

Kapitel 1

Bilanzierungsgrundlagen

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; vgl § 189 UGB: 1003

	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

Zentraler Begriff im UGB ist jener des Unternehmens, vgl §§ 1–3 UGB. 1004

Ein Unternehmen zeichnen folgende Merkmale aus (§ 1 UGB):

- Selbständige Tätigkeit
- Wirtschaftliche Tätigkeit
- Gewinnerzielungsabsicht irrelevant
- Dauernde Tätigkeit
- Vorliegen einer „Organisation“

1.3.4 Subventionen und Zuschüsse

Ausweis bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG oder § 4 Abs 3 EStG

1030

Eine von öffentlicher Hand oder von privater Seite gewährte Förderung für eine Investition (zB nicht rückzahlbare Subventionen oder Zuschüsse) ist steuerlich ebenfalls als Anschaffungskostenminderung zu berücksichtigen. Grundlage bildet hierfür der § 6 Z 10 EStG.

Ausweis in der Unternehmensbilanz:

Unternehmer, die eine Unternehmensbilanz aufzustellen haben, sollten aufgrund der Generalnorm die Subvention brutto verbuchen:

- Das subventionierte Wirtschaftsgut wird mit den vollen Anschaffungskosten im Anlagevermögen ausgewiesen und von dieser Bemessungsgrundlage auf die Nutzungsdauer abgeschrieben.
- Die Subvention wird auf der Passivseite ausgewiesen und analog auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes verteilt aufgelöst. Es wird hierfür ein eigener Bilanzposten gebildet (Investitionszuschüsse), welcher sich zwischen Eigen- und Fremdkapital befindet.

Die systemkonforme Auflösung erfolgt über die „übrigen betrieblichen Erträge“ (Klasse 4).

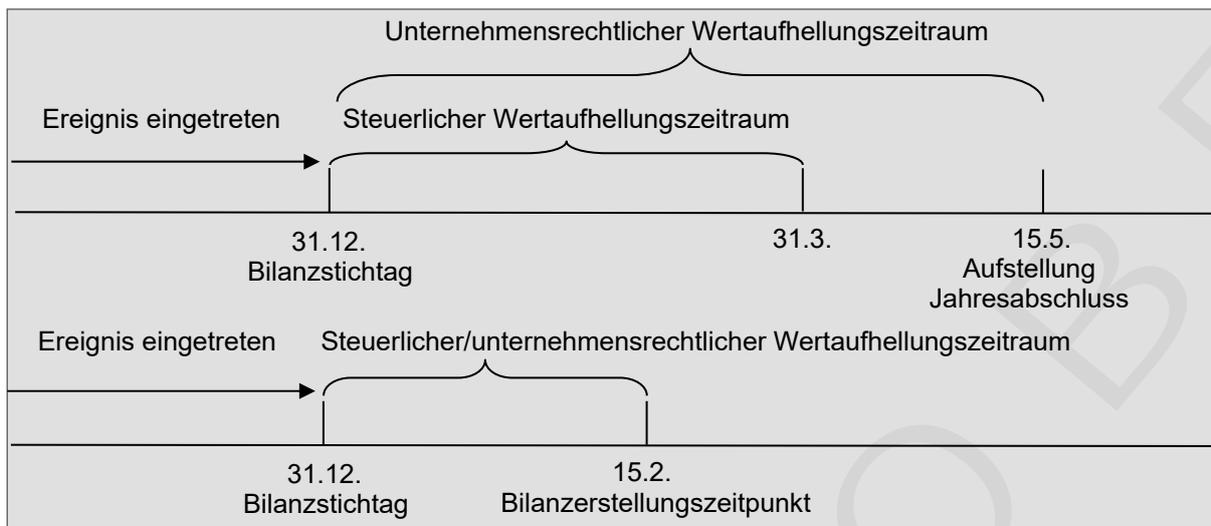
Beispiel: Subvention bei Maschinenkauf (Nutzungsdauer 10 Jahre)

1031

Kaufpreis:	€ 450.000,--	Datum des Kaufes:	Februar
Subvention:	€ 90.000,--	Datum der erhaltenen Subvention:	April
Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG (Nettoverfahren):			
Kaufpreis Maschine	450.000,--		
Subvention	90.000,--		
Zugangserfassung im Anlagenverzeichnis	360.000,--		
Buchung:			
Februar	Maschinen (0) an Sonstige Verbindlichkeiten (3)	450.000,--	450.000,--
April	Bank (2) an Maschinen (0)	90.000,--	90.000,--
Abschlussbuchungen:			
Abschreibung 10%			
Buchung:	Abschreibung (7) an Maschinen (0)	36.000,--	36.000,--
Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG (Bruttoverfahren):			
Kaufpreis Maschine	€ 450.000,--		
Subvention	€ 90.000,--		
Buchung:			
Februar	Maschinen (0) an Sonstige Verbindlichkeiten (3)	450.000,--	450.000,--
April	Bank (2) an Investitionszuschüsse (9)	90.000,--	90.000,--
Abschlussbuchungen:			
Abschreibung 10% von Bruttoanschaffungskosten lt Anlagenverzeichnis		45.000,--	
Auflösung der Subvention iHv 10% der erhaltenen Summe		9.000,--	
Buchung:	Abschreibung (7) an Maschinen (0)	45.000,--	45.000,--
	Investitionszuschüsse (9) an Erträge aus der Auflösung von Investitionszuschüssen (4)	9.000,--	9.000,--

Der Wertaufhellungszeitraum im Überblick

1046



Beispiel: Wertaufhellungstheorie

- a) Ein Transportunternehmen aus Graz ist europaweit tätig. Der Fuhrpark besteht aus zwanzig modernen Lastkraftwagen. Am 29.12. verunfallt einer dieser Lastkraftwagen. Der Transportunternehmer erfährt dies jedoch erst am 5.1. des Folgejahres. Bilanzstichtag ist der 31.12.; die Bilanzerstellung erfolgt am 25.2. des Folgejahres.
- b) Der Lkw-Unfall hat sich am 3.1. des Folgejahres ereignet.

Lösung:

- a) Es müssen gem der Wertaufhellungstheorie alle Informationen über Tatbestände, die vor dem Bilanzstichtag stattgefunden haben, bei der Erstellung der Bilanz berücksichtigt werden, falls sie bis dahin bekannt werden. Im Jahresabschluss zum 31.12. ist der Lkw außerplanmäßig abzuschreiben (werterhellend).
- b) Im Jahresabschluss zum 31.12. ist dieses Ereignis noch nicht zu berücksichtigen, da der Unfall erst nach dem Bilanzstichtag stattgefunden hat (wertbeeinflussend).

1.8.3 Das Saldierungsverbot (Verrechnungsverbot)

1047

Gemäß § 196 Abs 2 UGB dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen und Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Hier kommt wie beim Grundsatz der Bilanzklarheit das Saldierungsverbot zum Tragen.

Der Zweck dieses Verbotes besteht darin, alle Posten in vollem Umfang darzulegen, um so ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage darzustellen.

Daraus ergibt sich jedoch auch, dass in bestimmten Fällen von diesem Verbot abgegangen werden kann. Dies betrifft immer jene Fälle, in denen tatsächlich mit einer Aufrechnung gerechnet werden kann. Zum Beispiel können Forderungen und Verbindlichkeiten dann aufgerechnet werden, wenn Gläubiger und Schuldner eine Person sind, Fristenkongruenz besteht und keine rechtlichen Unterschiede in der Einbringung wie beispielsweise unterschiedliche Besicherung bestehen.

Im UGB sind allerdings in bestimmten Fällen trotzdem Saldierungen vorgesehen. Dies betrifft unter anderem (vgl dazu mit weiteren Verweisen *Mäder-Jaksch* in *Baumert/Hackl/Hackl/Mäder-Jaksch/Wilfling*: Arbeitsbuch Oberlaa Herbst 2022, 20 ff):

Anlagenabgänge (§ 231 Abs 2 Z 4 und Z 8 UGB)	Veräußerungsgewinne werden mit Veräußerungsverlusten saldiert und in einem Posten ausgewiesen
Bestandsveränderungen (§ 231 Abs 2 Z 2 UGB)	Positive und negative Veränderungen sowie noch nicht abrechenbare Leistungen werden saldiert
Einzelwertberichtigungen (§ 226 Abs 5 UGB)	Einzelwertberichtigungen sind von den Forderungen abzusetzen

Stellungnahme	Kurzbezeichnung	Letzte Überarbeitung
AFRAC FI	Auswirkungen von COVID-19 auf die Unternehmensberichterstattung	März 2021
AFRAC FI	Auswirkungen von COVID-19 auf die Bilanzierung von Finanzinstrumenten bei Kreditinstituten	Juli 2020
AFRAC FI	Auswirkungen aufgrund von Lexitor auf Abschlüsse zu Stichtagen nach dem 31. Dezember 2019	März 2021
AFRAC 1	Co ₂ Emissionszertifikate	Dezember 2015
AFRAC 2	Zeitpunkt der Ertragsrealisierung aus der Vermittlung von Lebensversicherungsverträgen	Dezember 2015
AFRAC 3	Die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen	Dezember 2015
AFRAC 4	Phasenkongruente Dividendenaktivierung	Dezember 2015
AFRAC 5	Bilanzeit	Juni 2018
AFRAC 6	Zuschüsse bei Betrieben im öffentlichen Sektor	Dezember 2015
AFRAC 7	Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte iSd § 238 Abs 1 Z 10 UGB	Dezember 2015
AFRAC 8	Auswirkungen der steuerlichen Teilwertabschreibung auf die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12	Mai 2020
AFRAC 9	Lageberichterstattung	September 2019
AFRAC 10	Anhangangaben zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen	Juni 2018
AFRAC 11	Umweltschutzrückstellungen	Dezember 2015
AFRAC 12	Vorjahreszahlen	Dezember 2015
AFRAC 13	Gruppenbesteuerung und IFRS-Bilanzierung	September 2018
AFRAC 14	Nicht derivative Finanzinstrumente	Juni 2021
AFRAC 15	Derivate und Sicherungsinstrumente	Dezember 2020
AFRAC 16	Wertaufhellung und Wertbegründung	Juni 2018
AFRAC 17	Geschäftsjahr des Konzernabschlusses UGB vs BörseG	Juni 2018
AFRAC 18	Eigenkapital der GmbH & Co KG	Dezember 2015
AFRAC 19	Risikomanagement ÖCGK	Dezember 2020
AFRAC 20	Abfertigung „alt“ nach IAS 19	Dezember 2015
AFRAC 21	IFRS-Konzernabschluss nach § 245a UGB	Juni 2019
AFRAC 22	Corporate Governance-Bericht	Dezember 2020
AFRAC 23	Sonderfragen der Bilanzierung von Instrumenten des zusätzlichen Kernkapitals	März 2017
AFRAC 24	Folgebewertung von Beteiligungen	März 2018 (neuer Entwurf 2022)
AFRAC 25	Privatstiftungen	Dezember 2017
AFRAC 26	Bau-Arbeitsgemeinschaften und IFRS-Abschluss	Dezember 2015
AFRAC 27	Pensions-, Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen	Dezember 2020
AFRAC 28	IAS 12 Ertragsteuern	Dezember 2019
AFRAC 29	Energieeffizienzgesetz und IFRS-Abschluss	Juni 2016
AFRAC 30	Latente Steuern	Dezember 2020
AFRAC 31	Ausschüttungssperre iZm Umgründungen	März 2017
AFRAC 32	Umsatzrealisierung UGB – IFRS 15	Juli 2020
AFRAC 33	Kapitalkonsolidierung	März 2019
AFRAC 34	Wesentlichkeit bei UGB Abschlüssen	September 2019
AFRAC 35	Darstellung des Eigenkapitals und Entwicklung	Mai 2020
AFRAC 36	Geldflussrechnung	Juni 2020
AFRAC 37	Vergütungsbericht	Dezember 2020
AFRAC 38	Währungsumrechnung	Dezember 2020
AFRAC 39	Änderung von Abschlüssen und Lageberichten	Juni 2021

2.3.2.2 Einbauten in Gebäude

2019 **Einbauten in Gebäude**, die ohne nennenswerte Verletzung der Substanz entfernt werden können, sind als **selbständig bewertbare Gebäudeinvestitionen** anzusehen und einer gesonderten Bewertung zu unterziehen.

Kriterien für und gegen eine Aktivierung:

Unselbständige Teile des Gebäudes	Selbständige Wirtschaftsgüter
sind mit dem Gebäude fest verbunden	sind mit dem Gebäude nur gering verbunden
Die Entfernung der Anlage verursacht Substanzverletzung und erhebliche Werteinbußen	Beim Entfernen der Anlage: leicht aufhebbare Verbindung und keine wesentliche Werteinbuße
Abschreibung nur als Teil des Gebäudes	Abschreibung gesondert vom Gebäude, eigene Nutzungsdauer (zB 10 Jahre)
Späterer Austausch: Sofortabschreibung (Erhaltungsaufwand im Jahre des Austausches)	Späterer Austausch: Alte Anlagen: Ausbuchung des Restbuchwertes Neue Anlagen: Aktivierungspflicht
Konkrete Beispiele: (EStR 2000 Rz 3171) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Anschlussleitungen etc für Energieversorgung ▪ Anschlüsse an das Trinkwasser ▪ Aufzugsanlagen (Mauerschacht und Lift) ▪ Beleuchtungsanlagen ▪ Dachgeschlossausbau ▪ Dachrinnen ▪ Dachstuhl ▪ Duschen ▪ Einbauküchen ▪ Holzdecken ▪ Elektroleitungen ▪ Fassaden ▪ Fenster und Fensterjalousien ▪ Fußboden (mit Belag) ▪ Gasleitungen ▪ Kanalanschlusskosten ▪ Kellerausbau ▪ Klimaanlage ▪ Klosettanlagen ▪ Malerei, Tapeten ▪ Mieterinvestitionen in das Gebäude (baulich) ▪ Rolltreppen ▪ Sanitäre Anlagen ▪ Saunaanlagen ▪ Tapeten ▪ Türen (samt Schlösser) ▪ Verputz inkl Wärmedämmung ▪ Waschtische ▪ Wasserleitungen ▪ Zentralheizungsanlagen 	Konkrete Beispiele: (EStR 2000 Rz 3170) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dachantennen ▪ Einbaumöbel ▪ Einbauküchen (EStR 2000 Rz 501) ▪ Einzelöfen ▪ Garderoben ▪ Gemauerte Holztrockenanlage ▪ Holzdecken ▪ Kegelbahn ▪ Klimageräte (mobil) ▪ Maschinenumhüllungen (EStR 2000 Rz 3140a) ▪ Mietrechtsablösen ▪ Mobile Zwischenwände ▪ Silos und Tanks ▪ Straßenbeleuchtung ▪ Stromleitungskabel (auf Putz oder Erreich) ▪ Telefonanlagen ▪ Teppiche (nicht geklebt, nicht gespannt) ▪ Trockenanlagen ▪ Wandverkleidungen (als Einrichtung) ▪ Ziegelöfen, Zusatzöfen

2.3.2.3 Abgrenzung Herstellungsaufwand zu Erhaltungsaufwand

2020 Die Unterscheidung zwischen diesen beiden Begriffen ist notwendig, um bestimmen zu können, ob es sich um einen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand oder aber um einen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand handelt.

2.3.2.3.1 Herstellungsaufwand

Aktivierungspflichtige Herstellungsaufwendungen sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (§ 203 Abs 3 UGB iVm EStR 2000 Rz 3174).

2.10 Nutzungsdauer aufgrund der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Gebräuchliche Nutzungsdauern aufgrund der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

2076

entnommen aus *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG 2018, § 7 Rz 56 zitiert nach: *Hackl Günther*, Jahresabschluss, in: *Hackl Gabriele, Hackl Günther, Mäder-Jaksch Waltraud, Wilfling Georg: Arbeitsbuch Herbst 2018 – Aktuelle Steuerfragen praxisnah aufbereitet*, Wien 2018.

WG – Bezeichnung	Nutzungsdauer in Jahren	Fundstelle
Bagger (leicht)	8	Q/ Sch ¹⁾ § 7 Rz 46
Bagger (schwer)	12–15	Q/ Sch § 7 Rz 46
Baugeräte	ÖBGL 2020 + 50% Zuschlag (außer WG der Gruppe P.0 bis P.6)	Rz 3115a EStR
Baukostenzuschüsse an Energieversorgungsunternehmen	mind 10 (wenn abnutzbar)	Q/ Sch § 7 Rz 46; s auch Rz 57
Betriebs- und Geschäftsausstattung	10	Q/ Sch § 7 Rz 46
Büromaschinen	5	DKMZ/Doralt ²⁾ § 7 Rz 46
Busse	5	Q/ Sch § 7 Rz 46
Cello einer Musikschullehrerin	15	UFS 20.8.13, RV/0707-L/11
Computer	4	DKMZ/Doralt § 7 Rz 65
Digitalkamera eines Berufsfotografen	3–4	UFS 10.8.09, RV/0634-S/08
Dampfmaschinen, -turbinen	15–20	Q/ Sch § 7 Rz 46
EDV-Geräte	3–4	UFS 9.7.03, RV/0011-G/02
Einbauküche	10	BFH 3.8.16, IX R 14/15
Elektrofahrräder	5–7	Blasina SWK 11, S 469 mH auf DKMZ/Doralt § 7 Rz 65 und 66
Entlüftungsanlagen	15	Q/ Sch § 7 Rz 46
Fahrbahnen, Platzbefestigungen	15–30	Q/ Sch § 7 Rz 46
Fahrräder	10	Q/ Sch § 7 Rz 46
Filme	6	Q/ Sch § 7 Rz 46
Flugzeuge	10–12	Q/ Sch § 7 Rz 46
Fräsmaschinen zur Holzbearbeitung (Rund-, Rundstabfräsen)	7	UFS 27.12.12, RV/1133-L/07
Frankiermaschinen	5	UFS 9.7.03, RV/0011-G/02
Geschäftseinrichtungen	10	DKMZ/Doralt § 7 Rz 46
Hackschnitzelheizungen	20	BFG 28.10.15, RV/6100121/2012
Heizanlagen	20	Q/ Sch § 7 Rz 46
Homepage	3	EStR 516a
Kläranlagen	20	Q/ Sch § 7 Rz 46
Klavier, hochwertige Zupfinstrumente, Gitarren, Mandolinen, Bouzouki, Cello	20	VwGH 19.2.85, 84/14/0116; UFS 28.7.06, RV/0406-I/05; 3.5.12, RV/0562-L/11
Klimaanlagen	20	Q/ Sch § 7 Rz 46
Kontrabass, Piano	20	UFS 10.2.05, RV/0585-L/03
Kräne beweglich	10	Q/ Sch § 7 Rz 46
Kräne ortsfest	15	Q/ Sch § 7 Rz 46
Kraftfahrzeuge (außer § 8 Abs 6)	5	DKMZ/Doralt § 7 Rz
Ladeneinbauten, Schaufenster- anlagen, Gaststätteneinbauten	7	BMF 30.5.96 SWK 96, E 25

2077

▪ 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).

3014

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	

4.3.2.4 Forderungen in fremder Währung

4020 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 1048*) 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. Ausführliche Regelungen bietet die AFRAC-Stellungnahme 38.

4021 ■ Beispiel: Fremdwahrungsforderung (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?

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

Werden keine innerbetrieblichen Verrechnungskurse verwendet, erfolgt in der Praxis die Währungsumrechnung und Verbuchung zumeist mit dem Kurs zum Zeitpunkt der Rechnungslegung (2.12.20X0). Bei starken Kursschwankungen und bei Buchungen um den Bilanzstichtag ist allerdings im Rahmen der Bilanzarbeiten auf die Kurse zum Entstehungszeitpunkt der Forderung (9.11.20X0) abzustellen.

31.12.20X0:

In einem ersten Schritt ist die Forderung mit dem Devisengeldkurs zum Entstehungszeitpunkt (1,0152) zu verbuchen. Anschließend ist der Entstehungswert der Forderung mit dem Wert zum Bilanzstichtag zu vergleichen und gegebenenfalls abzuwerten:

Wert lt Finanzbuchhaltung: 100.000,-- x 1,0000 = 100.000,--
 Entstehungswert zum 9.11.20X0: 100.000,-- x 1,0152 = 101.520,--
 Wert zum Bilanzstichtag: 100.000,-- x 1,0050 = 100.500,--

Buchung:	Forderungen aus L+L Drittland (2)	1.520,--	
	an Umsatzerlöse 0% (4)		1.520,--
	Kursverluste (8)	1.020,--	
	an Forderungen aus L + L Drittland (2)		1.020,--

■ Beispiel: Fremdwahrungsforderung (2)

Angaben wie Beispiel (1), jedoch beträgt der USD-Kurs zum Stichtag 1,0256/1,0363:

31.12.20X0:

Wert lt Finanzbuchhaltung: 100.000,-- x 1,0000 = 100.000,--
 Entstehungswert zum 9.11.20X0: 100.000,-- x 1,0152 = 101.520,--
 Wert zum Bilanzstichtag: 100.000,-- x 1,0256 = 102.560,--

Buchung:	Forderungen aus L+L Drittland (2)	1.520,--	
	an Umsatzerlöse 0% (4)		1.520,--

Eine Abwertung ist zum 31.12.20X0 nicht erforderlich; eine Aufwertung über die Anschaffungskosten ist **nicht** zulässig!

6.4.2 Kapitalrücklagen (§ 229 Abs 2 UGB)

6018 Kapitalrücklagen werden durch Eigenkapitalzufuhr von außen gebildet (Außenfinanzierung).

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

6019 **Zu den gebundenen Kapitalrücklagen zählen (§ 229 Abs 2 Z 1 bis 4 iVm Abs 5 UGB):**

- 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

6020 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.

7.7 ABC der Rückstellungen

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 7009 ff
Abraumarbeiten	Vgl EStR Rz 3449 und Rz 3519
Abschlussprüfung einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft	Aufwände für den Abschlussprüfer lt Honoraranbot vgl Rz 7065 (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 7072 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 7071 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 7066
Ausschüttungsvorbehaltene Genussrechtsverbindlichkeiten	Vgl EStR Rz 3456
Avalprovisionen	Keine Rückstellungsbildung (BFH Urteil vom 12.12.1991, BStBl 1992 II 600)
Batterienrecycling	Vgl EStR Rz 3456a
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 zurückerstatten, kann eine Rückstellung gebildet werden (BFH Urteil vom 28.6.1989, BStBl 1990 II, 550)
Beratungskosten	Vgl Rz 7065
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: Bertl/Hirschler 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)
Brandmeldeanlagen	Vgl EStR Rz 3462a, keine Bildung einer Rückstellung, da aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand.
Bürgschaften	Rückstellungsbildung möglich, wenn kein Regressanspruch (vgl EStR Rz 3463) Keine Rückstellung bei Bürgschaftszahlung eines Mitunternehmers. VwGH 19.3.2008, 2008/15/0018

7077

7

8.11 Wiedereinführung des Investitionsfreibetrages ab 1.1.2023 (IFB)

8045 Bei der Anschaffung oder Herstellung von bestimmten Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens kann ab 2023 ein Investitionsfreibetrag steuerlich geltend gemacht werden. Eine vorausschauende Planung von Investitionszeitpunkten lohnt sich hier.

Der Investitionsfreibetrag beträgt 10% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen ist, erhöht sich der Investitionsfreibetrag um 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (15%).

Der Investitionsfreibetrag kann insgesamt höchstens von Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von € 1.000.000,-- im Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden; umfasst das Wirtschaftsjahr nicht zwölf Monate, ist für jeden Monat ein Zwölftel des Höchstbetrages anzusetzen.

Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) wird durch den Investitionsfreibetrag nicht berührt.

Wird der Gewinn nach § 17 EStG oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht der Investitionsfreibetrag nicht zu.

Begünstigte Wirtschaftsgüter:

Der Investitionsfreibetrag kann nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, die

- eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und
- inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG dient.

8046

Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter:

Für folgende Wirtschaftsgüter kann der Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden:

1. Wirtschaftsgüter, die zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden;
2. Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist, ausgenommen Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer;
3. geringwertige Wirtschaftsgüter, die gem § 13 EStG abgesetzt werden;
4. unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind; ausgenommen vom Investitionsfreibetrag bleiben jedoch stets jene unkörperlichen Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind oder von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden;
5. gebrauchte Wirtschaftsgüter;
6. Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen. Der Bundesminister für Finanzen wird im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie ermächtigt, die für diese Beurteilung maßgebenden Kriterien in einer Verordnung näher festzulegen.

Der IFB kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung geltend gemacht werden. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung über mehr als ein Wirtschaftsjahr, kann der IFB bereits von aktivierten Teilbeträgen geltend gemacht werden.

8047

Nachversteuerung

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der Investitionsfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus, ist der Investitionsfreibetrag im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens insoweit gewinnerhöhend anzusetzen (ausgenommen Ausscheiden infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs).

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

GESAMTKOSTENVERFAHREN		
Gliederung der GuV		Anmerkungen
10006	1. Umsatzerlöse	§189a Z 5 UGB <i>siehe dazu Rz 10003</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 10004</i>
	5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen a) Materialaufwand b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	
10007	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 Altersvorsorgung, 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 10004</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 10004</i>
10008	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	
10009	14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens, davon haben Gesellschaften, die nicht klein sind, gesondert auszuweisen: a) Abschreibungen b) Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen	Sonderregelung: für kleine und Kleinst-GmbHs <i>siehe dazu Rz 10004</i>
	15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen	
	16. <i>Zwischensumme aus Z 10 bis 15 (Finanzergebnis)</i>	<i>nicht erforderlich bei kleinen (Kleinst) GmbHs, jedoch empfehlenswert</i>
	17. <i>Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z 9 und Z 16)</i>	

14008

14.3.3 Investitions- und Finanzierungs-Analyse

Fremdkapitalquote	$\frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Gesamtkapital}}$	$\frac{2.018}{2.493} \approx 81\%$
Eigenkapitalquote	$\frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Gesamtkapital}}$	$\frac{475}{2.493} \approx 19\%$
Anlagenintensität	$\frac{\text{Anlagevermögen}}{\text{Gesamtvermögen}}$	$\frac{414}{2.493} \approx 17\%$
Umlaufvermögensintensität	$\frac{\text{Umlaufvermögen}}{\text{Gesamtvermögen}}$	$\frac{2.079}{2.493} \approx 83\%$
Anlagendeckungsgrad	$\frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Anlagevermögen}}$	$\frac{475}{414} \approx 115\%$

14009

14.3.4 Liquiditätsanalyse

Umschlagshäufigkeiten (UH)		
UD Debitoren	$\frac{\text{Umsatzerlöse inkl USt}}{\text{Ø Kundenforderungen}} = \text{UH}$	$\frac{11.490}{1.011} \approx 11$
Durchschnittliche Kreditgewährung	$\frac{365}{\text{Umschlagshäufigkeit (UH)}}$	$\frac{365}{11} \approx 33 \text{ T}$
UD Kreditoren	$\frac{\text{Materialeinkauf + Fremdleistungen inkl USt}}{\text{Ø Verbindlichkeiten}} = \text{UH}$	$\frac{2.906}{97} \approx 30$
Durchschnittliche Kreditbeanspruchung	$\frac{365}{\text{UH}}$	$\frac{365}{30} \approx 12 \text{ T}$
UD Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	$\frac{\text{Materialaufwand iS § 231 (2) Z 5a UBG}}{\text{Ø Roh-, Hilfs- u Betriebsstoffe}} = \text{UH}$	$\frac{3.008}{503} \approx 6$
Durchschnittliche Lagerdauer	$\frac{365}{\text{Umschlagshäufigkeit (UH)}}$	$\frac{365}{6} \approx 61 \text{ T}$

Liquiditätsgrade

Liquidität 1. Grades	$\frac{\text{Liquide Mittel}}{\text{kfr Verbindlichkeiten}}$	$\frac{503}{1.514} \approx 33\%$
Liquidität 2. Grades	$\frac{\text{Liquide Mittel} + \text{kfr Forderungen}}{\text{kfr Verbindlichkeiten}}$	$\frac{1.495}{1.514} \approx 99\%$
Liquidität 3. Grades	$\frac{\text{Liquide Mittel} + \text{kfr Forderungen} + \text{Vorräte}}{\text{kfr Verbindlichkeiten}}$	$\frac{2.020}{1.514} \approx 133\%$

14010

14.3.5 Rentabilität

Eigenkapitalrentabilität	$\frac{\text{Ergebnis vor Steuern}}{\text{Ø Eigenkapital}}$	$\frac{782}{475} \approx 165\%$
Gesamtkapitalrentabilität	$\frac{\text{Ergebnis vor Steuern} + \text{Zinsaufwand}}{\text{Ø Gesamtkapital}}$	$\frac{789}{2.493} \approx 32\%$
Umsatzrentabilität	$\frac{\text{Ergebnis vor Steuern} \times 100}{\text{Umsatzerlöse}}$	$\frac{782}{9.575} \approx 8\%$

14.3.6 Sonstige BWL-Kennzahlen

Umsatz pro Beschäftigtem	$\frac{\text{Umsatzerlöse}}{\text{Anzahl der Beschäftigten}}$	$\frac{9.575}{30} \approx 319$
Personalintensität	$\frac{\text{Personalaufwand}}{\text{Umsatzerlöse}}$	$\frac{4.900}{9.575} \approx 51\%$

15.2 Aktuelle Entwicklungen

15002 Um der zunehmenden Bedeutung der nichtfinanziellen Berichterstattung und dem Thema „Nachhaltigkeit“ sowie den zuvor beschriebenen Schwachstellen Rechnung zu tragen, wurde – auf Basis eines Vorschlags der Europäischen Kommission vom 21.4.2021 – durch die Europäische Union die Corporate Social Responsibility Directive (CSRD) erlassen. Mit der CSRD sollen folgende Ziele erreicht werden, die bisher als Kritikpunkte bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung angesehen wurden:

- Ausweitung des Anwendungsbereichs der Nachhaltigkeitsberichterstattung;
- Festlegung einer Prüfpflicht für den Nachhaltigkeitsbericht;
- Einführung eines Berichterstattungsstandards (sowohl EFRAG – European Financial Advisory Group als auch IFRS Foundation arbeiten an einem Standard für die Nachhaltigkeitsberichterstattung; wobei die von der EFRAG erarbeiteten ESRS – European Sustainability Reporting Standards – von den betroffenen Unternehmen in der EU anzuwenden sein werden);
- Harmonisierung der Verordnungen und Richtlinien im Nachhaltigkeitsbereich;
- Verbesserung der Vergleichbarkeit, Relevanz und Zuverlässigkeit;
- Erhöhung des „Niveaus“ der Nachhaltigkeitsberichterstattung;
- Sicherstellung, dass tatsächlich wesentliche Themen berichtet und relevante Informationen veröffentlicht werden.

Vom **Anwendungsbereich** der CSRD sind die folgenden Unternehmen umfasst:

- alle **kapitalmarktnotierten EU-Unternehmen**
- **große EU-Unternehmen**, wenn mindestens 2 von 3 Größenkriterien erfüllt sind (mehr als 250 Mitarbeiter, mehr als € 40 Mio Umsatzerlöse, Bilanzsumme größer € 20 Mio)
- **nicht EU-Unternehmen**, mit mehr als € 150 Mio Umsatzerlöse in der EU und mindestens einer EU-Tochtergesellschaft (groß oder kapitalmarktorientiert) oder einer EU-Zweigniederlassung mit Umsatzerlösen von mehr als € 40 Mio in der EU

Die **Erstanwendungszeitpunkte** sind nach Größe der betroffenen Unternehmen wie folgt abgestuft:

- Berichterstattung für Geschäftsjahre, die nach 1.1.2024 beginnen für alle großen kapitalmarktorientierten Unternehmen (mehr als 500 Mitarbeiter);
- Berichterstattung für Geschäftsjahre, die nach dem 1.1.2025 beginnen für alle „großen“ Unternehmen;
- Berichterstattung für Geschäftsjahre, die nach dem 1.1.2026 beginnen für börsennotierte KMU (ausgenommen „Micro-Unternehmen“) und kleine, nicht komplexe Kreditinstitute sowie firmeneigenen Versicherungen (bei diesen gibt es die Möglichkeit eines „Opting out“ bis 2028);
- Berichterstattung für Geschäftsjahre, die nach dem 1.1.2028 beginnen für Nicht-EU-Unternehmen.

15003 Als Unternehmen werden dabei AGs, GmbHs, kapitalistische Personengesellschaften sowie SEs verstanden. Für Versicherungen und Kreditinstitute gelten die Regelungen unabhängig von deren Rechtsform. Weiters wird es für Einzelunternehmen eine Befreiungsmöglichkeit geben, sofern die notwendigen Informationen im Konzernlagebericht der Muttergesellschaft enthalten sind (Ausnahme: keine Befreiung für große kapitalmarktorientierte Unternehmen).

Ein weiterer Teil der Berichterstattung über die Nachhaltigkeit von Unternehmen basiert auf der **EU-Taxonomie-VO**. Kapitalmarktorientierte Unternehmen haben im Nachhaltigkeitsbericht demgemäß zu deren ökologischen Nachhaltigkeit deren Wirtschaftstätigkeiten zu berichten. Ziel ist dabei ein gemeinsames Verständnis über die ökologische Nachhaltigkeit von Wirtschaftstätigkeiten zu schaffen und Investoren als Grundlage für Ihre Investitionsentscheidung zu dienen. Die EU-Taxonomie ist eine Liste von ökonomischen Aktivitäten, die Performancekriterien für die sechs Umweltziele (1. Klimaschutz, 2. Anpassung an den Klimawandel, 3. Nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen, 4. Kreislaufwirtschaft, Abfallvermeidung und Recycling, 5. Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung, 6. Schutz gesunder Ökosysteme und Biodiversität) festlegt. Nach Art 8 der EU-Taxonomie-VO müssen **Nicht-Finanzunternehmen** den Anteil der **nachhaltigen**