abs 5 UGB ein Firmenwert zwingend zu aktivieren. Die Abschreibung ist auf die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen. Mit dem RÄG 2014 wurde festgelegt, dass der Firmenwert unternehmensrechtlich über 10 Jahre abgeschrieben wird, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer des Firmenwertes nicht verlässlich geschätzt werden kann. Steuerrechtlich besteht eine zwingende Abschreibungspflicht für land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Gewerbebetriebe auf 15 Jahre. Praxiswert für freiberuflich Tätige: Kann zwischen 5 und 15 Jahren angenommen werden (in Einzelfällen mindestens 3 bis 15 Jahre).
<b>Abweichung UR-Abschreibungs- methode von StR</b>	§ 7 Abs 1	3109	§ 204 Abs 1	Unternehmensrechtlich sind alle „Abschreibungsarten“ (linear, progressiv, degressiv) erlaubt, soweit sie der Generalnorm entsprechen; steuerlich sind die Anschaffungskosten „gleichmäßig zu verteilen“ (lineare Abschreibung).
<b>Kürzung der Anschaffungskosten aufgrund steuerfreier Subventionen</b>	§ 6 Z 10	2539 ff		Steuerfreie Subventionen für Vermögensgegenstände werden nach UR über einen „bewertungsreserveähnlichen Posten“ lautend auf „Zuschüsse und Subventionen“ auf der Passivseite gebucht. Steuerlich hat eine Kürzung der Anschaffungskosten zu erfolgen.
<b>Abweichungen bei Gebäuden</b> (erstmalige Anwendung für Wirtschaftsjahre, die nach 31.12.2015 beginnen)	§ 8 Abs 1	3139 ff	§ 204 Abs 1	Unternehmensrechtlich werden Gebäude (wie alle anderen Vermögensgegenstände) über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben; steuerlich zwingt das EStG ohne Gutachten zu Abschreibungssätzen von bis zu 2,5%. Davon abweichend beträgt die Absetzung für die Abnutzung für zu Wohnzwecken überlassene Gebäude ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 1,5%. Gebäude, die nicht in Massivbauweise errichtet wurden, können auf 25 Jahre (4%) ohne Vorlage eines Gutachtens abgeschrieben werden (gilt für Gebäude, die ab dem Jahr 2007 angeschafft wurden) – siehe EStR 2000 Rz 3139a. Die Abschreibungssätze sind einerseits auf seit 2016 angeschaffte/hergestellte Gebäude anzuwenden, andererseits auch für bestehende Gebäude. Der Ansatz einer längeren Nutzungsdauer (geringere Abschreibungssatz) ist zulässig, weil die gesetzliche Vorschrift Abschreibungssätze bis zu 2,5% und bis zu 1,5% vorsieht. Die neuen gesetzlichen Afa-Sätze sind nicht anzuwenden, wenn eine kürzere Nutzungsdauer mittels Gutachtens eines Sachverständigen nachgewiesen wird.

8003

## 8.11 Abzugsfähigkeit von begrenzt abzugsfähigen Spenden

8045 Für steuerlich abzugsfähige Spenden ist eine betragsmäßige Begrenzung sämtlicher Spendenleistungen im Bereich der Betriebsausgaben und Sonderausgaben zu berücksichtigen:

<b>Betriebsausgaben:</b>	10% des <b>laufenden Gewinnes vor Gewinnfreibetrag (§ 4a Abs 1 EStG)</b> gültig für Spenden gemäß § 4a und § 4b EStG; weitere Einschränkung für Spenden gemäß § 4b Abs 1 Z 5: insgesamt in 5 Jahren max € 500.000,--
<b>Sonderausgaben:</b>	zusammen mit den betrieblichen Spenden <b>10% des Gesamtbetrages der Einkünfte des laufenden Jahres nach Verlustausgleich</b> , weitere Einschränkung für Spenden gemäß § 4b Abs 1 Z 5: insgesamt in 5 Jahren max. € 500.000,-- gemeinsam mit jenen Spenden, die als Betriebsausgaben dargestellt werden.

### 8.11.1 Erweiterung des Spendenabsetzbarkeit seit 1.1.2016

Mit dem Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 wurde die Möglichkeit der steuerlichen Absetzbarkeit von privaten und betrieblichen Zuwendungen erheblich erweitert. Die Neuerungen gelten für Zuwendungen seit 1.1.2016.

Erweiterung bei den begünstigten Spendenempfängern:

- gemeinnützige Stiftungen gemäß (§ 4b Abs 1 Z 5 EStG)
- bestimmte Stiftungen oder Fonds, die ausschließlich der Forschungsförderung dienen (§ 4a Abs 3 Z 2a EStG)
- bestimmte Einrichtungen, die künstlerische Tätigkeiten verfolgen (§ 4a Abs 4a EStG)
- das Österreichische Filminstitut gemäß § 4a Abs 4 lit a EStG

Weiters wurde der Katalog der begünstigten Zwecke um künstlerische Tätigkeiten erweitert. Unter künstlerischer Tätigkeit ist die allgemein zugängliche Durchführung von der österreichischen Kunst und Kultur dienenden künstlerischen Tätigkeit gemäß § 22 Z 1 lit a EStG zu verstehen (siehe § 4a Abs 2 Z 5 EStG). Ein Beispiel hierfür ist ein Theaterverein, der mit seinen Mitgliedern selbst Theateraufführungen produziert oder zB die Veranstaltung von Lesungen durch einen Kulturverein. Es wird aber vorausgesetzt, dass die durchführende Körperschaft bereits eine öffentliche Förderung erhält.

### 8.11.2 Gesetzlich ausdrücklich aufgezählte spendenbegünstigte Einrichtungen

8046

<b>Wissenschaft und Erwachsenenbildung (§ 4a Abs 2 Z 1 iVm § 4a Abs 3, § 18 Abs 1 Z 7)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Durchführung von der österreichischen Wissenschaft dienenden Forschungsaufgaben</li> <li>▪ der österreichischen Erwachsenenbildung dienende Lehraufgaben (dem UnivG muss entsprochen werden)</li> <li>▪ wissenschaftliche Publikationen und Dokumentationen</li> </ul>
<b>Wissenschaft, Kunst und Behindertensport (§ 4a Abs 2 Z 2 iVm § 4a Abs 4, § 18 Abs 1 Z 7)</b>
<b>Karitative Zwecke (§ 4a Abs 2 Z 3 lit a bis e iVm § 4a Abs 5, § 18 Abs 1 Z 7)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mildtätigkeit</li> <li>▪ Entwicklungshilfe</li> <li>▪ Katastrophenhilfe</li> <li>▪ Umweltschutz</li> <li>▪ Tierschutz</li> </ul>
<b>Feuerpolizei, örtliche Gefahrenpolizei und Katastrophenschutz (§ 4a Abs 2 Z 4 iVm § 4a Abs 6, § 18 Abs 1 Z 7)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aufgaben der Feuerpolizei</li> <li>▪ Aufgaben der örtlichen Gefahrenpolizei</li> <li>▪ Aufgaben des Katastrophenschutzes</li> </ul>

Diese Einrichtungen sind direkt im Einkommensteuergesetz genannt und werden daher nicht in einer Liste auf der Website des BMF veröffentlicht.

### 10.2.4 Gliederung Gewinn- und Verlustrechnung

Eine Gliederung der GuV ist möglich nach

- a) Gesamtkostenverfahren oder
- b) Umsatzkostenverfahren

10005

#### 10.2.4.1 Gesamtkostenverfahren gem § 231 Abs 2 UGB (GuV-Gliederung)

GESAMTKOSTENVERFAHREN Gliederung der GuV		Anmerkungen
1.	Umsatzerlöse	§189a Abs 5 UGB <i>siehe dazu Rz 10003 f</i>
2.	Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen	
3.	andere aktivierte Eigenleistungen	
4.	sonstige betriebliche Erträge a) Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen c) übrige	Sonderregelung: für kleine und Kleinst-GmbHs <i>siehe dazu Rz 10003 f</i>
5.	Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen a) Materialaufwand b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	
6.	Personalaufwand a) Löhne und Gehälter, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Löhne und Gehälter getrennt voneinander ausweisen müssen b) Soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für Altersvorsorge, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge zusätzlich gesondert ausweisen müssen: aa) Aufwendungen für Abfertigungen und für betriebliche Mitarbeiter-Vorsorgekassen bb) Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge	Sonderregelung: für kleine und Kleinst-GmbHs <i>siehe dazu Rz 10003 f</i>
7.	Abschreibungen a) auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen b) auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten	
8.	sonstige betriebliche Aufwendungen, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Steuern soweit sie nicht unter Z 18 fallen, gesondert ausweisen müssen	Sonderregelung: für kleine und Kleinst-GmbHs <i>siehe dazu Rz 10003 f</i>
9.	<i>Zwischensumme aus Z 1 bis 8 (Betriebsergebnis)</i>	<i>nicht erforderlich bei kleinen (Kleinst) GmbHs, jedoch empfehlenswert</i>
10.	Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen	
11.	Erträge aus Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen	
12.	sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen	
13.	Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens	

10006

10007

10008

## 11.9 Beispiel eines Anhangs

11013 Der Anhang einer zum 31.12.20X1 bilanzierenden mittelgroßen GmbH hat in der Praxis zB folgendes Aussehen:

### Anhang zum Jahresabschluss 31.12.20X1

#### I. ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE

Auf den vorliegenden Jahresabschluss zum 31. Dezember 20X1 wurden die Rechnungslegungsbestimmungen des Unternehmensgesetzbuches in der geltenden Fassung angewandt.

Der Jahresabschluss wurde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sowie unter Beachtung der Generalnorm, ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, aufgestellt.

Bei der Bilanzierung und Bewertung wurde den allgemein anerkannten Grundsätzen Rechnung getragen. Dabei wurden die im § 201 Abs 2 UGB kodifizierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ebenso beachtet wie die Gliederungs- und Bewertungsvorschriften für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung der §§ 195 bis 211 und 222 bis 235 UGB. Die Gewinn- und Verlustrechnung wird nach dem [Gesamtkostenverfahren/Umsatzkostenverfahren] erstellt.

#### II. KONZERNVERHÄLTNISSE

Die Gesellschaft ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der MUTTER AG, Sitz, und steht dadurch mit ihrer Gesellschafterin sowie deren verbundenen Unternehmen in einem Konzernverhältnis.

Die GROSSMUTTER AG, Sitz, stellt den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen auf. Dieser Konzernabschluss wird in Wien beim Handelsgericht Wien hinterlegt.

Die MUTTER AG, Sitz, stellt den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen auf. Dieser Konzernabschluss wird in Graz beim Landesgericht Graz hinterlegt.

#### III. BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSMETHODEN

##### 1 Anlagevermögen

Die Bewertung der ausschließlich entgeltlich erworbenen **immateriellen Vermögensgegenstände** und der **Sachanlagen** erfolgte zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer entsprechenden planmäßigen linearen Abschreibungen.

Für Zugänge während der ersten Hälfte des Geschäftsjahres wurde eine volle Jahresabschreibung, für Zugänge während der zweiten Hälfte des Geschäftsjahres eine halbe Jahresabschreibung angesetzt.

Die planmäßigen Abschreibungen erfolgen linear unter Zugrundelegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

##### 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

Als **Firmenwert** wird der Unterschiedsbetrag ausgewiesen, um den die Gegenleistung den Wert des übernommenen Vermögens, abzüglich der planmäßigen linearen Abschreibung sowie der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme, übersteigt. Die planmäßige Abschreibung erfolgt linear über die Dauer der voraussichtlichen Nutzung.

##### 1.2 Sachanlagevermögen

Die **selbst erstellten Anlagen** wurden zu Herstellungskosten auf Basis von Einzelkosten zuzüglich angemessener Material- und Fertigungsgemeinkosten aktiviert.

## 12.4 Der Lagebericht in der Unternehmenspraxis

12003

In der Praxis werden im Lagebericht beispielsweise folgende Angaben gemacht:

### 1. Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (Wirtschaftsbericht)

- Entwicklung des Umsatzes mit entsprechender Begründung für Zu- oder Abnahme,
- Entwicklung der Spanne bei Unternehmen,
- Entwicklung der Markt- und Konkurrenzsituation,
- durchgeführte Expansionen und Markterschließungen,
- Änderungen im Produktangebot bzw Produktsortiment,
- Änderungen im Bereich der Geschäftsführung und mögliche Auswirkungen auf das Unternehmen,
- wichtige Ereignisse während des Geschäftsjahres (Verträge, Änderungen bei den Beteiligungen, Kooperationsvorhaben etc),
- die aktuelle Entwicklung/Situation im laufenden Geschäftsjahr,
- die angemessene Analyse des Geschäftsverlaufs, einschließlich des Geschäftsergebnisses und Lage des Unternehmens. Der Lagebericht hat daher auf die Ertrags- und Finanzlage im vorangegangenen Geschäftsjahr sowie auf die Vermögenslage des Unternehmens zum Bilanzstichtag einzugehen. Dies kann in der Weise erfolgen, dass die wesentlichen Zwischensummen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Tabellenform dargestellt werden und dann die hinter den Zahlen stehenden Ereignisse und Entwicklungen erläutert werden.
- Angabe der wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren (Beispiele zur Berechnung der Kennzahlen siehe Rz 14002 ff)

Quelle: KFS/BW 3 (Fachgutachten des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation)

#### a) Kennzahlen zur Ertragslage

- Umsatzerlöse (Sales)
- Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT – Earnings before Interest and Tax)
- Umsatzrentabilität (ROS – Return on Sales)
- Kapitalrentabilität
  - ▶ Eigenkapitalrentabilität (ROE – Return on Equity)
  - ▶ Gesamtkapitalrentabilität (ROI – Return on Investment)

Die Darstellung finanzieller Leistungsindikatoren umfasst auch die Erläuterung der Umsatzerlöse. Diese müssen im Lagebericht nicht erläutert werden, wenn das berichterstattende Unternehmen sie gem § 279 Z 2 UGB nicht offen legt. In diesem Fall kann auch die Angabe der Umsatzrentabilität entfallen.

#### b) Kennzahlen zur Vermögens- und Finanzlage

- Nettoverschuldung (Net Debt)
- Nettoumlaufvermögen (Working Capital)
- Eigenkapitalquote (Equity Ratio)
- Nettoverschuldungsgrad (Gearing)

#### c) Cashflow-Kennzahlen

- Zur Darstellung des Geschäftsverlaufs sind die Kennzahlen zumindest für das Geschäftsjahr und das Vorjahr anzugeben, wobei Änderungen gegenüber dem Vorjahr, die auf Änderungen der Berechnung oder wesentliche Änderungen der Unternehmensstruktur zurückzuführen sind, zu erläutern sind. Wenn sich die Unternehmensstruktur nicht wesentlich verändert hat, wird der Einblick in die Entwicklung des Unternehmens verbessert, wenn ausgewählte Kennzahlen für einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren dargestellt werden.
- Angabe der wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (**nur für große Kapitalgesellschaften**)

	Kennzahlenbereich	Bezeichnung	Aussage	Formel
Liquiditäts-Analyse	Umschlagsdauer (UD)	UD/Debitoren (durchschnittliche Kreditgewährung)	durchschnittliche Außenstandsdauer der Forderungen	$\frac{\text{Umsatzerlöse inkl USt}}{\text{Ø Kundenforderungen}} = \text{UH}$ 365 Umschlagshäufigkeit (UH)
		UD/Kreditoren (durchschnittliche Kreditbeanspruchung)	durchschnittlicher Zeitraum für Inanspruchnahme von Lieferantenkrediten	$\frac{\text{Materialeinkauf + Fremdleistungen inkl USt}}{\text{Ø Verbindlichkeiten}} = \text{UH}$ 365 Umschlagshäufigkeit (UH)
		UD/Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (durchschnittliche Lagerdauer)	durchschnittliche Lagerdauer der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	$\frac{\text{Materialaufwand iS § 231 (2) Z 5a UBG}}{\text{Ø Roh-, Hilfs-, Betriebsst}} = \text{UH}$ 365 Umschlagshäufigkeit (UH)
	Liquiditätsgrade	Liquidität 1. Grades	Deckung der kurzfristigen (kfr) Verbindlichk durch liquide Mittel	$\frac{\text{Liquide Mittel}}{\text{kfr Verbindlichkeiten}}$
		Liquidität 2. Grades	Deckung der kfr Verb durch liquide Mittel u kfr Forderungen	$\frac{\text{Liquide Mittel} + \text{kfr Forderungen}}{\text{kfr Verbindlichkeiten}}$
		Liquidität 3. Grades	Deckung der kfr Verb durch liquide Mittel, kfr Forderungen u sonstiges kfr Umlaufvermögen	$\frac{\text{Liquide Mittel} + \text{kfr Forderungen} + \text{Vorräte}}{\text{kfr Verbindlichkeiten}}$
Rentabilität	Rentabilität	Eigenkapitalrentabilität	Rendite des investierten Eigenkapitals	$\frac{\text{Ergebnis vor Steuern}}{\text{Ø Eigenkapital}}$
		Gesamtkapitalrentabilität	Rendite des gesamten eingesetzten Kapitals	$\frac{\text{Ergebnis vor Steuern} + \text{Zinsaufwand}}{\text{Ø Gesamtkapital}}$
		Umsatzrentabilität	Gewinn pro € 100,- Umsatz	$\frac{\text{Ergebnis vor Steuern} \times 100}{\text{Umsatzerlöse}}$
Sonstige (beispielhaft)	Sonstige BWL-Kennzahlen	Umsatz pro Beschäftigten	Wird durch Perioden- bzw Betriebsvergleich erzielt	$\frac{\text{Umsatzerlöse}}{\text{Anzahl der Beschäftigten}}$
		Personalintensität	Wird durch Perioden- bzw Betriebsvergleich erzielt	$\frac{\text{Personalaufwand}}{\text{Umsatzerlöse}}$
URG <sup>1)</sup> - Kennzahlen	URG <sup>1)</sup> - Kennzahlen	Eigenmittelquote	%-Satz des Eigenkapitals am Gesamtkapital	$\frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Gesamtkapital} - \text{offen ausgewiesen erhaltene Anzahlungen}}$
		Schuldentilgungsdauer	Anzahl der Jahre, in denen die Schulden durch den erzielten Cashflow zurückbezahlt werden	$\frac{\text{Fremdkapital} - \text{Liquide Mittel}^2)}{\text{Mittelüberschuss}^3)}$
* <i>Berechnungsschema vgl Rz 14007</i> In der Praxis wird sehr häufig die Cashflow-Berechnung lt Fachgutachten KFS/BW2 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder verwendet; das Fachgutachten steht zum Download auf der Homepage der KSW zur Verfügung.				
<sup>1)</sup> <b>Das Unternehmensreorganisationsgesetz (URG) normiert eine unbeschränkte Haftung von Geschäftsführern/ Vorständen prüfungspflichtiger Kapitalgesellschaften. Diese wird bei Überschreiten der beiden oben dargestellten URG Kennzahlen schlagend, wenn keine Reorganisationsmaßnahmen gesetzt werden und dadurch ein Insolvenzverfahren folgt.</b>				
<b>Berechnung der URG-Kennzahl „Schuldentilgungsdauer“ (lt Formel)</b>				
<sup>2)</sup> <b>Fremdkapital abzgl liquide Mittel:</b>			<sup>3)</sup> <b>Mittelüberschuss:</b>	
Rückstellungen + Verbindlichkeiten – Wertpapiere des Umlaufvermögens – Kassa/Bank – erhaltene Anzahlungen auf Vorräte			Ergebnis vor Steuern – Steuern auf das Ergebnis vor Steuern + Abschreibungen Anlagevermögen + Verluste aus dem Abgang von AV – Zuschreibungen – Erträge aus dem Abgang von AV +/- Veränderung der lfr Rückstellung	
<b>Summe</b>			<b>Summe</b>	