

Kapitel 1

Bilanzierungs- grundlagen

1.1 Unternehmensrechtliche Grundlagen

Die unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften setzen die Unternehmenseigenschaft voraus. Selbstverständlich können auch Nichtunternehmer die unternehmensrechtlichen Vorschriften freiwillig anwenden. 1001

Zu diesem Kapitel gibt es zahlreiche Publikationen. An dieser Stelle sollen lediglich jene Vorschriften behandelt werden, die unmittelbare Konsequenzen auf die Bilanzerstellung haben.

1.1.1 Der Unternehmer iSd UGB und seine Rechnungslegungsverpflichtungen

Mit dem Rechnungslegungsrechtsänderungsgesetz (RÄG 2010) wurden die Schwellenwerte mit 1.1.2010 deutlich angehoben. Für die Berechnung des Eintritts bzw des Entfalls der Rechtsfolgen der Größenklassen sind die geänderten Werte auch für jene Beobachtungszeiträume anzuwenden, die vor dem 1.1.2010 liegen (§ 906 Abs 20 UGB). 1002

Einen Überblick über die Rechnungslegungspflicht gibt nachstehende Tabelle:

	Kapitalgesellschaften	Unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist	Unternehmer mit mehr als € 700.000,-- Umsatzerlösen	Freiberufler Land- und Forstwirte Überschussermittler gem § 2 Abs 4 Z 2 EStG
Beispiele	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aktiengesellschaften ▪ Gesellschaften mbH 	GmbH & Co KG	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einzelunternehmer ▪ Personengesellschaften (OG, KG) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ärzte ▪ Rechtsanwälte ▪ Vermieter ▪ Land- und Forstwirte
Beginn der Bilanzierung nach UGB	unabhängig von Größe und Tätigkeit	unabhängig von Größe und Tätigkeit	ab dem zweitfolgenden Jahr, wenn der Schwellenwert von € 700.000,-- in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten wird bzw ab dem folgenden Jahr, wenn der Schwellenwert um mind € 300.000,-- überschritten wird	unabhängig von der Größe keine Rechnungslegungspflicht nach UGB
Ende der Bilanzierungspflicht nach UGB	mit Betriebsaufgabe	mit Betriebsaufgabe	ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert iHv € 700.000,-- in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr überschritten wird bzw ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert bei Aufgabe eines Teilbetriebes um mindestens die Hälfte unterschritten wird bzw mit Betriebsaufgabe	keine Rechnungslegungspflicht nach UGB

1.2.1 Die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz

1017 Aus diesem Grundsatz ergeben sich folgende Beziehungen zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen:

- Eine zwingende unternehmensrechtliche Vorschrift geht einem steuerlichen Wahlrecht vor.
- Ein unternehmensrechtliches Wahlrecht geht einem steuerlichen Wahlrecht vor.
- Treffen zwingende unternehmens- und steuerrechtliche Bestimmungen aufeinander, so ist in der Unternehmensbilanz jedenfalls den unternehmensrechtlichen, in der Steuerbilanz den steuerrechtlichen Vorschriften zu folgen.

unternehmensrechtliche Vorschrift	steuerrechtliche Vorschrift	Maßgeblichkeit
zwingende Vorschrift	zwingende Vorschrift	nein
zwingende Vorschrift	Wahlrecht oder keine Vorschrift vorhanden	ja
Wahlrecht oder keine Vorschrift vorhanden	Wahlrecht oder keine Vorschrift vorhanden	ja
Wahlrecht oder keine Vorschrift vorhanden	zwingende Vorschrift	nein

Daraus ergibt sich Folgendes:

Steuerliche Wahlrechte dürfen demnach nur dann geltend gemacht werden, wenn diese auch unternehmensrechtlich berücksichtigt werden.

Steht einer zwingenden steuerrechtlichen Vorschrift eine zwingende unternehmensrechtliche Vorschrift gegenüber, so ist die Verbuchung nach den unternehmensrechtlichen Bestimmungen vorzunehmen.

Damit der steuerlichen MUSS-Vorschrift Rechnung getragen wird, muss aus dem unternehmensrechtlichen Ergebnis durch eine Korrekturrechnung (**Mehr-Weniger-Rechnung**) das steuerliche Ergebnis abgeleitet werden.

Beispiel: Abzugsverbot für pauschale Rückstellungen

Ein Erzeugungsunternehmen bildet jährlich eine Rückstellung für eventuell anfallende Garantieforderungen in Höhe der durchschnittlich in der Vergangenheit tatsächlich angefallenen Garantieforderungen. Aus unternehmensrechtlicher Sicht ergibt sich daraus eine Aufwandsverbuchung iHv € 120.000,--. Der danach verbleibende unternehmensrechtliche Gewinn beträgt € 800.000,--. § 9 EStG sieht ein steuerliches Abzugsverbot für Zuführungen zu Pauschalrückstellungen vor.

Es ergibt sich unternehmensrechtlich folgender Buchungssatz:

Buchung:	Garantieforderung (7)	120.000,--	
	an Garantierückstellungen (3)		120.000,--
	MWR + 120.000,--		

Steuerrechtliche Gewinnermittlung:

Unternehmensrechtlicher Gewinn	800.000,--
Mehr-Weniger-Rechnung (+)	<u>120.000,--</u>
Steuerrechtlicher Gewinn	920.000,--

1.2.2 Mehr-Weniger-Rechnung (Zurechnungen und Abrechnungen)

1018 **Zurechnungen** erhöhen das steuerrechtliche Ergebnis gegenüber dem unternehmensrechtlichen Gewinn, **Abrechnungen** hingegen vermindern es.

Beispiel: Zurechnungen (Zuschläge)

UR Aufwand ist keine StR Betriebsausgabe

- Dotierung von Pauschalrückstellungen
- Dotierung von Pauschalwertberichtigungen
- Aufwand für Ertragsteuern
- Unternehmensrechtliche Abschreibung ist höher als die steuerrechtliche Abschreibung (zB bei Pkws und Kombis)

Aktivposten bei Leasing von Pkws und Kombis (es kommt aber nicht bei jeder Leasingvariante zu einem Aktivposten, zB Operating-Leasing – vgl Rz 2055)

1.6.4 Der Teilwert (§ 6 Z 1 EStG, § 12 BewG, EStR 2000 Rz 2230 ff)

1034 „Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt“ (§ 6 Z 1 EStG, § 12 BewG).

Der Teilwert ist der Wert, den das Wirtschaftsgut für den Gesamtbetrieb hat. Damit ist er ein Schätzwert und entspricht einem Tageswert (Zeitwert). In der Unternehmensbilanz ist er dem „beizulegenden Wert“ gleichzusetzen. Mit dem Fortführungsgedanken folgt der Teilwert dem Going-Concern-Prinzip (Grundsatz der Unternehmensfortführung § 201 Abs 1 Z 2 UGB).

Der Fortführungsgedanke und der unmittelbare Wertzusammenhang mit dem Betrieb unterscheiden den Teilwert vom gemeinen Wert. Die Fortführung des Unternehmens kann nicht unterstellt werden, wenn

- tatsächliche Gründe oder
- rechtliche Gründe

dagegenstehen.

Zu den tatsächlichen Gründen zählen insbesondere:

- Absicht, das Unternehmen aufzugeben
- Ungenügende Eigenkapitalausstattung und fortwährende Verluste
- Hoher Kreditbedarf bei Ausschöpfung sämtlicher Kreditlinien
- Ausfall wesentlicher Kreditgeber, Zulieferer oder Abnehmer
- Wegfall des Zugangs zu Rohstoffmärkten oder gravierende Preiserhöhungen, die langfristige Erträge nicht mehr erwarten lassen
- Entstehen erdrückender Konkurrenz
- Fehlschläge bei der Einführung neuer Produkte
- Gravierende Verschiebung des Nachfrageverhaltens, dem das Unternehmen nicht nachkommen kann

(Vgl. *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, § 201 Abs 2 Z 2 UGB, Rz 19 mwN)

1035 **Zu den rechtlichen Gründen zählen insbesondere:**

- Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung (bei Kapitalgesellschaften)
- Eröffnung eines Konkursverfahrens oder Ablehnung eines Konkurses mangels Masse
- Auflösung aufgrund gesetzlicher oder gesellschaftsvertraglicher Vorschriften
- Auflösung infolge verwaltungsrechtlicher Tatbestände
- Auflösung infolge eines Gerichtsurteils
- Auslaufen von Patent-, Lizenz-, Miet- oder Pachtverträgen oder Konzessionen, die die wesentliche Grundlage der Unternehmenstätigkeit bilden
- Untersagung der Produktion oder Erteilung wirtschaftlich unvertretbarer Auflagen für die weitere Produktion

(Vgl. *Wagenhofer* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, § 201 Abs 2 Z 2 UGB, Rz 18 mwN)

Der Teilwert schließt im Gegensatz zum gemeinen Wert auch die Anschaffungsnebenkosten mit ein. Somit umfasst der Teilwert eines Grundstückes auch die zuzurechnende Grunderwerbsteuer. Eine Übereinstimmung zwischen Teilwert und gemeinem Wert ergibt sich bei:

- entbehrlichen Wirtschaftsgütern („Ladenhüter“),
- Betriebseröffnung (Der Wert des Zusammenhanges des Unternehmens existiert noch nicht. Dem Teilwert sind jedoch bereits die Anschaffungsnebenkosten zuzurechnen.)

Der Teilwert ist

- ein objektiver Wert (dh er hängt nicht von der persönlichen Auffassung des Steuerpflichtigen ab),
- vom Stichtagsprinzip bestimmt. Es besteht folglich keine Nachholmöglichkeit einer unterlassenen Teilwertabschreibung.

Kapitel 2

Anlagevermögen

2.1 Gliederung – Ausweis (§ 224 UGB)

2001 Gem § 224 Abs 2 A UGB ist folgende Untergliederung zu treffen:

Aktiva

A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen
2. Geschäfts(Firmen)wert
3. geleistete Anzahlungen

II. Sachanlagen

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund
2. technische Anlagen und Maschinen
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau

III. Finanzanlagen

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
3. Beteiligungen
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens
6. sonstige Ausleihungen

Für die Gliederung in der Steuerbilanz gibt es keine gesetzlichen Vorschriften. § 4 Abs 2 EStG verlangt, dass die Bilanz nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellt werden muss. Daher erfolgt die Gliederung in der Praxis in Anlehnung an die unternehmensrechtlichen Vorschriften.

2.1.1 Bewertung von Anlagevermögen allgemein

2002 Anlagevermögen wird mit den **Anschaffungs- bzw Herstellungskosten** (*siehe Rz 1022 ff und 1029 ff*) angesetzt.

Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen ist dieser Wert durch eine **planmäßige Abschreibung** zu verringern.

Von den fortgeschriebenen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten ist nur dann abzugehen, wenn die Vermutung über eine (**außerplanmäßige**) **Wertminderung** vorliegt. In diesem Fall ist der beizulegende Wert des Vermögensgegenstandes zu bestimmen. Liegt dieser Wert dauerhaft unter dem Buchwert, so ist zwingend eine Abwertung vorzunehmen.

Beispiel: Leasing Pkw/Kombi nach Ende des Leasingvertrages

Am Ende eines Leasingverhältnisses kauft die A-GmbH das Leasingfahrzeug (fünf Jahre alt) um den vereinbarten Restwert von € 12.000,- inkl USt. Die A-GmbH hat für das Fahrzeug einen Aktivposten von € 7.200,- angesammelt. Der Pkw wird voraussichtlich noch drei Jahre genutzt werden.

Die unternehmensrechtliche Abschreibung beträgt 1/3 von € 12.000,-, das sind € 4.000,-.

Die steuerlichen Anschaffungskosten setzen sich aus den unternehmensrechtlich verbuchten € 12.000,- und dem Aktivposten von € 7.200,- zusammen. Die steuerliche Abschreibung beträgt daher 1/3 von € 19.200,-, das sind € 6.400,-.

Folgende Abschreibungsbuchung ergibt sich daher:

Buchung:	Planmäßige Abschreibungen (7) (12.000,- davon 1/3)	4.000,-	
	an Pkw (0)		4.000,-
	MWR – € 2.400,- (Abschlag Aktivposten 1/3 von 7.200,-)		

Beispiel: Leasing – Aktivposten Pkw/Kombi (Darstellung bis € 40.000,-)

Ein Unternehmen least einen Pkw mit einer Leasinglaufzeit von 48 Monaten. Beginn des Leasingvertrages ist der 1.8.20X1. Für diesen Pkw ist kein Vorsteuerabzug geltend zu machen. Die Anschaffungskosten betragen € 39.000,-. Eine Leasingvorauszahlung in Höhe von € 5.000,- wurde geleistet. Der Restwert beträgt € 4.000,-.

Lösung:

		100% Gesamt	100% steuerl AnschKo	0% Luxus- tangente
1.	Anschaffungskosten	39.000,-	39.000,-	0,-
2.	Leasingvorauszahlung	5.000,-	5.000,-	0,-
2.1	monatliche anteilige Vorauszahlung	104,17	104,17	0,-
3.	Restwert	4.000,-	4.000,-	0,-
4.	monatliche Leasingrate	650,-	650,-	
5.	Anzahl der Leasingraten	48	48	48
6.	monatliche Rate inkl anteiliger Vz	754,17	754,17	0,-
7. = (1. – 3.) / 5.	Amortisation f Leasinggeber pro Rate	729,17	729,17	0,-
8. = 7. x 12	Amortisation f Leasinggeber pro Jahr	8.750,-	8.750,-	0,-
9. = 1. / 8J ND	mögliche Jahres-AfA bei Ankauf	4.875,-	4.875,-	0,-
10. = 8. – 9.	zu aktivieren (Jahresbetrag)	3.875,-	3.875,-	0,-

Berechnung des jährlichen Aktivpostens:		20X1	20X2	20X3	20X4
11.	Anzahl der Leasingraten im GJ	5	12	12	12
12. = 7. x 11.	in Leasingraten enth Amortisation	3.645,83	8.750,-	8.750,-	8.750,-
13.	mögliche AfA bei Kauf	2.437,50	4.875,-	4.875,-	4.875,-
14. = 12. – 13.	Aktivposten	1.208,33	3.875,-	3.875,-	3.875,-
	Aktivposten kumuliert	1.208,33	5.083,33	8.958,33	12.833,33

		20X5
11	Anzahl der Leasingraten im GJ	7
12. = 7. x 11.	In Leasingraten enth Amortisation	5.104,17
13.	Mögliche AfA bei Kauf	4.875,-
14. = 12.–13.	Aktivposten	229,17
	Aktivposten kumuliert	13.062,50

Berechnung der Luxustangente	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
Luxustangente	0,-	0,-	0,-	0,-	0,-

Spezielle Buchungen im Bereich des Anlagevermögens: (Fortsetzung)		
Aufzugsanlagen	Austausch:	Der Austausch einer Aufzugsanlage ist Erhaltungsaufwand (unbeweglich)
	Neu:	Der Einbau beim Neubau zählt zu den Herstellungskosten. Ein späterer Einbau (erstmalig) ist zu aktivieren und auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen.
Autoradio	Firmen-Pkw (Dienstnehmer):	Als eigenes Wirtschaftsgut unter Betriebsausstattung zu aktivieren und gehört nicht zu den Anschaffungskosten des Autos
	Firmen-Pkw (Unternehmer):	Das Autoradio im Pkw des Unternehmers gilt als privat
Baustellencontainer	Sind keine Bauwerke, sondern Transportbehälter. Die Kosten der Montage und Demontage stellen keine Anschaffungsnebenkosten dar und sind daher sofort als Baustellenaufwand zu erfassen.	
Datenverarbeitungsanlagen (EDV)	Diese auch als PC, Computer, Rechner, Server etc bezeichnete Hardware zählt zur Geschäftsausstattung (im Produktionsbereich zu den technischen Anlagen) <i>Anmerkung: Drucker, Scanner, Maus gelten als eigene Wirtschaftsgüter.</i>	
2068 Fasadenerneuerung – Betriebsgebäude	Im Normalfall sofort abzugsfähiger Instandhaltungsaufwand Aktivierung bei anschaffungsnahem Aufwand (Gebäude innerhalb der letzten drei Jahre erworben) Vermietete Wohngebäude: steuerliche Verteilung auf zehn Jahre (Instandsetzung)	
Fernwärmeanschlusskosten	Neubau:	Herstellungskosten (auf Gebäude)
	Umstellung:	Bei Umstellung von bestehenden mit Energie versorgten Betriebsgebäuden sind die Kosten sofortiger Instandsetzungsaufwand
Flussregulierungen	Als Grundstückseinrichtungen zu aktivieren (Uferbefestigungen)	
Holzdecken	Gelten ebenso wie die Wandvertäfelungen als Einrichtung (nicht Gebäudeteil)	
Holzsilos	Keine Bauwerke (Grundstückseinrichtungen), sondern unter den anderen Anlagen unter Betriebsausstattung auszuweisen	
Jalousien	Tausch:	Werden die mit Fenstern fest verbundenen Jalousien getauscht, liegt sofortiger Aufwand vor
	Neubau:	Unselbstständiger Gebäudeteil
	Selbstständige Wirtschaftsgüter:	Ohne feste Verbindung zu Gebäuden (Sonnenwitterschutzeinrichtungen) sind Betriebs- und Geschäftsausstattung
2069 Kanalanschlussgebühr	Altbau:	Bei Anschluss an das öffentliche Kanalnetz sind die Kosten als Sofortaufwand zu verbuchen. (Es reicht, wenn bereits eine Sickergrube vorhanden war.)
	Neubau:	Herstellungskosten des Gebäudes
Kombinationskraftwagen, Pkw	Ein Kombi gilt steuerrechtlich als Pkw	
	Anschaffungskosten:	Kein Vorsteuerabzug
	Betriebskosten:	Kein Vorsteuerabzug
	Nicht umsatzsteuerbar daher bei:	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sachbezug ▪ Eigenverbrauch ▪ Verkauf
	Ausnahmen:	Taxi, Fahrschul- und Mietwagen

6.4.2 Kapitalrücklagen (§ 229 Abs 2 UGB)

Kapitalrücklagen werden durch Eigenkapitalzufuhr von außen gebildet (Außenfinanzierung).

6017

Es handelt sich dabei um Zuflüsse, welche bei „Außenfinanzierung“ den Betrag des Nennkapitals übersteigen, oder um im Zuge von nominellen Eigenkapitalherabsetzungen gewonnene Beträge, welche für eine Bindungspflicht vorgesehen sind.

Beispiele für Kapitalrücklagen:

- Einzahlung von Agiobeträgen (zB bei der Ausgabe neuer Anteile)
- Zuzahlungen (Nachschüsse) der Gesellschafter

Welche Beträge in eine Kapitalrücklage einzustellen sind, regelt § 229 Abs 2 UGB. Bei Aktiengesellschaften und bei großen Gesellschaften m.b.H. muss noch eine Unterscheidung vorgenommen werden, was in die gebundene Kapitalrücklage bzw in die ungebundene Kapitalrücklage einzustellen ist (§ 229 Abs 4 und 5 UGB).

6.4.2.1 Gebundene Kapitalrücklagen

Zu den gebundenen Kapitalrücklagen zählen (§ 229 Abs 2 Z 1 bis 4 iVm Abs 5 UGB):

6018

- der Betrag, der bei Ausgabe der Anteile den Nennbetrag übersteigt (§ 229 Abs 2 Z 1 UGB)
- der Betrag, der bei Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungs- und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielt wird (§ 229 Abs 2 Z 2 UGB)
- der Betrag, der von Gesellschaftern zur Erlangung eines Vorzuges für ihre Anteile bezahlt wird (§ 229 Abs 2 Z 3 UGB)
- die Beträge, die bei Kapitalherabsetzungen gem den §§ 185, 192 Abs 5 AktG und § 59 GmbHG zu binden sind (§ 229 Abs 2 Z 4 UGB)

§ 229 Abs 7 UGB:

Gebundene Kapitalrücklagen dürfen nur zum Ausgleich eines sonst auszuweisenden Bilanzverlustes verwendet werden. Dies ist nicht zwingend, sondern kann wahlweise vorgenommen werden.

Achtung
Es müssen bereits sämtliche freien Rücklagen aufgelöst worden sein bzw es sind keine mehr vorhanden, damit die gebundene Kapitalrücklage für die Verlustabdeckung herangezogen werden darf.

Beispiel: Gebundene Kapitalrücklage

Die XY-AG erhöht ihr Grundkapital um 1.500 Aktien im Nominale von je € 4.000,--. Dies entspricht einem Gesamtnominale iHv € 6.000.000,--.

Von den neuen Aktionären wird ein Aufgeld von € 1.000,-- je Aktie verlangt. Das Aufgeld (Agio) beträgt somit € 1.500.000,--.

Gem § 229 Abs 2 Z 1 bis 4 iVm Abs 5 UGB ist das Agio in eine gebundene Kapitalrücklage einzustellen.

Buchung:	Zahlungsmittelkonto (2)	7.500.000,--	
	an Grundkapital (9)		6.000.000,--
	an gebundene Kapitalrücklage (9)		1.500.000,--

6.4.2.2 Ungebundene Kapitalrücklagen

Die ungebundenen Kapitalrücklagen (§ 229 Abs 2 Z 5 UGB) können jederzeit an die Gesellschafter „ausgeschüttet“ (eigentlich: rückgezahlt) werden. Die Ausschüttung ist steuerfrei, da es sich um eine Einlagenrückgewähr handelt.

6019

Kapitel 7

Rückstellungen

7.1 Einleitung

7.1.1 Rückstellungen im Unternehmensrecht

7001 § 198 Abs 8 UGB legt fest, wofür unternehmensrechtlich Rückstellungen zu bilden sind bzw gebildet werden können. Folgende Arten von Rückstellungen gibt es (siehe dazu auch RWP 5/2012, 122 ff):

a) Verbindlichkeitsrückstellungen

Rückstellungen **sind** für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

Merkmale einer Verbindlichkeitsrückstellung:

- Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten, die am Bilanzstichtag besteht und in Zukunft zu einem Vermögensabfluss führt.
- Wirtschaftliche Verursachung bzw rechtliche Entstehung des Aufwandes im abgelaufenen Wirtschaftsjahr. Somit liegt zum Bilanzstichtag ein Erfüllungsrückstand vor.
- Mit der Inanspruchnahme durch Dritte muss ernsthaft zu rechnen sein. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist am Bilanzstichtag zu prüfen.

Die Verpflichtung zur Leistungserfüllung kann

- rechtlicher Natur sein (privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich) oder
- aufgrund einer faktischen Verbindlichkeit bestehen (diese ist zwar nicht einklagbar, aber der Unternehmer kann oder will sich ihr nicht entziehen; zB Kulanzleistungen).

b) Aufwandsrückstellungen

Darunter werden Rückstellungen verstanden, denen ein im Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr verursachter, aber nicht getätigter Aufwand zugrunde liegt. Jedoch fehlt hier die Verpflichtung gegenüber Dritten. Es handelt sich um eine reine **Innenverpflichtung**. Rückstellungsfähig sind genau umschriebene, vorhersehbare Aufwendungen, denen ein konkreter Sachverhalt zugrunde liegt, die aber nicht aktivierungspflichtig sind.

Grundsätzlich besteht hier ein **Ansatzwahlrecht**, außer die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung verlangen den Ansatz.

Gem § 224 Abs 3 B ist folgende Untergliederung zu treffen:

Rückstellungen

1. Rückstellungen für Abfertigungen
2. Rückstellungen für Pensionen
3. Steuerrückstellungen
4. sonstige Rückstellungen

7.1.2 Rückstellungen im Steuerrecht

7002 Im § 9 EStG ist taxativ aufgezählt, wofür im Steuerrecht Rückstellungen gebildet werden können:

1. Anwartschaften für Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen,
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

7.2.5 Checkliste

Die meisten Lohnverrechnungsprogramme berechnen die Abfertigungsrückstellung automatisch. Andernfalls wird empfohlen, die zur Berechnung notwendigen Grunddaten lt folgender Checkliste anzufordern.

7027

Grunddaten für Abfertigungsrückstellung	
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)	

Zu den Übergangsbestimmungen iZm der Anwendung der neuen AFRAC-Stellungnahme 27 siehe Tz 7.3.

7.3 Rückstellungen für Pensionen

7.3.1 Gesetzliche Regelungen

§ 198 Abs 8, § 211 UGB; AFRAC 27; § 9, § 14 Abs 7 EStG; EStR Rz 3370 ff.

7028

7.3.2 Rückstellungen für Pensionen im Unternehmensrecht

Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen sind zwingend mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen.

Beispiel: Unternehmens- und steuerrechtliche Rückstellung für Pensionen (1)

Aufgrund der letzten Gehaltsverhandlung wurde zwischen dem Geschäftsführer und den Gesellschaftern am 7.12.2005 folgende Vereinbarung getroffen:

„Herrn Josef Maier wird eine monatliche Firmenpension iHv € 10.000,-- ab seinem gesetzlichen Pensionsantrittsalter hiermit unwiderruflich zugesagt. Dieser Betrag ist indexgebunden“

Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Der derzeitige monatliche Geschäftsführerbezug beträgt € 20.000,--. Die Berechnung der Pensionsrückstellung unter Anwendung eines 0,3%-igen Rechnungszinssatzes ergibt laut Schreiben des Versicherungsmathematikers € 25.460,--.

Lösung:

Gem § 211 Abs 2 UGB ist eine Pensionsrückstellung verpflichtend zu bilden. Vorjahreswert: € 23.167,--.

Buchung:	Dotierung Pensionsrückstellung (6) an Pensionsrückstellung (3)	2.293,--	2.293,--
-----------------	---	----------	----------

Hinweis

§ 906 Abs 33 und Abs 34 UGB beinhaltet folgende Übergangsregelungen:

Soweit aufgrund der geänderten Bewertung eine Zuführung zu den Rückstellungen erforderlich ist, so ist dieser Betrag beginnend mit dem Jahr der Zuführung über längstens fünf Jahre verteilt nachzuholen. Als Unterschiedsbetrag errechnet sich dabei der Differenzbetrag

zwischen dem bei der erstmaligen Anwendung zu Beginn des Geschäftsjahres errechneten Betrages und dem im letzten Jahresabschluss ausgewiesenen Betrages. Es ist zulässig, die Rückstellung voll in die Bilanz einzustellen, wobei sich dann die Möglichkeit einer Verteilung im Wege einer aktiven Rechnungsabgrenzung ergibt. Diese wird dann über fünf Jahre verteilt aufgelöst.

Soweit die erstmalige Anwendung des neuen § 211 UGB eine Rückstellungsauflösung erforderlich macht, so ist dieser Betrag über fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen. Es ist jedoch auch zulässig, diesen Betrag in vollem Umfang sofort zu bilanzieren, wobei auch hier die Möglichkeit besteht, den Differenzbetrag über einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu buchen und auf fünf Jahre verteilt aufzulösen.

In Zusammenhang mit der erstmaligen Anwendung der AFRAC-Stellungnahme 27 wird in Rz 99 ebenfalls auf oben angeführte Übergangsbestimmungen verwiesen.

Beispiel: Unternehmens- und steuerrechtliche Rückstellung für Pensionen (2)

Die Pensionsrückstellung betrug im letzten Jahresabschluss 2015 € 2.000.000,--. Der Wert der Gesamtpensionsverpflichtung zum 31.12.2015 (bzw. 1.1.2016) nach den neuen Bestimmungen der AFRAC-Stellungnahme 27 beträgt € 2.100.000,--. Daraus ergibt sich im Jahr 2016 ein Unterschiedsbetrag iHv € 100.000,--. Die Rückstellung zum 31.12.2016 nach den neuen Bestimmungen beträgt € 2.150.000,--.

Lösung:

In jedem Fall erfolgt vorerst die Buchung des jährlichen Differenzbetrages:

Buchung:	Pensionsaufwand (6) an Pensionsrückstellung (3)	50.000,--	50.000,--
----------	--	-----------	-----------

Übergangsregelung:

Variante 1: Sofortige Erfassung des Unterschiedsbetrages im Jahr 2016.

Buchung:	Pensionsaufwand (6) an Pensionsrückstellung (3)	100.000,--	100.000,--
----------	--	------------	------------

Variante 2: Gleichmäßige Verteilung des Unterschiedsbetrages über 5 Jahre mit ratierlicher Aufstockung der Rückstellung.

Buchung:	Pensionsaufwand (6) an Pensionsrückstellung (3)	20.000,--	20.000,--
----------	--	-----------	-----------

Die Buchung erfolgt jährlich in gleicher Höhe auf fünf Jahre verteilt.

Variante 3: Gleichmäßige Verteilung des Unterschiedsbetrages über 5 Jahre mit sofortiger Aufstockung der Rückstellung.

Buchung:	Pensionsaufwand (6) an Pensionsrückstellung (3)	100.000,--	100.000,--
----------	--	------------	------------

Buchung:	ARA (2) an Pensionsaufwand (6)	80.000,--	80.000,--
----------	-----------------------------------	-----------	-----------

Die ARA wird jährlich um € 20.000,-- gegen Pensionsaufwand aufgelöst.

7.3.3 Rückstellungen für Pensionen im Steuerrecht

7029 Gem § 14 Abs 7 EStG können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gem § 4 Abs 1 oder § 5 EStG ermitteln, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen (vgl dazu Muster unter Rz 7070) und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes in Rentenform Pensionsrückstellungen unter folgenden Voraussetzungen bilden:

- Bildung der Rückstellung ausschließlich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen.
- Erstmalige Bildung der Pensionsrückstellung im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage.

7.7 ABC der Rückstellungen

7071

Rückstellungsart	Anmerkung
Abbruchkosten	Für konkret erwartete Aufwendungen aufgrund öffentlich rechtlicher Verpflichtung (EStR Rz 3447, BFH Urteil vom 12.12.1991, BStBl 1992 II, 600)
Abfallbeseitigung	Verpflichtung zur Abfallbeseitigung aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung (vgl EStR Rz 3466)
Abfertigungen	Vgl Rz 7008 ff
Abräumarbeiten	Vgl EStR Rz 3449 und Rz 3519
Abschlussprüfung einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft	Aufwände für den Abschlussprüfer lt Honoraranbot vgl Rz 7059 (vgl EStR Rz 3450)
Absiedlungsbeihilfen	Relevant bei Gebietskörperschaften (vgl EStR Rz 3451)
Altfahrzeuge, Rücknahme und Verwertung	Rückstellung für den Aufwand, der bei verpflichtender Rücknahme von Altfahrzeugen entsteht (vgl Rz 7066 f und EStR Rz 3451a)
Altlastensanierung	Vgl EStR Rz 3519
Arbeitgeberhaftung	Rückstellungsfähig erst bei Eintritt des Schadensfalles (vgl EStR Rz 3453)
Aufwandsrückstellungen	Steuerlich nicht wirksam (vgl Rz 7065 bzw EStR Rz 3327 ff)
Ausbildungskosten	Solche Kosten rechtfertigen keine Rückstellung (BFH Urteil vom 3.2.1993, BStBl 1993 II, 441)
Ausgleichsansprüche des Handelsvertreters	Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters entsteht erst mit Beendigung des Vertretungsverhältnisses. Daher ist keine Rückstellung möglich (vgl EStR Rz 3480 bzw BFH-Urteil vom 20.1.1983, BStBl 1983 II, 375). (Vgl auch VwGH 3.8.2004, 2001/13/0125)
Ausgleichsansprüche der Konzerngesellschaft	Für Verluste zwischen Konzernbetrieben vgl EStR Rz 3455
Ausgleichstaxe	Vgl Rz 7060
Ausschüttungsvorbehaltene Genussrechtsverbindlichkeiten	Vgl EStR Rz 3456
Avalprovisionen	Keine Rückstellungsbildung (BFH Urteil vom 12.12.1991, BStBl 1992 II 600)
Bausparkassen	Keine Rückstellungsbildung für Verwaltungskosten bei der Darlehensvergabe (vgl EStR Rz 3457)
Baustellenräumung	Vgl EStR Rz 3458
Behördliche Auflagen	Verbot der Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung für den aufgrund behördlicher Auflagen erforderlichen Einbau einer Brandmeldeanlage (vgl VwGH 26.5.2004, 99/14/0261 bzw EStR Rz 3462a)
Beitragsrückerstattung	Ist ein Verein verpflichtet bei Ausscheiden seiner Mitglieder Beiträge zurückzuerstatten, kann eine Rückstellung gebildet werden (BFH Urteil vom 28.6.1989, BStBl 1990 II, 550)
Beratungskosten	Vgl Rz 7069
Bergbauwagnisse	Für Bergschäden, Gruben- und Schachtversatz sind Rückstellungen zu bilden (BFH-Urteil vom 14.11.1968, BStBl 1969 II, 266).
Betriebsbereitschaft bzw Baukostenzuschuss	Bei Elektrizitätsunternehmen (vgl EStR Rz 3459 sowie BFH Urteil vom 23.2.1977, BStBl 1977 II, 392)
Betriebsprüfung	Kosten der Betriebsprüfung: Keine Rückstellung möglich (vgl EStR Rz 3460) Anders: <i>Bertl/Hirschler</i> in RWZ 11/2006, 324: Für die geschätzten internen und externen Kosten der Betriebsprüfung ist eine Rückstellung zu bilden. Unterscheide: Für die erwartete Steuernachzahlung darf eine Rückstellung nicht gebildet werden.
Betriebsübergang	Zur Behandlung von Rückstellungen bei Betriebsübergang (vgl EStR Rz 3345 ff, Rz 3398 ff, Rz 3433 ff sowie Rz 3461)
Betriebsübersiedlung	Keine Rückstellung zulässig (vgl EStR Rz 3462 und Rz 3521)
Bürgschaften	Rückstellungsbildung möglich, wenn kein Regressanspruch (vgl EStR Rz 3463) Keine Rückstellung bei Bürgschaftszahlung eines Mitunternehmers. VwGH 19.3.2008, 2008/15/0018

8.3 Checkliste der Mehr-Weniger-Rechnungen

8002 Nachfolgende Checkliste gibt einen Überblick über die wichtigsten Ansatzunterschiede zwischen Unternehmens- und Steuerrecht.

	ESTG	ESTR Rz	UGB	Anmerkung
1. Abweichungen Bilanzansätze				
a) Abschreibungen, sonstige Abweichungen				
Firmenwert- abschreibung	§ 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).
Abweichung UR-Abschreibungs- methode von StR	§ 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).
Kürzung der Anschaffungskosten aufgrund steuerfreier Subventionen	§ 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.
Abweichungen bei Gebäuden (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 ab 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 eines Gutachtens eines Sachverständigen nachgewiesen wird.

8003

9.16 Die unternehmens- und steuerrechtliche Behandlung von Gutscheinen

9026 In der Geschäftswelt ist die Ausgabe von Gutscheinen tägliche Praxis. Gutscheine sind unterschiedlich gestaltet, besitzen in der Regel ein Ablaufdatum und werden gegen Entgelt (zB Thermengutscheine, Gutscheinmünzen etc) oder aber auch unentgeltlich (für Werbezwecke – oft in Tageszeitungen oder Zeitschriften zu finden) zur Verfügung gestellt.

Obwohl ein bestimmter Prozentsatz **der gegen Entgelt ausgegebenen Gutscheine** aus verschiedenen Gründen (zB Desinteresse, Verlust oder Verfall) nie eingelöst wird, sind sie nach hM als Verbindlichkeit und nicht als Rückstellung im Jahresabschluss auszuweisen.

Die Bewertung dieser Gutscheine folgt entsprechend den generellen Regelungen für Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag („Höchstwertprinzip“, § 211 Abs 1 UGB). Eine erfolgswirksame Auflösung der Verbindlichkeit kann nur dann erfolgen, wenn mit einer „an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit“ keine Inanspruchnahme mehr zu erwarten ist.

Bei der Veräußerung von Gutscheinen stellt sich immer wieder die Frage, ob zum Zeitpunkt der Veräußerung bereits Umsatzsteuer fällig wird oder nicht. Wesentlich dabei ist, ob der Gutschein zum Bezug einer noch nicht konkretisierten Leistung berechtigt, oder ob durch den Verkauf des Gutscheines bereits eine konkrete (spätere) Leistung erworben wird. Ist die Leistung noch nicht exakt bestimmt (zB Nächtigung in irgendeinem Hotel der Hotelkette „Gutenacht“), liegt mit dem Verkauf des Gutscheines noch kein steuerbarer Umsatz vor. Ein derartiger Gutschein (Wertscheck) ist als bloßes Zahlungsmittel zu beurteilen. Die Umsatzsteuer muss in diesem Fall erst bei Einlösung des Gutscheines abgeführt werden.

Ist die Leistung bereits exakt bestimmt (zB Nächtigung in einem bestimmten Hotel), liegt bereits mit dem Verkauf des Gutscheines ein steuerbarer Umsatz vor. Der Verkauf des Gutscheines wird als Anzahlung auf ein konkretes Geschäft gesehen und unterliegt daher der Anzahlungsbesteuerung. Umsatzsteuer muss daher abgeführt werden.

Unentgeltlich zur Verfügung gestellte Gutscheine

9027 Unentgeltlich zur Verfügung gestellte Gutscheine (zB per Post an jeden Haushalt gesendete Gutscheinhefte oder Beilagen in Postwurfsendungen oder Zeitungen) werden bei der Ausgabe nicht gebucht. Erst bei der Einlösung werden sie (vergleichbar mit einem Sofortrabatt) vom Kaufpreis abgezogen, sodass nur mehr der zu zahlende Differenzbetrag zu buchen ist:

Buchung:	Zahlungsmittelkonto (2) an Erlöse (4) an Umsatzsteuer (3)
-----------------	---

Zusammenfassung der Bewertung von Verbindlichkeiten

Unternehmensrecht:

Ausgangswert: Anschaffungswert = Erfüllungsbetrag, zu dem die Verbindlichkeit erstmals in die Buchhaltung aufzunehmen ist

Werterhöhungen: diese müssen vorgenommen werden, wenn der Erfüllungsbetrag am Abschlussstichtag höher ist (strenges Höchstwertprinzip)

Wertverminderungen: diese müssen vorgenommen werden, dabei darf jedoch der Anschaffungswert nicht unterschritten werden

Steuerrecht:

Bei Verbindlichkeiten gibt es zur unternehmensrechtlichen Regelung keine Abweichungen. Gem § 6 Z 3 EStG sind Verbindlichkeiten mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Ein höherer Wert kann eingebucht werden (Gewinnermittlung nur nach Steuerrecht). Für Unternehmen, die nach dem UGB bilanzieren, gilt jedoch dieses Wahlrecht nicht. Da das Höchstwertprinzip des Unternehmensrechtes in solchen Fällen eine Aufwertung verlangt, gilt dies über den Weg der Maßgeblichkeit auch für das Steuerrecht. Eine Mehr-Weniger-Rechnung ist daher nicht durchzuführen.

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		
nach RÄG (seit 1.1.2016)		Anmerkungen
1.	Umsatzerlöse	§189a Abs 5 UGB <i>siehe dazu Tz 10.2.3</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 Tz 10.2.3</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 Tz 10.2.3</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 Tz 10.2.3</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

11.7 Forderungsspiegel

11011

	Gesamt- betrag	davon Rest- laufzeit < 1 Jahr	davon Rest- laufzeit > 1 Jahr	davon wechsel- mäßig verbrief	Forderun- gen gem § 225 Abs 3 UGB (Anti- zipationen)	Pauschal- wertberich- tigung
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen					--	
2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen					--	
3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht					--	
4. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände						
Summe per 31.12.200X						

Vorjahreswerte	Gesamt- betrag	davon Rest- laufzeit < 1 Jahr	davon Rest- laufzeit > 1 Jahr	davon wechsel- mäßig verbrief	Forderun- gen gem § 225 Abs 3 UGB (Anti- zipationen)	Pauschal- wertberich- tigung
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen					--	
2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen					--	
3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht					--	
4. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände						
Summe per 31.12.20X1						

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**)

Kapitel 15

Beteiligungs- bewertung

15.1 Allgemeines

In § 189a Z 2 UGB erfolgt die Definition des Begriffes **Beteiligung**. Demnach handelt es sich hierbei um Anteile an einem anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen – unabhängig davon, ob diese Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Bei einer Beteiligung mit einem Kapitalanteil von 20% wird das Vorliegen einer Beteiligung vermutet. Die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung.

15001

Aus bilanzieller Sicht sind Beteiligungen als Teil der Finanzanlagen einzustufen und somit auch Teil des Anlagevermögens. Dabei kommen die Vorschriften des § 204 Abs 2 zur Anwendung. Danach sind Gegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben. Für Finanzanlagen kommt darüber hinaus noch ein Wahlrecht zur Anwendung, wonach solche Abschreibungen auch dann vorgenommen werden können, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist. Wenn bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung vorgenommen wurde und sich in einem späteren Geschäftsjahr herausstellt, dass die Gründe dafür nicht mehr bestehen, hat nach § 208 Abs 1 UGB eine Zuschreibung zu erfolgen, wobei bei Finanzanlagen die ursprünglichen Anschaffungskosten als Obergrenze zu beachten sind.

15.2 Bewertungsgrundsätze

Die **Erstbewertung** von Anlagevermögen erfolgt mit Anschaffungskosten und umfasst:

- Anschaffungspreis
- Anschaffungsnebenkosten
- Nachträgliche Anschaffungskosten

15002

Auch die **Folgebewertung** von Beteiligungen erfolgt grundsätzlich zu Anschaffungskosten. Allerdings ist – insofern der beizulegende Wert voraussichtlich unter dem Buchwert liegt – zwingend eine Abschreibung vorzunehmen, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist. Soweit die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist, kann eine Abschreibung vorgenommen werden. Stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass die Gründe, die zur Vornahme einer Abschreibung geführt haben, weggefallen sind oder nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung wieder zuzuschreiben, wobei die seinerzeitigen Anschaffungskosten die Obergrenze bilden.

Der beizulegende Wert einer Beteiligung, das ist jener Wert, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für einen bestimmten Vermögenswert oder eine bestimmten Schuldposten ansetzen würde, ist immer dann zu berechnen, wenn **Anhaltspunkte** dafür vorliegen, dass der beizulegende Wert wesentlich gesunken ist und eine dauernde **Wertminderung** besteht. Solche Anhaltspunkte können unter anderem sein:

15003

- durch aus externen und internen Ursachen entstandene Änderungen der Rahmenbedingungen und damit der Parameter für das gewählte Diskontierungsverfahren (zB Änderung der geschätzten Mittelzuflüsse, eine wesentlich gesunkene Ertragskraft, eine geplante Veräußerung oder Stilllegung, Restrukturierungen, Änderungen des Diskontierungszinssatzes);