

Ch. Denk
W. Krainer
K. Pfeiler
G. Sixl
M. Brein

Bilanzierung 2023

für den Jahresabschluss 2022



information

DIE AUTOREN:

Mag. Markus Brein

Leiter der Abteilung Rechnungslegung/Steuern/Finanzen einer Division einer österreichischen international tätigen Unternehmensgruppe, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Graz, Mitglied des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Fachbuchautor

MMag. Dr. Christoph Denk

Geschäftsführer, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei der Dr. Denk Wirtschafts-Prüfungs GmbH und Geschäftsführer und Steuerberater bei der Jurak Maier Denk Steuerberatungs GmbH, Universitätslektor am Institut für Controlling und Consulting und am Institut für Betriebliche Finanzwirtschaft der Johannes Kepler Universität Linz, sowie am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria Universität Klagenfurt, Mitglied des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Fachbuchautor

Wolfgang Krainer

Bilanzbuchhalter in Graz, Mitglied der WKO Unternehmensberatung und IT (SBH), Fachbuchautor

Katrin Pfeiler, Bakk. MSc

Steuerberaterin und Prokuristin in der Dr. Denk Wirtschafts-Prüfungs GmbH, Fachbuchautorin und Vortragende am WIFI Steiermark

Mag. (FH) Gunnar Sixl

Selbständiger Unternehmer, Steuerberater und Unternehmensberater in Graz mit den Schwerpunkten Stiftungen, Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung, Kapitaleinkünfte und Neugründer, Fachbuchautor

19. überarbeitete und erweiterte Auflage Dezember 2022

ISBN: 978-3-7041-0820-3 (Print)

978-3-7041-2170-7 (E-Book)

dbv-Verlag – Fachverlag für Steuer- und Wirtschaftsrecht

8010 Graz, Geidorfgürtel 24, Tel (0316) 38 30 33; Fax (0316) 38 30 43

www.dbv.at | E-Mail: office@dbv.at

Copyright 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 © by dbv-Verlag Fachverlag für Steuer- und Wirtschaftsrecht

Alle Angaben in diesem Buch erfolgen ohne Gewähr, eine Haftung der Autoren und des Verlages ist ausgeschlossen.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sind vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Aus Gründen der einfacheren Lesbarkeit wird auf die geschlechtsspezifische Differenzierung, wie zB Mitarbeiter/in, verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung grundsätzlich für beide Geschlechter.



Herstellung

dbv-Druck-, Beratungs- und Verlagsgesellschaft mbH, Graz

Druck

Druckerei Hans Jentzsch & Co GmbH

Scheydgasse 31, 1210 Wien

Hergestellt in Österreich

Einleitung

Die Erstellung des Jahresabschlusses wird durch die steigende Anzahl von neuen Gesetzen bzw Gesetzesänderungen immer schwieriger. Eine vom Unternehmer geforderte rasche und gesetzeskonforme Bilanzierung wird damit zunehmend zu einer großen Herausforderung.

Um Praktikern die Arbeit zu erleichtern, entstand deswegen vor mittlerweile 19 Jahren die Idee, ein spezielles Handbuch zur Bilanzerstellung zu konzipieren.

Dazu wurde – wie in der Bilanzierungspraxis üblich – ein Aufbau folgend der Bilanz gewählt. Ziel dieser Systematik ist, den Bilanzersteller Schritt für Schritt bei seiner Arbeit zu unterstützen. Dazu wird jedes Bilanzierungsthema ausgehend von den gesetzlichen Grundlagen hinsichtlich unternehmens- und steuerrechtlicher Bestimmungen untersucht. Praktische Beispiele sind das Herzstück des vorliegenden Buches. Daneben erleichtern zahlreiche Checklisten und Musterformulare die Bilanzierung und tägliche Beratung. Ergänzt wird das Buch um das Thema Jahresabschlussanalyse als Antwort auf die zunehmende Bedeutung von Bilanzkennzahlen.

Zur besseren Orientierung und zum leichteren Auffinden über das Stichwortverzeichnis ist das Buch mit Randziffern aufgebaut. Sie sind 4- bzw 5-stellig, wobei die erste Stelle (bzw die beiden ersten Stellen) immer für das jeweilige Kapitel steht. Um einzelne Kapitel rasch auffinden zu können, wurde ein Daumenraster ähnlich den Kodex-Gesetzbüchern eingeführt.

Folgende Übersicht soll einem ersten Überblick dienen:

Kapitel	Randziffer	Kapitel	Randziffer
1 – Bilanzierungsgrundlagen	1001 – 1064	10 – Gewinn- und Verlustrechnung	10001 – 10024
2 – Anlagevermögen	2001 – 2078	11 – Anhang	11001 – 11014
3 – Vorräte	3001 – 3034	12 – Lagebericht	12001 – 12010
4 – Forderungen	4001 – 4033	13 – Offenlegung beim Firmenbuch	13001 – 13019
5 – Wertpapiere und Anteile	5001 – 5026	14 – Schlusskontrollen und Jahresabschlussanalyse	14001 – 14014
6 – Eigenkapital	6001 – 6043	15 – Aktuelle Entwicklungen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung	15001 – 15007
7 – Rückstellungen	7001 – 7081	Anhang – Kontenrahmen deutsch/englisch	
8 – Steuern vom Einkommen und Ertrag	8001 – 8071		
9 – Verbindlichkeiten	9001 – 9023		

Das jährliche Schwerpunktthema hat sich bewährt. In diesem Jahr wird der Fokus auf die Entwicklungen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung gelegt.

Als Ergänzung zu diesem Arbeitsbuch empfehlen wir zur Erleichterung der praktischen Jahresabschlussarbeit die „Bilanzierungsscheckliste 2023“, die im selben Verlag erscheint. Sie wurde so konzipiert, dass zu jedem Thema ein Verweis auf das Praktikerhandbuch erfolgt.

Wir wünschen Ihnen mit dem vorliegenden Nachschlagewerk bei Ihrer Tätigkeit viel Erfolg!

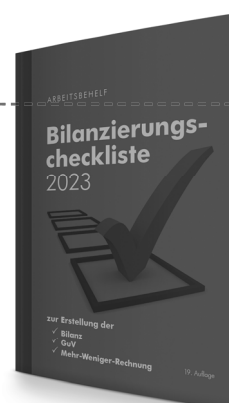
Ihr dbv-Verlag und die Autoren
Dezember 2022

Als ideale Ergänzung empfehlen wir:

Bilanzierungsscheckliste 2023

Die praktische Checkliste hilft die steuer- und unternehmensrechtlichen Neuerungen zu berücksichtigen und ist somit ideal zur Kontrolle der Jahresabschlussarbeit.

978-3-7041-0821-0, 68 Seiten, Format A5, geheftet, Dez 2022, € 14,85



Inhaltsverzeichnis

Seite

Kapitel 1	Bilanzierungsgrundlagen	
1.1	Unternehmensrechtliche Grundlagen	17
1.1.1	Der Unternehmer iSd UGB und seine Rechnungslegungsverpflichtungen	17
1.1.2	Das Firmenbuch	18
1.1.3	Jahresabschlusserstellung	19
1.1.3.1	Allgemeine Pflichten	19
1.1.3.2	Generalnorm für den Inhalt eines Jahresabschlusses	20
1.1.3.2.1	Einzelunternehmen und Personengesellschaften (§ 195 UGB)	20
1.1.3.2.2	Kapitalgesellschaften (§ 222 Abs 2 und 3 UGB)	20
1.1.3.3	Kapitalgesellschaften – Formalvorschriften Jahresabschluss (§ 223 UGB)	21
1.1.3.4	Grundsätze für die Erstellung von Abschlüssen	22
1.1.4	Größenabhängige Unterschiede der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften im Überblick	22
1.2	Steuerliche Rechnungslegungsvorschriften	24
1.2.1	Die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz	24
1.2.2	Mehr-Weniger-Rechnung (Zurechnungen und Abrechnungen)	25
1.2.3	Steuerrechtliche Gewinnermittlung für Nichtunternehmer iSd UGB	25
1.2.4	Übersicht über die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchführungspflichten	26
1.3	Anschaffungskosten (§ 203 Abs 2 UGB, EStR 2000 Rz 2164 ff)	27
1.3.1	Anschaffungsnebenkosten	27
1.3.2	Nachträgliche Anschaffungskosten	28
1.3.3	Anschaffungspreisminderungen	28
1.3.4	Subventionen und Zuschüsse	29
1.3.5	Bilanzierung der COVID-19-Investitionsprämie für Investitionen ab 1.8.2020	30
1.4	Herstellungskosten (§ 203 Abs 3 UGB, EStR 2000 Rz 2195 ff)	30
1.5	Abgrenzungsfragen zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten	32
1.6	Unbestimmte Wertbegriffe des Bilanzrechts	32
1.6.1	Der beizulegende Wert (§ 189a Z 3 UGB)	32
1.6.2	Der beizulegende Zeitwert (§ 189a Z 4 UGB)	32
1.6.3	„wesentlich“ (zB § 189a Z 10 UGB, § 196a UGB, § 209 Abs 1 UGB)	33
1.6.4	Der Teilwert (§ 6 Z 1 EStG, § 12 BewG, EStR 2000 Rz 2230 ff)	33
1.7	Bewertungsgrundlagen des Unternehmensrechts	35
1.7.1	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 201 UGB)	35
1.8	Grundsatz der Vollständigkeit (Wertaufhellungstheorie, Wertbegründungstheorie) und Saldierungsverbot	36
1.8.1	Der Grundsatz der Vollständigkeit	36
1.8.2	AFRAC-Stellungnahme 16: Wertaufhellungszeitraum	36
1.8.3	Das Saldierungsverbot (Verrechnungsverbot)	37
1.9	Grundsatz der Vorsicht	38
1.10	Auswirkungen der COVID-19-Krise und des Ukraine-Krieges auf Jahresabschlüsse	38
1.11	Sonderposten rund um den Jahresabschluss	39
1.11.1	Allgemeines	39
1.11.2	Bilanzierungshilfen	39
1.11.3	Haftungsverhältnisse (Eventualverbindlichkeiten)	39

	Seite
1.11.4 Patronatserklärungen	40
1.11.5 Mezzaninfinanzierungsposten	40
1.11.5.1 Allgemeines	40
1.11.5.2 Formen der Mezzaninfinanzierung	41
1.12 Rechnungslegungsvereinigungen	42
1.12.1 Allgemeines	42
1.12.2 DRSC	42
1.12.3 AFRAC	42
1.12.4 Fachsenate der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer	44
1.13 Bilanzpolizei	44
1.14 Bilanzstrafrecht	45
1.15 Österreichischer Einheitskontenrahmen	45

Kapitel 2 Anlagevermögen

2.1 Gliederung – Ausweis (§ 224 UGB)	46
2.1.1 Bewertung von Anlagevermögen allgemein	46
2.2 Immaterielle Vermögensgegenstände	48
2.2.1 Gesetzliche Regelungen	48
2.2.2 Immaterielle Vermögensgegenstände im Unternehmensrecht	48
2.2.2.1 Allgemeines zum Ansatz	48
2.2.2.2 Konzessionen	49
2.2.2.3 Gewerbliche Schutzrechte	49
2.2.2.4 Ähnliche Rechte	50
2.2.2.5 Ähnliche Vorteile	50
2.2.2.6 Lizenzen	50
2.2.2.7 Sonderfall Baurechte	50
2.2.2.8 Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill)	50
2.2.2.9 Abschreibung von sonstigem immateriellen Anlagevermögen	51
2.2.3 Immaterielle Vermögensgegenstände im Steuerrecht	51
2.2.3.1 Allgemeines zum Ansatz	51
2.2.3.2 Geschäfts- oder Firmenwert	52
2.2.4 Checkliste der Nutzungsdauer bei immateriellen Vermögensgegenständen	52
2.3 Sachanlagen: Grundstücke und Gebäude	54
2.3.1 Gesetzliche Regelungen	54
2.3.2 Grundstücke und Gebäude im Unternehmensrecht	55
2.3.2.1 Allgemeines zu Ansatz und Bewertung	55
2.3.2.2 Einbauten in Gebäude	56
2.3.2.3 Abgrenzung Herstellungsaufwand zu Erhaltungsaufwand	56
2.3.2.3.1 Herstellungsaufwand	56
2.3.2.3.2 Erhaltungsaufwand	57
2.3.2.4 Abbruchkosten und Restbuchwert von Gebäuden	58
2.3.2.5 Anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen	58
2.3.2.6 Checkliste der unternehmensrechtlichen Nutzungsdauer von ausgewählten Gegenständen	58
2.3.3 Grundstücke und Gebäude im Steuerrecht	59
2.3.3.1 Allgemeines zu Ansatz und Bewertung	59
2.3.3.1.1 Beschleunigte Abschreibung bei Gebäuden (§ 8 Abs 1a und § 16 Abs 1 Z 8 EStG)	59
2.3.3.1.2 Abschreibung bei denkmalgeschützten Gebäuden	60
2.3.3.1.3 Bebaute Grundstücke (im außerbetrieblichen Bereich)	60

2.3.3.2	Der steuerliche Begriff des Instandsetzungsaufwandes	61
2.3.4	Gegenüberstellung von unternehmens- und steuerrechtlichen Nutzungsdauern	62
2.4	Sachanlagen: Technische Anlagen und Maschinen	63
2.4.1	Gesetzliche Regelungen	63
2.4.2	Technische Anlagen und Maschinen im Unternehmensrecht	63
2.4.3	Technische Anlagen und Maschinen im Steuerrecht	63
2.4.4	Checkliste der Nutzungsdauer ausgewählter Gegenstände	63
2.5	Sachanlagen: Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	64
2.5.1	Gesetzliche Regelungen	64
2.5.2	Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung im Unternehmensrecht	64
2.5.3	Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung im Steuerrecht	65
2.5.3.1	Allgemeines	65
2.5.3.2	Pkws, Kombis und Motorräder	65
2.5.3.3	Luxustangente und Gebrauchtfahrzeuge	66
2.5.3.4	Luxustangente und Leasingfahrzeuge	67
2.5.3.5	Übersicht der Kraftfahrzeuge im Steuerrecht	67
2.5.4	Checkliste der Nutzungsdauern ausgewählter Gegenstände	71
2.5.5	Abschreibung bei Antiquitäten	71
2.5.6	Geringwertige Wirtschaftsgüter	72
2.6	Finanzanlagen	72
2.6.1	Gesetzliche Grundlagen	72
2.6.2	Finanzanlagen im Unternehmensrecht	72
2.6.3	Finanzanlagen im Steuerrecht	73
2.7	Sonderfragen im Zusammenhang mit Anlagevermögen	74
2.7.1	Bilanzielle Behandlung von Rückdeckungsversicherungen	74
2.7.2	Leasing	75
2.7.2.1	Leasing im Unternehmens- und Steuerrecht	75
2.7.2.2	Operating Leasing	76
2.7.2.3	Finanzierungsleasing	76
2.7.2.4	Vollamortisationsleasing	76
2.7.2.5	Teilamortisationsleasing	76
2.7.2.6	Sonderfall: Pkw-Leasing	78
2.8	ABC der Anschaffungskosten des Anlagevermögens (Spezielle Buchungen)	81
2.9	Berichtigung und Änderung der Nutzungsdauern	83
2.9.1	Berichtigung der Nutzungsdauer	83
2.9.2	Änderung der Nutzungsdauer	84
2.10	Nutzungsdauer aufgrund der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	85

Kapitel 3 Vorräte

3.1	Gliederung – Ausweis – Abgrenzung (§ 224 UGB)	87
3.2	Begriffserläuterungen	87
3.2.1	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	87
3.2.2	Unfertige Erzeugnisse	88
3.2.3	Fertige Erzeugnisse und Waren	88
3.2.4	Noch nicht abrechenbare Leistungen	88
3.2.5	Geleistete Anzahlungen	89

	Seite
3.3 Bewertung der Vorräte	89
3.3.1 Gesetzliche Regelungen	89
3.3.2 Bewertungsregeln und Inventur	89
3.3.3 Bewertung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	90
3.3.4 Bewertung von Warenvorräten	91
3.3.4.1 Bewertungsvereinfachungen, Verbrauchsfolgefiktionen, Abfassungsprinzipien	91
3.3.4.2 Zusammenfassung der Bewertungsmöglichkeiten von Waren	95
3.3.5 Abwertung von Warenvorräten	95
3.3.5.1 Überbestände	96
3.3.5.2 Längere Zeit unbewegte Waren	96
3.3.5.3 Ausweis der Abwertungen des Vorratsvermögens in der Gewinn- und Verlustrechnung	96
3.3.6 Bewertung noch nicht abrechenbarer Leistungen (fertiger und unfertiger Erzeugnisse)	97
3.3.6.1 Langfristige Aufträge gem § 206 Abs 3 UGB	97
3.3.6.2 Herstellungskosten im UGB und Steuerrecht	98
3.3.6.3 Beispiel für die Ermittlung und Verbuchung von noch nicht abrechenbaren Leistungen	100
3.3.6.4 Bewertungsmethode im Schätzungswege gem EStR 2000 Rz 2254	102
3.3.6.5 Bewertung zum retrograden Vergleichswert (EStR 2000 Rz 2255)	102
3.3.7 Bilanzielle Behandlung von Vorräten ohne Kaufpreis	103
 Kapitel 4 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
4.1 Einleitung – Gliederung – Ausweis (§ 224 UGB)	104
4.1.1 Gesetzliche Regelungen	104
4.1.2 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	104
4.1.3 Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen	104
4.1.4 Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (assoziiertes Unternehmen)	105
4.1.5 Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	106
4.1.5.1 Bitcoins und andere Kryptowährungen	106
4.2 Realisationszeitpunkt	106
4.2.1 Realisationszeitpunkt bei Lieferungen und Leistungen	106
4.2.2 Realisationszeitpunkt bei Forderungen aus Gewinnanteilen	109
4.2.3 Unternehmensrechtliche phasenkongruente Dividendenaktivierung	109
4.3 Bewertung der Forderung	110
4.3.1 Allgemeines	110
4.3.2 Bewertung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	110
4.3.2.1 Einzelwertberichtigung von zweifelhaften (dubiosen) Forderungen	110
4.3.2.2 Pauschalwertberichtigung von Forderungen	112
4.3.2.3 Uneinbringliche Forderungen	113
4.3.2.4 Forderungen in fremder Währung	114
4.3.2.5 Steuerrechtliche Bewertungsvorschriften	116
4.3.2.5.1 Gefährdungsfälle	116
4.3.2.5.2 Zahlungsverzug	116
4.3.2.5.3 Skontoanspruchnahme	116
4.3.2.5.4 Abzinsung	117
4.3.3 Bewertung sonstiger Forderungen	118
4.3.3.1 Rentenforderungen	118
4.3.3.2 Ratenforderungen	118
4.3.3.3 Forderungen aus Rückdeckungsversicherungen	118

4.4	Besonderheiten	118
4.4.1	Saldierungsverbot/Verrechnungsverbot	118
4.4.2	Anzahlungen	119
4.4.3	Bilanzierung und Bewertung von Zuschüssen im öffentlichen Sektor (insbesondere Zuschüsse, die sich aufgrund von COVID-19-Maßnahmen ergeben)	119
4.4.3.1	Fixkostenzuschüsse	119
4.4.3.2	Kurzarbeitsunterstützung	119
4.4.3.3	Verlustersatz, Umsatzerstatt und Ausfallsbonus	119

Kapitel 5

Wertpapiere und Anteile, Liquide Mittel, Rechnungsabgrenzungsposten, aktive latente Steuer

5.1	Gliederung – Ausweis (§ 224 UGB)	120
5.2	Wertpapiere und Anteile	120
5.2.1	Gesetzliche Regelungen	120
5.2.2	Anteile an verbundenen Unternehmen	120
5.2.3	Sonstige Wertpapiere und Anteile	121
5.2.3.1	Umgliederung der Wertpapiere in der Bilanz	122
5.2.3.2	Wert am Bilanzstichtag (Bewertung)	122
5.2.3.3	Kurserhöhungen – Wertpapiere bereits in der Vorjahresbilanz enthalten	123
5.2.4	Die Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten (vgl dazu die AFRAC-Stellungnahme „Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten“)	123
5.2.4.1	Einteilung der Derivate	124
5.2.4.2	Die Bilanzierung von Derivaten bei Vertragsabschluss	124
5.2.4.3	Folgebewertung	124
5.2.4.4	Ausbuchen von Derivaten	124
5.3	Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten	125
5.3.1	Gesetzliche Regelung	125
5.3.2	Allgemeines	125
5.3.3	Kassenbestand	125
5.3.4	Schecks	125
5.3.5	Guthaben bei Kreditinstituten	125
5.4	Rechnungsabgrenzungsposten und die Bilanzierung von Rückständen	126
5.4.1	Allgemeines	126
5.4.2	Gesetzliche Regelungen	126
5.4.3	Gliederung, Ausweis	126
5.4.4	Transitorien (Vorauszahlungen)	126
5.4.4.1	Eigene Vorauszahlungen – Aktive Rechnungsabgrenzung	126
5.4.4.2	Fremde Vorauszahlungen – Passive Rechnungsabgrenzung	127
5.4.5	Antizipationen (Rückstände)	127
5.4.5.1	Eigene Rückstände – Sonstige Verbindlichkeiten	127
5.4.5.2	Fremde Rückstände – Sonstige Forderungen	127
5.4.6	Ausgesuchte aktive Rechnungsabgrenzungsposten	128
5.4.7	Ausgesuchte passive Rechnungsabgrenzungsposten	128
5.5	Aktive latente Steuern	128
5.5.1	Gesetzliche Regelung	128
5.5.2	Allgemeines	128

Kapitel 6 Eigenkapital

6.1	Einleitung – Gliederung – Ausweis (§ 224 UGB)	129
6.1.1	Gesetzliche Regelungen	129
6.1.2	Was ist unter „Eigenkapital“ zu verstehen?	129
6.2	Einzelunternehmen	129
6.3	Personengesellschaften	130
6.3.1	Personengesellschaften – Gliederung Eigenkapital	130
6.3.1.1	Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR)	130
6.3.1.2	Offene Gesellschaft (OG)	130
6.3.1.3	Kommanditgesellschaft (KG)	131
6.3.1.4	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)	132
6.3.1.5	Die verdeckte Kapitalgesellschaft – GmbH & Co KG	132
6.3.1.5.1	Kapitalanteile	133
6.3.1.5.2	Kapitalrücklage	133
6.3.1.5.3	Gewinnrücklage	133
6.3.1.5.4	Der den Gesellschaftern zurechenbare Gewinn/Verlust	133
6.4	Kapitalgesellschaften	134
6.4.1	Nennkapital	134
6.4.2	Kapitalrücklagen (§ 229 Abs 2 UGB)	136
6.4.2.1	Gebundene Kapitalrücklagen	136
6.4.2.2	Ungebundene Kapitalrücklagen	136
6.4.2.3	Großmutterzuschüsse und Kapitalrücklagen	137
6.4.2.4	Aktivierungszeitpunkt des Dividendenanspruchs einer Muttergesellschaft	138
6.4.3	Gewinnrücklagen (§ 229 Abs 3 UGB)	139
6.4.3.1	Gesetzliche Rücklage (§ 229 Abs 4 bis 7 UGB)	139
6.4.3.2	Satzungsmäßige Rücklagen	140
6.4.3.3	Andere Rücklagen (freie Rücklagen)	140
6.4.4	Bilanzgewinn (Bilanzverlust)	140
6.5	Negatives Eigenkapital	141
6.6	Bilanzierung eigener Anteile idF des RÄG 2014	141
6.7	Steuerliches Evidenzkonto bei Kapitalgesellschaften	142
6.7.1	Einlagen/Einlagenrückzahlung	142
6.7.2	Verbotene Einlagenrückgewähr (Kurzzusammenstellung)	149
6.7.3	Gewinnausschüttung in der Krise	151
6.8	Stille Gesellschaft	151

Kapitel 7 Rückstellungen

7.1	Einleitung	152
7.1.1	Rückstellungen im Unternehmensrecht	152
7.1.2	Rückstellungen im Steuerrecht	153
7.1.3	Höhe der Rückstellung	153
7.1.4	Grundsätzliches zu den Rückstellungen	155
7.1.4.1	Werterhellungstheorie	155
7.1.4.2	Steuerliches Nachholverbot	156
7.1.4.3	Maßgeblichkeitsprinzip	156
7.1.4.4	Rückstellungen bei § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG-Ermittlern	156

7.2	Rückstellungen für Abfertigungen	157
7.2.1	Gesetzliche Regelungen	157
7.2.2	Rückstellungen für Abfertigungen im Unternehmensrecht	157
7.2.2.1	Monatliches Entgelt	158
7.2.2.2	Vervielfacher	159
7.2.2.3	Zeitpunkt des Übertritts in den Ruhestand	159
7.2.2.4	Diskontierungszinssatz	159
7.2.3	Rückstellungen für Abfertigungen im Steuerrecht	163
7.2.4	Besonderheiten	164
7.2.4.1	Abfertigung neu	164
7.2.4.1.1	„Einfrieren“ der Abfertigungsansprüche	164
7.2.4.1.2	Vollübertritt in das neue Abfertigungssystem	165
7.2.4.2	Wertpapierdeckung	165
7.2.4.3	Freiwillige Abfertigung	165
7.2.4.4	Rückdeckungsversicherungen für Abfertigungen	165
7.2.4.5	Auslagerung von Abfertigungsverpflichtungen	166
7.2.4.6	Abfertigungszusagen an Personen, die keine Dienstnehmer sind	166
7.2.5	Checkliste	167
7.3	Rückstellungen für Pensionen	167
7.3.1	Gesetzliche Regelungen	167
7.3.2	Rückstellungen für Pensionen im Unternehmensrecht	167
7.3.3	Rückstellungen für Pensionen im Steuerrecht	168
7.3.4	Besonderheiten	169
7.3.4.1	Wertpapierdeckung	169
7.3.4.2	Rückdeckungsversicherung	169
7.3.4.3	Steuerliche Anerkennung der beitragsorientierten direkten Leistungszusage	169
7.3.5	Checkliste	169
7.4	Steuerrückstellungen	170
7.4.1	Gesetzliche Regelungen	170
7.4.2	Steuerrückstellungen im Unternehmensrecht	170
7.4.3	Steuerrückstellungen im Steuerrecht	170
7.4.4	Körperschaftsteuerrückstellung bei abweichendem Wirtschaftsjahr	170
7.5	Sonstige Rückstellungen	171
7.5.1	Grundsätzliches zu den sonstigen Rückstellungen	171
7.5.2	Rückstellung für Jubiläumsgelder (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	174
7.5.2.1	Gesetzliche Regelungen	174
7.5.2.2	Rückstellungen für Jubiläumsgelder im Unternehmensrecht	174
7.5.2.3	Rückstellungen für Jubiläumsgelder im Steuerrecht	176
7.5.2.4	Besonderheiten	177
7.5.2.5	Checkliste	177
7.5.3	Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	178
7.5.3.1	Gesetzliche Regelungen	178
7.5.3.2	Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube im Unternehmensrecht	178
7.5.3.3	Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube im Steuerrecht	180
7.5.3.4	Besonderheiten	180
7.5.3.5	Checkliste	181
7.5.4	Rückstellung für Gleitzeitguthaben und Überstunden (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	181
7.5.4.1	Gesetzliche Regelungen	181

7.5.4.2	Rückstellung für Gleitzeitguthaben	181
7.5.4.3	Rückstellung für Überstunden	182
7.5.4.4	Besonderheiten	183
7.5.4.4.1	Zuschläge für Mehrarbeit bei Teilzeitbeschäftigten	183
7.5.5	Rückstellung für Garantien und Gewährleistungen (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	183
7.5.5.1	Gesetzliche Regelungen	183
7.5.5.2	Rückstellung für Garantien und Gewährleistungen im Unternehmensrecht	183
7.5.5.3	Rückstellung für Garantien und Gewährleistungen im Steuerrecht	184
7.5.6	Rückstellung für Sonderzahlungen (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	184
7.5.6.1	Gesetzliche Regelungen	184
7.5.6.2	Unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen	184
7.5.7	Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge der gewerblichen Wirtschaft (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	185
7.5.7.1	Gesetzliche Regelungen	185
7.5.7.2	Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge der gewerblichen Wirtschaft im Unternehmensrecht	185
7.5.7.3	Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge der gewerblichen Wirtschaft im Steuerrecht	185
7.5.8	Rückstellung für Jahresabschluss-, Prüfungs- und Beratungskosten (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	187
7.5.8.1	Gesetzliche Regelungen	187
7.5.8.2	Unternehmens- und steuerrechtliche Grundlagen	187
7.5.9	Rückstellung für Ausgleichstaxe (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	188
7.5.9.1	Gesetzliche Regelungen	188
7.5.9.2	Unternehmens- und steuerrechtliche Grundlagen	188
7.5.10	Rückstellung für Verluste aus schwebenden Einkaufsgeschäften (Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften)	189
7.5.10.1	Gesetzliche Regelungen	189
7.5.10.2	Unternehmens- und steuerrechtliche Grundlagen	189
7.5.11	Rückstellung Verluste aus schwebenden Absatzgeschäften (Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften)	190
7.5.11.1	Gesetzliche Regelungen	190
7.5.11.2	Unternehmens- und steuerrechtliche Grundlagen	190
7.5.12	Rückstellung für Verluste aus Dauerauftragsverhältnissen (Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften)	191
7.5.12.1	Gesetzliche Regelungen	191
7.5.12.2	Unternehmens- und steuerrechtliche Grundlagen	191
7.5.13	Rückstellung für Aufwendungen aus unterlassener Instandhaltung (Aufwandsrückstellungen) ..	192
7.5.13.1	Gesetzliche Regelungen	192
7.5.13.2	Unternehmens- und steuerrechtliche Grundlagen	192
7.5.14	Rückstellung für Altfahrzeugrücknahme- und Entsorgungsverpflichtungen (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	192
7.5.14.1	Gesetzliche Regelungen	192
7.5.14.2	Rückstellung für Altfahrzeugrücknahme- und Entsorgungsverpflichtungen im Unternehmensrecht	192
7.5.14.3	Rückstellung für Altfahrzeugrücknahme- und Entsorgungsverpflichtungen im Steuerrecht ..	192
7.5.15	Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrungspflicht von Geschäftsunterlagen (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	193
7.5.15.1	Gesetzliche Regelungen	193
7.5.15.2	Unternehmens- und steuerrechtliche Grundlagen	193
7.5.16	Rückstellung für Prozesskosten (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)	193
7.5.16.1	Unternehmens- und steuerrechtliche Grundlagen	193

7.6	Praxisbeispiel einer Pensionszusage (für einen Geschäftsführer)	194
7.7	ABC der Rückstellungen	195

Kapitel 8 Steuern vom Einkommen und Ertrag

8.1	Gesetzliche Regelungen	200
8.2	Allgemeines	200
8.3	Checkliste der Mehr-Weniger-Rechnungen	200
8.4	Steuersatz	208
8.5	Mindestkörperschaftsteuer	208
8.5.1	Allgemeines zur Mindestkörperschaftsteuer	208
8.5.2	Beginn und Ende der Mindestkörperschaftsteuer	208
8.5.3	Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer	209
8.6	Körperschaftsteuerberechnung	209
8.7	Zinsen und Säumniszuschläge	212
8.7.1	Anspruchszinsen	212
8.7.2	Aussetzungszinsen	214
8.7.3	Stundungszinsen	214
8.7.4	Beschwerdezinsen gem § 205a BAO	215
8.7.5	Säumniszuschläge	215
8.8	Erträge aus Beteiligungen	216
8.9	Energieabgaben – Rückvergütung	217
8.10	Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG (EStR 2000 Rz 3819 ff)	224
8.10.1	Begünstigte Wirtschaftsgüter	224
8.10.2	Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter	225
8.10.3	Nachversteuerung	225
8.11	Wiedereinführung des Investitionsfreibetrages ab 1.1.2023 (IFB)	226
8.12	Abzugsfähigkeit von begrenzt abzugsfähigen Spenden	227
8.12.1	Erweiterung des Spendenabsetzbarkeit seit 1.1.2016	227
8.12.2	Gesetzlich ausdrücklich aufgezählte spendenbegünstigte Einrichtungen	227
8.12.3	Durch Bescheid festgestellte spendenbegünstigte Einrichtungen	228
8.12.4	Nachweis für den Spendenabzug	228
8.13	Managergehälter – Abzugsverbot (§ 20 Abs 1 Z 7 und 8)	228
8.14	25% Zuschlag bei fehlender Empfängernennung	229
8.15	Immobilienbesteuerung	229
8.15.1	Überblick über Veräußerungen, die dem Sondersteuersatz in Höhe von 30% unterliegen	229
8.15.1.1	Grund und Boden (Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und Abs 3 EStG)	229
8.15.1.2	Gebäude (Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und Abs 3 EStG)	231
8.15.1.3	Grund und Boden und Gebäude (Gewinnermittlung nach § 5 EStG)	231
8.15.2	Zusammenfassung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen, gültig seit 2016	231
8.15.3	Verluste von Grundstücksveräußerungen	231
8.15.4	Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen	231
8.15.5	Entnahme von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen (§ 6 Z 4 EStG)	232
8.15.6	Steuersatz für die Veräußerung von Grundstücken, die nicht dem Sondersteuersatz unterliegen und die Steuer nach dem ESt-Tarif (§ 30a Abs 3 EStG) abführen müssen	233

	Seite
8.16 Latente Steuern	233
8.16.1 Allgemeines	233
8.16.2 Gesetzliche Grundlage	233
8.16.3 Behandlung von latenten Steuern im Jahresabschluss	234
8.16.4 Verbuchung latenter Steuern	236
8.16.4.1 Aktive Steuerabgrenzung	236
8.16.4.2 Passive Steuerabgrenzung	236
8.16.5 Berechnung der Steuerlatenz	236

Kapitel 9 Verbindlichkeiten

9.1 Definition und Abgrenzungen	238
9.2 Gliederung – Ausweis (§ 224 UGB)	238
9.2.1 Gesetzliche Regelungen	238
9.3 Anleihen, Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	239
9.3.1 Anleihen	239
9.3.2 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	239
9.4 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	239
9.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	240
9.5.1 Wann ist die Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen beim Käufer auszuweisen?	241
9.6 Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel	242
9.7 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen mit Beteiligungsverhältnis	244
9.8 Sonstige Verbindlichkeiten	244
9.9 Disagio und Geldbeschaffungskosten	245
9.9.1 Unternehmensrechtliche Aspekte	245
9.9.2 Steuerrechtliche Aspekte	246
9.10 Ratenvereinbarungen	246
9.11 Absinken des Rückzahlungsbetrages im Nachhinein	247
9.12 Wertsicherung von Verbindlichkeiten	247
9.13 Verjährung von Verbindlichkeiten	248
9.14 Nachlass von Verbindlichkeiten	249
9.15 Die unternehmens- und steuerrechtliche Behandlung von Gutscheinen	251

Kapitel 10 Gewinn- und Verlustrechnung

10.1 Allgemeines	252
10.2 Gliederung – Ausweis (§ 231 UGB)	252
10.2.1 Gesetzliche Regelungen	252
10.2.2 Unternehmensrechtliche Grundlagen	252
10.2.3 Kurzerläuterungen der Gewinn- und Verlustrechnung	252
10.2.4 Gliederung Gewinn- und Verlustrechnung	253
10.2.4.1 Gesamtkostenverfahren gem § 231 Abs 2 UGB (GuV-Gliederung)	254
10.2.4.2 Umsatzkostenverfahren gem § 231 Abs 3 UGB (GuV-Gliederung)	255
10.2.4.3 Gesamtkostenverfahren – Kontenzuordnung – Kurzüberblick	256

10.2.5	Steuerrechtliche Grundlagen	259
10.2.6	Neuer Österreichischer Einheitskontenrahmen	259
10.3	Sonderfragen zur Bilanzierung von Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	259
10.3.1	Die Bilanzierung von Reisekostenvergütungen	259
10.3.1.1	Kilometergelder	259
10.3.1.2	Tagesgelder	259
10.3.1.3	Nächtigungsgelder	259
10.3.1.4	Vorsteuerbeträge bei pauschal angesetzten Dienstreisen	260
10.3.2	Bilanzielle Behandlung von Franchisegebühren	260
10.3.2.1	Allgemeine Franchisegebühr	260
10.3.2.2	Beiträge zu überregionalen Marketingmaßnahmen	260
10.3.3	Bilanzielle Behandlung von COVID-19-Zuschüssen	260
10.4	Checkliste weitere Prüfungsschritte GuV	261

Kapitel 11 Anhang

11.1	Gesetzliche Grundlagen	262
11.2	Unternehmensrechtliche Grundlagen	262
11.3	Änderungen durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 – RÄG 2014	262
11.4	Ergänzende Anhangangaben durch die AFRAC Stellungnahme über den Eigenkapitalausweis einer GmbH & Co KG	266
11.5	Der Anhang in der Unternehmenspraxis (Checkliste)	266
11.6	Anlagenspiegel	267
11.7	Forderungsspiegel	268
11.8	Verbindlichkeitspiegel	269
11.9	Beispiel eines Anhangs	271

Kapitel 12 Lagebericht

12.1	Definition und Abgrenzungen	279
12.2	Gesetzliche Regelungen	280
12.3	Unternehmensrechtliche Grundlagen	280
12.4	Der Lagebericht in der Unternehmenspraxis	281
12.5	Beispiel für eine Gliederung des Lageberichts	283
12.6	Lagebericht einer mittelgroßen GmbH (Beispiel)	284

Kapitel 13 Offenlegung beim Firmenbuch

13.1	Gesetzliche Regelung	287
13.2	Allgemein	287
13.3	Offenzulegende Angaben von Kapitalgesellschaften	289
13.4	Einschränkungen für die kleine GmbH und Kleinstkapitalgesellschaften	289
13.5	Einschränkungen für die kleine und mittelgroße AG sowie die mittelgroße GmbH	290
13.6	Veröffentlichungspflicht für die große AG	291
13.7	Verpflichtende elektronische Einreichung der Jahresabschlüsse beim Firmenbuch	291
13.8	Kosten der Einreichung von Jahresabschlüssen beim Firmenbuch	293

	Seite
13.9 Muster für Offenlegung einer kleinen GmbH	294
13.9.1 Begleitbrief	294
13.9.2 Firmenbuchbilanz	295
13.9.3 Anhang	296
13.9.4 Muster zum Anlagenspiegel	299
Kapitel 14 Schlusskontrollen und Jahresabschlussanalyse	
14.1 Schlusskontrollen	301
14.2 Betriebswirtschaftliche Führungsinstrumente	302
14.2.1 Das ROI-Kennzahlensystem	302
14.2.2 Zusammenstellung von Praxiskennzahlen	303
14.3 Praxisbeispiel eines Einzelunternehmens	305
14.3.1 Angabe	305
14.3.2 Cashflow nach AFRAC 36	306
14.3.3 Investitions- und Finanzierungs-Analyse	308
14.3.4 Liquiditätsanalyse	308
14.3.5 Rentabilität	308
14.3.6 Sonstige BWL-Kennzahlen	308
14.3.7 URG-Kennzahlen	309
14.3.8 Analyse in Worten	309
14.4 Besonderheiten durch die COVID-19-Krise bzw den Russland-Ukraine-Konflikt bei der Schlusskontrolle	310
14.4.1 Restrukturierungsverfahren als Mittel zur vorzeitigen Unternehmenssanierung in der Krise	310
14.4.2 Insolvenz Kriterien im Lichte der COVID-19-Krise bzw des Russland-Ukraine-Konflikts	310
Kapitel 15 Aktuelle Entwicklungen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung	
15.1 Allgemeines	310
15.2 Aktuelle Entwicklungen	311
15.3 Berichterstattung im Rahmen der CSRD	312
15.4 Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung	314
Kontenrahmen deutsch/englisch	316
Beispielverzeichnis	318
Gesetzes-/Paragrafenverzeichnis	320
Stichwortverzeichnis	327

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	- Aktiengesellschaften - Gesellschaften mbH	GmbH & Co KG	- Einzelunternehmer - Personengesellschaften (OG, KG)	- 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“

Die Bestimmung entspricht jener des § 1 Abs 2 Satz 1 des Konsumentenschutzgesetzes. Somit kann die Auslegung des Unternehmensbegriffes auf die von Lehre und Rechtsprechung bereits jahrelang entwickelten Grundsätze gestützt werden. Eine auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit liegt dann vor, wenn **planmäßig unter Einsatz materieller und immaterieller Mittel** (idR unter Mitwirkung einer arbeitsteilig kooperierenden Personengruppe) **auf einem Markt laufend wirtschaftlich werthafte Leistungen gegen Entgelt** angeboten bzw erbracht werden. Da die Gewinnorientierung keine zwingende Voraussetzung für professionelles Auftreten im Geschäftsverkehr ist, kommt es darauf an dieser Stelle nicht an. Die Finanzierung (etwa auch mittels Spenden oder Mitgliedsbeiträgen) kann durchaus auch über andere professionell organisierte Stellen kommen. Aus diesem Grund unterliegen auch „Non Profit-Organisationen“ grundsätzlich dem Unternehmensbegriff.

Der Unternehmensbegriff ist, wie im Konsumentenschutzrecht, größenunabhängig.

1005 Die Definition der **Umsatzerlöse** ergibt sich nicht aus dem Umsatzsteuerrecht, sondern aus dem Unternehmensgesetzbuch. Demnach sind gem § 189a Z 5 UGB als Umsatzerlöse jene für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen **und** nicht typischen Erlöse, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben.

Bei der Berechnung des Schwellenwertes sind die Umsatzerlöse bei Rumpfgeschäftsjahren entsprechend hochzurechnen. Überdies wurde mit dem [Publizitätsrichtlinie-Gesetz](#) (PuG) festgelegt, dass sich die Wertgrenze auf den „einzelnen einheitlichen Betrieb“ bezieht. Mehrere Betriebe sind dann zu einem einheitlichen Betrieb zusammenzufassen, wenn sie organisatorisch, wirtschaftlich oder technisch als einheitlicher Betrieb anzusehen sind. Damit soll vermieden werden, dass der Unternehmer sein Unternehmen willkürlich zur Umgehung der Rechnungslegungspflicht in mehrere Betriebe aufspalten kann.

1006 Bestimmte Unternehmen sind bereits **aufgrund ihrer gewählten Rechtsform als Unternehmen** einzustufen (§ 2 UGB) und daher vom Überschreiten des Schwellenwertes unabhängig:

- Aktiengesellschaften
- Gesellschaften mit beschränkter Haftung
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
- Sparkassen
- Europäische Wirtschaftliche Interessensvereinigungen (EWIV)
- Europäische Gesellschaften (SE)
- Europäische Genossenschaften (SCE)

Ebenfalls als Unternehmer werden Personen behandelt, die zu Unrecht ins Firmenbuch eingetragen sind und unter ihrer Firma handeln (§ 3 UGB).

1.1.2 Das Firmenbuch

1007 **Grundsätzlich** haben sich unternehmerisch tätige natürliche Personen, die nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen, ins Firmenbuch eintragen zu lassen.

Opting-In: § 4 UGB schafft für Vertreter der **freien Berufe** sowie der **Land- und Forstwirtschaft** die Option, sich auf freiwilliger Basis ins Firmenbuch eintragen zu lassen. Es kann für die beiden Berufsgruppen von Interesse sein, etwa eine registrierte und geschützte Firma zu führen oder einen Prokuristen mit klar umrissener Vollmacht zu bestellen. Die Konsequenz der Registrierung muss nun dazu führen, dass sich der Eingetragene damit zur Gänze den Rechtsfolgen des UGB unterstellt und als Unternehmer „**kraft Eintragung**“ gilt. Eine freiwillige Eintragung ist auf Antrag wieder zu löschen (§ 8 Abs 1 UGB).

Betreiben mehrere Unternehmen ein Unternehmen in der Rechtsform einer **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** und überschreitet die Gesellschaft den Schwellenwert des § 189 UGB, so sind sie zur Eintragung der Gesellschaft als offene Gesellschaft oder als Kommanditgesellschaft verpflichtet (§ 8 Abs 3 UGB). Dies gilt nicht für Arbeitsgemeinschaften, da diese nicht als Unternehmen im Sinne des UGB gelten.

**Anmerkung**

Jedenfalls einzutragen sind die oben aufgezählten Unternehmen kraft Rechtsform und die Offene Gesellschaft bzw die Kommanditgesellschaft.

1.1.3 Jahresabschlusserstellung

In Folge soll eine kurze Darstellung über die wichtigsten Grundsätze der Jahresabschlusserstellung in Stichworten gegeben werden. Die gesetzlichen Grundlagen hierfür finden Sie im Dritten Buch des UGBs bzw konkret ab §§ 190 ff UGB.

1008

1.1.3.1 Allgemeine Pflichten

1009

	Gesetzes- stelle (UGB)	Anmerkung
Sprache und Währung	§ 193 Abs 4	Aufstellung des Jahresabschlusses in deutscher Sprache und in Euro
Geschäftsjahr	§ 193 Abs 3	Das Geschäftsjahr darf zwölf Monate nicht überschreiten. Ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ist zulässig.
Bestands- aufnahme	§ 191 Abs 1 und 2	Zur Eröffnung des Unternehmens und für den Schluss jedes Geschäftsjahres ist ein Inventar aufzustellen. Inventar: Dies ist das Ergebnis einer körperlichen Bestandsaufnahme aller Vermögensgegenstände und Schulden. Diese Mengen sind mit Werten zu versehen.
Inventurverfahren	§ 192	▪ Stichtagsinventur (vollständige Zählung am Bilanzstichtag) ▪ Permanente Inventur (vollständige Zählung über das Geschäftsjahr verteilt) ▪ Vorverlagerte bzw nachverlagerte Inventur (vollständige Zählung bis zu drei Monate vor bzw zwei Monate nach dem Abschlussstichtag) ▪ Stichprobeninventur (nach anerkannten statistischen Methoden ausgewählte Teilzählung der Bestände) Eine Lagerbuchhaltung ist bei der Stichtagsinventur nicht erforderlich. Für die permanente bzw vorverlagerte Inventur sowie die Stichprobeninventur ist die Lagerbuchhaltung allerdings notwendig, damit die ordnungsgemäße Fortschreibung der Bestände gesichert ist.
Allgemeine Grundsätze über die Führung der Bücher	§ 190 Abs 3	▪ Vollständige Aufzeichnungen ▪ Richtige Aufzeichnungen ▪ Zeitgerechte Erfassung der Geschäftsfälle ▪ Geordnete Erfassung der Geschäftsfälle
Zeitraum der Aufstellung des Jahresabschlusses und Offenlegung beim Firmenbuch	§ 193 Abs 2 bzw § 222 Abs 1 und Abs 2	▪ Allgemein: 9 Monate nach dem Bilanzstichtag für die Offenlegung des Jahresabschlusses beim Firmenbuch NEU: COVID-19-GesG: Verlängerung der Frist auf 12 Monate* ▪ Für Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige eingetragene Personengesellschaften ohne persönlich haftenden Gesellschafter als natürliche Person: 5 Monate nach dem Bilanzstichtag NEU: COVID-19-GesG: Verlängerung der Frist auf 9 Monate* * Damit können Jahresabschlüsse bis zum Regelbilanzstichtag 31.12.2021 noch von den coronabedingten Sonderfristverlängerungen profitieren. Für abweichende Wirtschaftsjahre 2021/22 gilt eine Einschleifregelung: So verringert sich für jeden Bilanzstichtag des Jahres 2022 die Frist um 1 Monat, sodass ab 31.3.2022 wieder die regulären Fristen von 5 Monaten für die Aufstellung und 9 Monaten für die Offenlegung gelten.

	Gesetzes- stelle (UGB)	Anmerkung
Unterzeichnung des Jahres- abschlusses	§ 194 bzw § 222 Abs 1 letzter Satz	Der Jahresabschluss ist vom Unternehmer unter Beisetzung des Datums zu unterfertigen. ▪ Personengesellschaften: alle persönlich haftenden Gesellschafter ▪ Kapitalgesellschaften: alle gesetzlichen Vertreter (Geschäftsführung, Vorstand) Ist der Geschäftsführer einer GmbH vor Erstellung des Jahresabschlusses ausgeschieden, hat der neue Geschäftsführer den Jahresabschluss zu unterfertigen. Bei Kapitalgesellschaften sind zusätzlich auch der Lagebericht sowie (gegebenenfalls) der Corporate Governance-Bericht und der Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen zu unterfertigen.

1.1.3.2 Generalnorm für den Inhalt eines Jahresabschlusses

1.1.3.2.1 Einzelunternehmen und Personengesellschaften (§ 195 UGB)

1010

- Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.
- Der Jahresabschluss ist klar und übersichtlich aufzustellen.
- Der Jahresabschluss hat dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der **Vermögens- und Ertragslage** des Unternehmens zu vermitteln. Daher ist verpflichtend eine Bilanz (= Darstellung der Vermögenslage) und Gewinn- und Verlustrechnung (= Ertragslage) aufzustellen.

Folgen der Generalnorm	
Zusammensetzung des Jahresabschlusses	▪ Bilanz ▪ Gewinn- und Verlustrechnung
Gliederung	Um eine klare und übersichtliche Aufstellung zu erreichen, ist es erforderlich, sich an den Gliederungsvorschriften für Kapitalgesellschaften zu orientieren. Hierfür gelten die Bestimmungen ab §§ 222 ff UGB.

1.1.3.2.2 Kapitalgesellschaften (§ 222 Abs 2 und 3 UGB)

1011

- Der Jahresabschluss hat ein möglichst getreues Bild der **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** des Unternehmens zu vermitteln.
- Sollte dies aus besonderen Umständen nicht gelingen, so sind dazu im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen.

Beispiel:

Ein Vorjahresvergleich ist aufgrund einer rückwirkenden Einbringung eines Einzelunternehmens gem Art III UmgrStG in die nun vorliegende GmbH nicht möglich. Die Gründe dafür sind im Anhang zu beschreiben.

Folgen der Generalnorm	
Zusammensetzung des Jahresabschlusses	▪ Bilanz ▪ Gewinn- und Verlustrechnung ▪ Anhang
Gliederung	Die einzelnen Gliederungsvorschriften von Bilanz und GuV sowie auch Bewertungsvorschriften dürfen nicht mit Bezugnahme auf die Generalnorm umgangen werden. Sollten durch die gesetzlichen Bestimmungen Informationen über die Lage des Unternehmens verfälscht werden, so sind im Anhang die dazu erforderlichen und ergänzenden Angaben zu machen (zB Darstellung der Werte nicht aktivierter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens).

Folgen der Generalnorm	
Gliederung (Fortsetzung)	Sollte in Ausnahmefällen die Anwendung einer Rechnungslegungsvorschrift dazu führen, dass ein möglichst getreues Bild auch mit zusätzlichen Angaben nicht erreicht werden kann, so kann mittels einer Verordnung von der entsprechenden Bestimmung abgewichen werden (§ 222 Abs 3 UGB und Override-V, BGBl II 283/2018).
Darstellung der Finanzlage	Um ein möglichst getreues Bild der tatsächlichen Finanzlage darstellen zu können, werden die gesetzlichen Anhangangaben wahrscheinlich nicht ausreichen. Eine Kapital(Geld-)flussrechnung wäre für die Anforderung der Generalnorm dienlich.



Anmerkung

Gemäß § 242 Abs 1 UGB idF nach dem [RÄG 2014](#) sind Kleinstkapitalgesellschaften von der Erstellung eines Anhangs befreit, wenn sie die nach § 237 Abs 1 Z 2 und Z 3 geforderten Angaben unter der Bilanz machen. Durch das [Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019](#) wurde klar gestellt, dass es für die Einreichung des Jahresabschlusses der Kleinstkapitalgesellschaften beim Firmenbuchgericht ausreichend ist, nur die Bilanz (ohne Angaben unter der Bilanz) zu übermitteln.

§ 237 Abs 1 Z 2: Den Gesamtbetrag der Haftungsverhältnisse (§ 199) sowie sonstige wesentliche finanzielle Verpflichtungen, die nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen, sowie Art und Form jeder gewährten dinglichen Sicherheit. Etwaige Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen sind gesondert zu vermerken.

§ 237 Abs 1 Z 3: Die Beträge der den Mitgliedern des Vorstandes und des Aufsichtsrates gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinsen, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls zurückgezahlten oder erlassenen Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse. Diese Angaben sind zusammenfassend für jede dieser Personengruppen zu machen.

1012

1.1.3.3 Kapitalgesellschaften – Formalvorschriften Jahresabschluss (§ 223 UGB)

Formalvorschriften	
Formelle Stetigkeit	Die einmal gewählte Form der Darstellung ist beizubehalten (zB Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnung). Sollte es zu Abweichungen kommen, sind Anhangangaben zu tätigen, zB eine Änderung zur verbesserten Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, diese Abweichungen dürfen vorkommen.
Vorjahreszahlen	- Angabe in vollen € 1.000,-- - Vorjahreszahlen nicht vergleichbar: Information im Anhang - Vorjahreszahlen angepasst: Information im Anhang Vgl dazu auch die AFRAC-Stellungnahme 12 „Die Angabe von Vorjahreszahlen gem § 223 Abs 2 UGB“, die vor allem auf Vorjahreszahlen zu Anhangangaben Bezug nimmt.
Einheitliche Gliederung (auch bei unterschiedlichen Geschäftszweigen)	Die Gliederung hat sich am vorwiegenden Geschäftszweig zu orientieren. Bei Informationsbeeinträchtigungen: Information im Anhang
Posten des Jahresabschlusses – Darstellung	- Tiefergliederung gegenüber Mindestgliederung ist zulässig - Zusätzliche Posten dürfen hinzugefügt werden (Voraussetzung: die Lage der Gesellschaft könnte sonst nicht ordnungsgemäß dargestellt werden) - Gliederungsposten ohne Werte sind wegzulassen - Die Nummerierung rückt bei weggelassenen Posten auf
Mehrfachzugehörigkeit	Gehören Inhalte mehreren Posten zugeordnet, so ist die Mehrfachzugehörigkeit entweder in der Bilanz oder im Anhang zu erläutern. Vgl dazu ausführlich auch das Fachgutachten IWP/RL5 bzw § 225 Abs 2 UGB. Praxisfall: Forderungen gegen verbundene Unternehmen, welche zugleich auch Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind (<i>näheres vgl Kapitel 4</i>).

1013

1.1.3.4 Grundsätze für die Erstellung von Abschlüssen

1014 Im Laufe des Jahres 2012 wurde ein Fachgutachten (KFS/RL 26) von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder erstellt, das wesentliche Aussagen des International Standard of Related Services (ISRS) 4410 enthält. Als Zweck des Fachgutachtens wird die Darstellung von Grundsätzen für die Verantwortung von Wirtschaftstreuhändern bei der Erstellung von Abschlüssen angegeben. Das Gutachten soll auch Leitlinien zu Form und Inhalt eines damit verbundenen Berichts darlegen.

Das Fachgutachten ist zwingend für alle Arten von Jahresabschlüssen anzuwenden (inklusive Zwischenabschlüsse und Abschlussbestandteile). Es gilt jedoch nicht für § 5-Ermittler, deren Umsatz € 700.000,-- nicht übersteigt, für § 4 Abs 1-Ermittler und für Einnahmen-/Ausgaben-Rechner. In all diesen Fällen kann es jedoch freiwillig angewendet werden.

Der Auftrag zur Erstellung des Abschlusses umfasst demnach verschiedene Arbeitsschritte:

Arbeitsschritte
▪ Auftragsannahme und Auftragsbestätigung ▪ Auftragsplanung ▪ Auftragsdurchführung und Dokumentation ▪ (gegebenenfalls) Einholung einer Vollständigkeitserklärung ▪ (gegebenenfalls) Anfertigung eines Erstellungsberichts

Das Fachgutachten enthält zusätzlich Muster einer Auftragsbestätigung für einen Erstellungsauftrag, eine Vollständigkeitserklärung und einen Erstellungsbericht.

Aus Haftungsüberlegungen wird empfohlen, das Fachgutachten vollständig zu befolgen.

1015 Im Jahr 2020 kam es zu einer Überarbeitung des Fachgutachtens, wo vor allem Adaptionen in den Rz 37 und 38 erfolgten. Bezuggenommen wurde hier vor allem auf die Auftragsdurchführung bei Anzeichen von Krisen.

▪ **Rz 37:**

Der Berufsangehörige darf an unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen im Abschluss nicht mitwirken. Zu den unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen gehört auch die nicht sachgerechte Anwendung der Fortführungsannahme (vgl das Fachgutachten KFS/RL 28).

▪ **Rz 38:**

Zeigen sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen der Fortführungsannahme möglicherweise entgegenstehende Gründe, so hat der Berufsangehörige den Auftraggeber unverzüglich auf die im Fachgutachten KFS/RL 28 dargestellten Anforderungen im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung hinzuweisen. Die in diesem Zusammenhang vom Auftraggeber vorgelegten Unterlagen sind daraufhin zu beurteilen, ob sie im Hinblick auf die Anforderungen des KFS/RL 28 nicht evident untauglich sind. Ohne besondere Vereinbarung ist der Berufsangehörige nicht verpflichtet, von sich aus eine Fortführungsprognose zu erstellen und die hierfür erheblichen Tatsachen zu ermitteln.

1.1.4 Größenabhängige Unterschiede der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften im Überblick

1016 Die Kapitalgesellschaften werden nach folgenden **Kriterien** eingeteilt:

- Kleinstkapitalgesellschaften
- Kleine Kapitalgesellschaften
- Mitttelgroße Kapitalgesellschaften
- Große Kapitalgesellschaften

Werden innerhalb von zwei Jahren jeweils zwei der drei in § 221 UGB angeführten Grenzen über- oder unterschritten, so wechselt die Kapitalgesellschaft ab dem folgenden Geschäftsjahr die Größenklasse. Zur Höhe der Grenzen vgl [Rz 13004 ff.](#)

Personengesellschaften, die keine natürliche Person als voll haftenden Gesellschafter ausweisen, müssen die Rechnungslegung im Sinne der Vorschriften für die Kapitalgesellschaften vornehmen. Als typisches Beispiel dazu kann die GmbH & Co KG erwähnt werden (§ 221 Abs 5 UGB).

Größenabhängige Unterschiede:

- **Anhang:** Je größer das Unternehmen, desto ausführlicher haben die Angaben zu sein.
- **Lagebericht:** Bis auf die kleine GmbH und die Kleinst-GmbH müssen alle Gesellschaften einen Lagebericht erstellen (*siehe dazu Rz 12002 ff*).
- **Corporate Governance-Bericht (§ 243b UGB):** Ein derartiger Bericht ist von Aktiengesellschaften zu erstellen, deren Aktien auf einem geregelten Markt iSd Börsengesetzes zugelassen sind oder über ein multilaterales Handelssystem vertrieben werden. Der Bericht hat folgende Angaben zu enthalten:
 1. Nennung eines in Österreich oder am jeweiligen Börseplatz allgemein anerkannten Corporate Governance-Kodex,
 2. Angabe, wo dieser öffentlich zugänglich ist,
 3. eine Erklärung, in welchen Punkten und aus welchen Gründen die Gesellschaft von diesem Kodex abweicht,
 4. eine Begründung, wenn sie beschließen sollte, diesen Kodex generell nicht anzuwenden.

1017

Im Corporate Governance-Bericht sind Angaben darüber zu machen, wie der Vorstand und Aufsichtsrat sowie ihre Ausschüsse arbeiten und wie sie zusammengesetzt sind. Außerdem ist anzugeben, welche Maßnahmen zur Förderung von Frauen im Vorstand, im Aufsichtsrat und in leitenden Stellungen (§ 80 AktG) der Gesellschaft gesetzt wurden (§ 243b Abs 2 UGB).

Weiters sind die Gesamtbezüge der einzelnen Vorstandsmitglieder (§ 239 Abs 1 Z 4 lit a UGB) und die Grundsätze der Vergütungspolitik anzugeben.

Börsennotierte Konzernmütter haben in Zukunft neben dem Corporate Governance-Bericht auch einen konsolidierten Corporate Governance-Bericht zu erstellen. Beide Berichte können auch verbunden werden.

Zur Thematik „Aufstellung und Prüfung eines Corporate Governance-Berichts“ ist eine AFRAC-Stellungnahme verfügbar.

- **Abschlussprüfung:** Bis auf die kleine Kapitalgesellschaft und die Kleinstkapitalgesellschaft sind alle Kapitalgesellschaften prüfungspflichtig.
Wenn die kleine GmbH oder Kleinst-GmbH einen gesetzlich vorgeschriebenen Aufsichtsrat besitzt, dann ist auch diese prüfungspflichtig.
- **Offenlegung:** Art und Umfang hängen von der Größe und Rechtsform ab (*siehe dazu Rz 13001 ff*). Der Begriff der Offenlegung umfasst die gesetzliche Pflichtpublizität (Einreichung beim Firmenbuch, Veröffentlichung im Amtsblatt der Wiener Zeitung).

1018

	Kleinst GmbH	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH, kleine und mittelgroße AG (nicht börsennotiert)	Große GmbH	Große AG (nicht börsennotiert)	Börsennotierte AG
Anhang	NEIN	JA	JA	JA	JA	JA
Lagebericht	NEIN	NEIN	JA	JA	JA	JA
Prüfung	NEIN (JA*)	NEIN (JA*)	JA	JA	JA	JA
Offenlegung (Firmenbuch)	JA	JA	JA	JA	JA	JA
Offenlegung (Veröffentlichung in der Wiener Zeitung)	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN	JA	JA
Corporate Governance-Bericht	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN	JA

1019

*) Näheres dazu: siehe im Text oberhalb der Tabelle.

Große Gesellschaften und Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind, haben zusätzlich jährlich einen Bericht über Zahlungen an öffentliche Stellen in den ersten 5 Monaten des Geschäftsjahres für das Vorjahr zu erstellen.

1.2 Steuerliche Rechnungslegungsvorschriften

1020 Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens gelten die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG), des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und die korrespondierenden Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO).

Einkommensteuergesetz (EStG):

Die Gewinnermittlungsvorschriften finden sich im 3. Abschnitt „Gewinn“ in den §§ 4 bis 14 EStG, die korrespondierenden Übergangsbestimmungen sind im 9. Teil ab § 111 EStG festgeschrieben.

Körperschaftsteuergesetz (KStG):

Die Gewinnermittlungsvorschriften finden sich im 3. Abschnitt „Allgemeine Vorschriften, Einkommen, Einkommensermittlung“ in den §§ 7 bis 12 KStG, die korrespondierenden Übergangsbestimmungen sind im 7. Teil ab § 26 KStG festgeschrieben. Das KStG verweist jedoch bei vielen Regelungen auf die Bestimmungen zur Gewinnermittlung im EStG.

Bundesabgabenordnung (BAO):

In den §§ 124 f BAO wird die Führung der Bücher und Aufzeichnungen geregelt.

Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. Die dazugehörige steuerliche Gewinnermittlungsbestimmung ist § 5 Abs 1 EStG bzw § 7 Abs 3 KStG.

Rechtslegungsspflichtige Gewerbetreibende, die nicht mehr der Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG unterliegen, können diese beantragen. Voraussetzung ist jedoch, dass sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Der Antrag ist in der Steuererklärung jenes Jahres zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmalig keine Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG besteht und bindet solange, als er nicht in einer Steuererklärung für das jeweils zu veranlagende Wirtschaftsjahr widerrufen wird.

1.2.1 Die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz

1021 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 Aufwandsrückstellungen

Ein Erzeugungsunternehmen bildet jährlich eine Rückstellung für eventuell anfallende Aufwendungen iHv € 120.000,--. Der danach verbleibende unternehmensrechtliche Gewinn beträgt € 800.000,--. § 9 EStG sieht ein steuerliches Abzugsverbot für Aufwandsrückstellungen vor.

Es ergibt sich unternehmensrechtlich folgender Buchungssatz:

Buchung:	Aufwand (7)	120.000,--	
	an Rückstellung (3)		120.000,--
	MWR + 120.000,--		

Steuerrechtliche Gewinnermittlung:

Unternehmensrechtlicher Gewinn	800.000,--
Mehr-Weniger-Rechnung (+)	120.000,--
Steuerrechtlicher Gewinn	920.000,--

1.2.2 Mehr-Weniger-Rechnung (Zurechnungen und Abrechnungen)

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

1022

Beispiel: Zurechnungen (Zuschläge)

UR Aufwand ist keine StR Betriebsausgabe

- 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](#))

StR Ertrag ist kein UR Ertrag

- Unterdeckung von Wertpapieren für die Pensionsrückstellung (es erfolgt unternehmensrechtlich keine Verbuchung der Unterdeckung)

Beispiel: Abrechnungen (Abschläge)

StR Betriebsausgabe ist höher als UR Aufwand

- StR Nutzungsdauer einer Anlage ist kürzer als die UR Nutzungsdauer
- Passivposten bei Leasing von Pkws und Kombis

UR Ertrag ist keine StR Betriebseinnahme

- Erträge aus Beteiligungen bei Körperschaften, wenn das Tochterunternehmen eine Körperschaft ist
- Erträge aus Ertragsteuern

(siehe dazu [Rz 8001 ff](#))

1.2.3 Steuerrechtliche Gewinnermittlung für Nichtunternehmer iSd UGB

Das Steuerrecht sieht (neben der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für steuerliche Zwecke gem § 5 Abs 1 EStG) drei Möglichkeiten der Gewinnermittlung vor:

1023

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG
- Pauschalierung gem § 17 EStG (als Unterform der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG)
- Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 EStG (Doppelte Buchhaltung erforderlich)

Die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG ist eine vereinfachte Form zur Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses. Nach dieser Methode werden die zugeflossenen Betriebseinnahmen den abgeflossenen Betriebsausgaben gegenübergestellt. Eine wichtige Ausnahme bildet die Anlagenabschreibung, die wie bei der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG angesetzt wird. Das Ergebnis kann sowohl nach dem Brutto- als auch nach dem Nettosystem ermittelt werden. Der Unterschied besteht darin, dass bei der Bruttomethode die Zahlungsflüsse brutto erfasst werden und dadurch die bezahlte Umsatzsteuer als Betriebsausgabe behandelt wird, eine Umsatzsteuergutschrift hingegen als Betriebseinnahme gewertet wird. Wird von Unternehmen die Umsatzsteuer an das Finanzamt nur sehr säumig bezahlt, ist es immer empfehlenswert, die Gewinnermittlung nach dem Grundsatz der Nettomethode zu ermitteln (siehe dazu EStR 2000 [Rz 415](#) und [Rz 658 ff](#)). Als Unterform der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kann auch die steuerliche Gewinnermittlung nach § 17 EStG unter Erfüllung bestimmter Voraussetzungen angewendet werden. Diese Bestimmung dient zur vereinfachten Gewinnermittlung für „kleine“ Unternehmen bzw branchenspezifische Unternehmen, da es zu dieser gesetzlichen Bestimmung eine Verordnung für bestimmte Branchen gibt. Bei der Gewinnermittlung nach der Pauschalierung werden ausgewählte Ausgaben mittels pauschalen %-Sätzen vom Umsatz ermittelt, wodurch eine Vereinfachung in der Aufzeichnung ermöglicht wird.

Der Jahresabschluss gem § 4 Abs 1 EStG wird nur nach steuerlichen Vorschriften ermittelt. Die unternehmensrechtlichen Grundsätze der Buchführung dienen lediglich als Orientierungshilfe. Somit wird durch die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 eine reine Steuerbilanz erstellt. Hierunter fallen in erster Linie jene Steuerpflichtige, die freiwillig bilanzieren oder gem 125 BAO zur Buchführung verpflichtet sind.

1024 § 125 BAO klärt die Frage, wer die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG vornehmen kann, oder wer die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG anwenden muss. Zu beachten ist, dass § 125 BAO nicht auf die Umsatzdefinition gem Unternehmensgesetzbuch abstellt, sondern auf jene des Umsatzsteuergesetzes. Die Bestimmungen des § 125 BAO betreffen jedoch nur Unternehmen die einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gem § 31 BAO (Betrieb ohne Gewinnerzielungsabsicht, zB gemeinnütziger Verein) führen.

Wer in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren den Umsatz von € 700.000,-- überschreitet und nicht bereits nach UGB Bücher zu führen hat, hat seinen Gewinn nach den Bestimmungen des § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln.

Daraus folgt, dass zB für Berufstätige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit gem § 22 EStG (Angehörige freier Berufe wie zB Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater, Notare) sowie gewerbliche Unternehmer mit Gewinnerzielungsabsicht die Buchführungsgrenzen nicht gelten. Hier kann der Gewinn immer mit Hilfe einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden.

1.2.4 Übersicht über die unternehmens- und steuerrechtlichen Buchführungspflichten

1025

Rechtsform, Tätigkeit	Firmenbuch	Rechnungslegung	
		UR	StR
Unternehmer bei Überschreiten der Grenzen des § 189 UGB	ja	§§ 189–216 UGB	§ 5 Abs 1 EStG
Unternehmer bei Unterschreiten der Grenzen des § 189 UGB	nein	keine	§ 4 Abs 3 EStG, § 4 Abs 1 EStG bzw freiwillig auf Antrag (§ 5 Abs 2 EStG), § 17 EStG
Personengesellschaft bei Überschreiten der Grenzen des § 189 UGB (OG, KG)	ja	§§ 189–216 UGB	§ 5 Abs 1 EStG
Personengesellschaft bei Unterschreiten der Grenzen des § 189 UGB (OG, KG)	ja	keine	§ 4 Abs 3 EStG, § 4 Abs 1 EStG bzw freiwillig auf Antrag (§ 5 Abs 2 EStG), § 17 EStG
Kapitalgesellschaft (AG, GmbH)	ja	§§ 189–243b UGB	§ 7 KStG, § 5 Abs 1 EStG

Rechtsform, Tätigkeit	Firmenbuch	Rechnungslegung	
		UR	StR
Unternehmerisch tätige Personengesellschaft, bei der kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (GmbH & Co KG)	ja	§§ 189–243b UGB	§ 5 Abs 1 EStG
Gesellschaft nach BR (wenn Unternehmer und die Grenzen des UGB überschritten werden)	ja	§§ 189–216 UGB	§ 5 Abs 1 EStG
Gesellschaft nach BR (wenn kein Unternehmer bzw die Grenzen des UGB nicht überschritten werden, zB ARGE)	nein	keine	§ 4 Abs 3 EStG, § 4 Abs 1 EStG, § 17 EStG
Freie Berufe (iSd UGB)	nein	keine, auch wenn in Form einer Personengesellschaft betrieben (§ 189 Abs 4 UGB)	§ 4 Abs 3 EStG, § 4 Abs 1 EStG, § 17 EStG
Freie Berufe („Opting In“ gem § 4 UGB)	ja	keine, auch wenn in Form einer Personengesellschaft betrieben (§ 189 Abs 4 UGB)	§ 4 Abs 3 EStG, § 4 Abs 1 EStG, § 17 EStG
Land- und forstwirtschaftliche Betriebe	nein	keine, auch wenn in Form einer Personengesellschaft betrieben (§ 189 Abs 4 UGB)	§ 4 Abs 3 EStG, § 4 Abs 1 EStG, § 17 EStG
Land- und forstwirtschaftliche Betriebe („Opting In“ gem § 4 UGB)	ja	keine, auch wenn in Form einer Personengesellschaft betrieben (§ 189 Abs 4 UGB)	§ 4 Abs 3 EStG, § 4 Abs 1 EStG, § 17 EStG
Nichtbetriebliche Einkünfte	nein	keine	§ 126 BAO, §§ 15 und 16 EStG

1.3 Anschaffungskosten (§ 203 Abs 2 UGB, EStR 2000 Rz 2164 ff)

Grundsatz: Für die Anschaffungskosten von Anlagevermögen gilt der gleiche Grundsatz wie für die Anschaffung von Umlaufvermögen (siehe [Kapitel 3 – Vorräte](#)).

1026

Das EStG enthält keine gesetzliche Umschreibung des Begriffes „Anschaffungskosten“. Da die allgemeinen und die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Bereich der Anschaffungskosten nicht voneinander abweichen, gilt der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff (§ 203 Abs 2 UGB) für sämtliche Gewinnermittlungsarten und auch für die außerbetrieblichen Einkunftsarten (VwGH 23.11.1994, [91/13/0111](#)). Unterschiede können sich gegebenenfalls aus der steuerlichen Angemessenheitsprüfung gem § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG ergeben.

Die Anschaffungskosten stellen die Bewertungsobergrenze dar.

Schema der Anschaffungskosten:

Anschaffungspreis (§ 203 Abs 2 UGB und EStR 2000 Rz 2174 ff)
+ Anschaffungsnebenkosten (§ 203 Abs 2 UGB und EStR 2000 Rz 2186 ff)
+ nachträgliche Anschaffungskosten (§ 203 Abs 2 UGB und EStR 2000 Rz 2188 ff)
– Anschaffungspreisminderungen (§ 203 Abs 2 UGB und EStR 2000 Rz 2190 ff)
Anschaffungskosten

1.3.1 Anschaffungsnebenkosten

Die **Anschaffungsnebenkosten** gehören ebenfalls zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten. Sie sollen den erworbenen Vermögensgegenstand in einen betriebsfertigen Zustand bringen.

1027

Beispiele für Anschaffungsnebenkosten (allgemein):

- Frachtkosten
- Transportversicherungen
- Zölle
- Fundamentierungskosten
- Montagekosten
- Einrichtungskosten (auch wenn vom eigenen Personal ausgeführt)
- Lagerungskosten, Maklergebühren, Provisionen
- Kommissions- und Speditionsgebühren
- Kosten der Inbetriebnahme im Betrieb (Schulungen)
- Reise- und Besichtigungskosten

Anschaffungsnebenkosten zusätzlich bei Liegenschaften:

- Aufschließungsbeiträge
- Baubewilligung
- Endkommissionierung
- Grunderwerbsteuer
- Grundbucheintragungsgebühren
- Mietablösen
- Verhandlungskosten
- Vertragskosten
- Widmung

1.3.2 Nachträgliche Anschaffungskosten

1028

Zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählen alle Aufwendungen, die in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen:

- Nachträgliche Kaufpreiserhöhung (zB bei Neufestlegung des Kaufpreises aufgrund eines Urteils oder gerichtlichen Vergleiches oder aus Nachzahlungen aufgrund einer Verletzung des § 934 ABGB – „Verkürzung über die Hälfte“)
- Nachträgliche Rückzahlung steuerfreier Subventionen
- Nachträgliche Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft

Wertsicherungsklausel:

Durch eine Wertsicherungsklausel kommt es oft zu Erhöhungen des geschuldeten Kaufpreises. Diese Kaufpreiserhöhungen stellen jedoch keine nachträglichen Anschaffungskosten dar.

Aufwandszinsen:

Zinsen zählen (als Finanzierungsaufwand) nicht zu den Anschaffungsnebenkosten und sind grundsätzlich nicht aktivierungsfähig, sondern als Sofortaufwand zu verbuchen. Im Bereich der Herstellung dürfen sie aber angesetzt werden (§ 203 Abs 4 UGB)

1.3.3 Anschaffungspreisminderungen

1029

Nicht nur die Minderung des Anschaffungspreises, sondern auch Änderungen der Anschaffungsnebenkosten sowie der nachträglichen Anschaffungskosten können den Wert des aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgutes kürzen.

Beispiele für Anschaffungspreisminderungen:

- Preisnachlässe
- Rabatte
- Skonti
- Boni
- Teilrückgaben an den Lieferanten

1.3.4 Subventionen und Zuschüsse

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

1031

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

- 1032 Bei der Berechnung der Kennzahlen der Eigenmittelquote und fiktiven Schuldentilgungsdauer gibt das Fachgutachten KFS/RL 21 darüber Auskunft, dass dafür stets die Nettomethode anzuwenden sei (vgl. [Rz 14004 ff](#)).

Aufteilung einer Subvention auf mehrere Wirtschaftsgüter (EStR 2000 [Rz 2573](#))

Ist im Einzelfall keine Aufteilung durch den Subventionsgeber bestimmt, muss eine aliquote Zurechnung der gewährten Zuwendungen gem § 3 Abs 1 Z 6 EStG auf die einzelnen Anlagegüter, für die die Zuwendungen gewährt wurden, vorgenommen werden. In so einem Fall sind auch geringwertige Wirtschaftsgüter des § 13 EStG miteinzubeziehen. Das bedeutet, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von den einzelnen Wirtschaftsgütern im Verhältnis der Gesamtinvestitionskosten zur Subvention anteilig zu kürzen sind.

1.3.5 Bilanzierung der COVID-19-Investitionsprämie für Investitionen ab 1.8.2020

- 1033 Im Zuge der COVID-19-Pandemie wurde zur Konjunkturstärkung die COVID-19-Investitionsprämie ins Leben gerufen. Gefördert werden Investitionen ins abnutzbare Anlagevermögen durch Gewährung eines Zuschusses in Form einer Prämie, prozentuell bemessen anhand der Anschaffungskosten der getätigten Investitionen. Förderungsfähige Unternehmen sind jene Unternehmen, die gem § 1 UGB ihren Sitz oder Betriebsstätte in Österreich haben. Die Rechtsform und Größe der Unternehmen sowie die Art der Rechnungslegung ist für die Gewährung der COVID-19-Investitionsprämie irrelevant. Die Investitionen müssen im Zeitraum 1.8.2020 bis 28.2.2021 getätigt werden und es muss sich um Neuinvestitionen handeln. Die Höhe der Förderung beträgt 7% bzw 14% bei Investitionen im Bereich Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science der Anschaffungskosten. Es handelt sich um einen nicht rückzahlbaren Zuschuss. Die genauen Regelungen zur COVID-19-Investitionsprämie sind im Investitionsprämiengesetz (InvPrG) sowie in der Förderrichtlinie des Bundesministeriums für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort „COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen“ geregelt.

Ausweis in der Unternehmensbilanz

Für die COVID-19-Investitionsprämie ist es empfehlenswert die Bruttomethode zu wählen. Der nicht rückzahlbare Zuschuss wird erfolgsneutral als Passivposten zwischen dem Eigenkapital und Fremdkapital bei Gewährung der Investitionsprämie wie eine „normale“ Subvention als „Investitionszuschuss“ ausgewiesen. Die Auflösung des Passivpostens erfolgt erfolgswirksam im gleichen Ausmaß wie die Abschreibung des bezuschussten Investitionsgutes. Die Nettomethode, wodurch es zu einer direkten Kürzung der Anschaffungskosten kommt, ist zwar zulässig, aber in Hinblick auf die unterschiedliche steuerliche Behandlung nicht empfehlenswert.

Ausweis in der Steuerbilanz bzw innerhalb der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften

Gemäß dem InvPrG stellt die Gewährung der Investitionsprämie keine Betriebseinnahmen dar. Das hat zur Folge, dass auch die Anschaffungskosten der begünstigten Investitionen nicht zu kürzen sind. Die Abschreibung sowie weitere steuerliche Begünstigungen (zB in Form der degressiven Abschreibung) bleiben von der Investitionsprämie unberührt.

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG ist die Auflösung der Investitionsprämie im UGB-Abschluss durch eine steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung zu neutralisieren. Obwohl sie nicht mehr geltend gemacht werden kann, wird sie uns noch viele Jahre im Passivposten „Investitionszuschüsse“ begleiten.

1.4 Herstellungskosten (§ 203 Abs 3 UGB, EStR 2000 [Rz 2195 ff](#))

- 1034 Die **Herstellungskosten** werden als Maßstab der Wertermittlung von selbsterstellten Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, selbsterstellten fertigen und unfertigen Fabrikaten sowie von selbsterstellten Leistungen herangezogen.

§ 203 Abs 3 UGB definiert die Herstellungskosten als:

„Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten sind auch angemessene Teile dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, einzurechnen.“

Aus dieser gesetzlichen Definition ist folgende **Zusammensetzung** der Herstellungskosten abzuleiten:

Da das Bilanzrecht keine eigene Definition der Aufwendungen für die Herstellung von Vermögensgegenständen anbietet, muss sich der Bilanzierende an der **Kostenrechnung** orientieren, um den Herstellungskosten die richtigen Inhalte zuordnen zu können. Man kann das Kalkulationsschema der Zuschlagskalkulation für die Ermittlung der Herstellungskosten als Muster heranziehen. Das Unternehmensgesetzbuch spricht jedoch dezidiert von „**Aufwendungen**“ für die Herstellung. Daraus folgt, dass für die Bilanzierung zwar die Methodik der Kostenrechnung herangezogen werden soll, es aber **nicht** möglich ist, die Herstellungskosten auf Basis von **Kosten** zu ermitteln.

In der Kostenrechnung werden die Aufwendungen durch den Vorgang der Aufwandsüberleitung in Kosten umgerechnet. Dies erfolgt durch Ausscheiden von **neutralen Aufwendungen** (zB Ausscheiden aperiodischer Größen, außerordentlicher Aufwendungen, Aufwendungen aufgrund von steuerlichen Sondermaßnahmen, nicht dem Betriebszweck zuordenbarer Aufwendungen) und das Hinzufügen von **Zusatzkosten** (zB kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Wagnisse, Umbewertung von Aufwendungen).

Als Aufwendungen für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes sind zumindest jene Aufwendungen heranzuziehen, die man **direkt** und indirekt dem hergestellten Vermögensgegenstand **zurechnen** kann. Die Kostenrechnung verwendet im Zusammenhang mit der direkten Zurechnung von Kosten auf den Kostenträger (im vorliegenden Fall ist der hergestellte Vermögensgegenstand der Kostenträger) den Begriff der **Einzelkosten** und mit der indirekten Zurechnung von Kosten auf den Kostenträger den Begriff der **Gemeinkosten**. Der Begriff Einzelkosten umfasst in erster Linie das Fertigungsmaterial, direkt zurechenbare Fremdleistungen und Fertigungslöhne und der Begriff der Gemeinkosten (fixe und variable) Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten.

Die Herstellung beginnt nach hM frühestens mit Ende des Beschaffungsvorganges der Produktionsfaktoren (mit dem Beginn der „Einlagerung“). Ebenso sind nach *Kofler* (vgl *Kofler* in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka*, Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, § 203 Abs 3 Rz 28) Aufwendungen, die der Herstellung vorausgehen, aber durch Maßnahmen veranlasst sind, die die körperliche Herstellung ermöglichen bzw erleichtern sollen, bereits als Herstellungskosten zu aktivieren.

Die Herstellung endet, wenn der technische Herstellungsprozess abgeschlossen ist und die Erzeugnisse absatzreife erlangt haben bzw selbsterstellte Anlagen betriebsbereit sind. Alle Aufwendungen, die danach entstehen, sind dem Vertriebsbereich zuzuordnen und daher nicht mehr aktivierungsfähig.

Die Herstellungskosten können folgende Zusammensetzung aufweisen:

Unternehmensrechtlicher Mindestansatz	Steuerrechtlicher Mindestansatz
▪ Materialeinzelkosten ▪ Fertigungseinzelkosten ▪ Sonderkosten der Fertigung ▪ Volle Materialgemeinkosten (solange keine Leerkosten vorhanden sind) ▪ Volle Fertigungsgemeinkosten (solange keine Leerkosten vorhanden sind)	▪ Materialeinzelkosten ▪ Fertigungseinzelkosten ▪ Sonderkosten der Fertigung ▪ Volle Materialgemeinkosten (solange keine Leerkosten vorhanden sind) ▪ Volle Fertigungsgemeinkosten (solange keine Leerkosten vorhanden sind)

Zusätzlich dürfen noch angesetzt werden:

- Zinsen, soweit diese eindeutig mit der Herstellung des Vermögensgegenstandes in Verbindung gebracht werden können.
- Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialaufwendungen, für betriebliche Altersvorsorge und für Abfertigungen.
- Bei Aufträgen, deren Ausführung über zwölf Monate hinausgeht, dürfen in die Herstellungskosten auch die angemessenen Verwaltungs- und Vertriebskosten eingerechnet werden. Näheres dazu [vgl/ Rz 3025](#).

1035

Unternehmensrechtlicher Höchstansatz	Steuerrechtlicher Höchstansatz
▪ Materialeinzelkosten ▪ Fertigungseinzelkosten ▪ Sonderkosten der Fertigung ▪ Volle Materialgemeinkosten (solange keine Leerkosten vorhanden sind) ▪ Volle Fertigungsgemeinkosten (solange keine Leerkosten vorhanden sind) ▪ Fremdkapitalzinsen (vgl Anmerkung oben) ▪ Sozialaufwendungen (vgl Anmerkung oben)	▪ Materialeinzelkosten ▪ Fertigungseinzelkosten ▪ Sonderkosten der Fertigung ▪ Volle Materialgemeinkosten (solange keine Leerkosten vorhanden sind) ▪ Volle Fertigungsgemeinkosten (solange keine Leerkosten vorhanden sind) ▪ Fremdkapitalzinsen (vgl Anmerkung oben) ▪ Sozialaufwendungen (vgl Anmerkung oben)

Innerhalb der Herstellungskosten dürfen **Fixkosten** nur insoweit angesetzt werden, als sie einer durchschnittlichen Beschäftigung (= Auslastung) entsprechen. Fixkosten, die durch Unterbeschäftigung überhöht sind (**Leerkosten**), dürfen nicht aktiviert werden.

Nähere Erläuterungen und Beispiele für die einzelnen Positionen siehe [Rz 3027 ff.](#)

1.5 Abgrenzungsfragen zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten

1036 Die Unterscheidung von Anschaffung und Herstellung ist insofern von Bedeutung, als die Berechnung der Anschaffungskosten von jenen der Herstellung abweicht. Dies kann beispielsweise beim Einbezug der Fremdkapitalzinsen von Bedeutung sein, die nur im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden dürfen (§ 203 Abs 4 UGB).

Ob es sich nun um einen Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang handelt, hängt davon ab, ob es zu einer Veränderung der Verkehrsgängigkeit kommt. Bereits eine geringfügige Veränderung der Verkehrsgängigkeit macht aus den gesamten Kosten (einschließlich der Anschaffungskomponenten) Herstellungskosten.

1.6 Unbestimmte Wertbegriffe des Bilanzrechts

1037 Sowohl das Unternehmens- als auch das Steuerrecht verwenden unbestimmte Wertbegriffe. Um diesen Wertbegriffen konkrete Werte zuordnen zu können, muss der Bilanzierende auf vorhandene bestimmte Begriffe zurückgreifen. Als Orientierungshilfen können nur Bilanzrechtskommentare herangezogen werden. Diese bieten aus Theorie und Praxis abgeleitete Werte, die im Einzelfall zu verwenden sind.

Für steuerrechtliche Werte dient die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Auslegungshilfe. Auch an den von der Finanzverwaltung herausgegebenen Richtlinien kann sich der Bilanzierende orientieren.

1.6.1 Der beizulegende Wert (§ 189a Z 3 UGB)

Der beizulegende Wert ist jener Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für einen betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt.

1.6.2 Der beizulegende Zeitwert (§ 189a Z 4 UGB)

Der beizulegende Zeitwert ist der Börsenkurs oder der Marktpreis eines Vermögensgegenstandes. Im Fall von Finanzinstrumenten, deren Marktpreis sich als Ganzes nicht ohne weiteres ermitteln lässt, ist der beizulegende Zeitwert der aus den Marktpreisen der einzelnen Bestandteile des Finanzinstruments oder dem Marktpreis für ein gleichartiges Finanzinstrument abgeleitete Wert. Falls sich ein verlässlicher Markt nicht ermitteln lässt, ist es der mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmodelle und -methoden bestimmte Wert, sofern diese Methoden eine angemessene Annäherung an den Marktpreis gewährleisten.

1.6.3 „wesentlich“ (zB § 189a Z 10 UGB, § 196a UGB, § 209 Abs 1 UGB)

Im Unternehmensrecht wird an mehreren Stellen der Begriff „wesentlich“ verwendet. Da es keine klaren Aussagen darüber gibt, welche absoluten oder relativen Werte als wesentlich bezeichnet werden können, wird meistens ein Prozentsatz von 5%–10% einer Grundgesamtheit als wesentlich bezeichnet. Die Problematik der Wesentlichkeit liegt auch im Finden der Basisgröße, an der die Frage der Wesentlichkeit gemessen wird.

1038

Allgemein wird die Wesentlichkeit wie folgt beschrieben:

Ein wesentlicher Wert verändert das Bild der Lage der Gesellschaft.

Steht man vor der Entscheidung, ob ein Wertansatz wesentlich ist oder nicht, muss sich der Bilanzierer fragen, ob sich dadurch Änderungen in der Beurteilung des Jahresabschlusses ergeben. Ändert sich die Aussage durch Berücksichtigung des Wertansatzes, kann dieser als wesentlich bezeichnet werden.

In der aktuellen AFRAC Stellungnahme 34 zur Wesentlichkeit bei der Aufstellung von UGB Abschlüssen wird folgendes erläutert:

- Der Begriff der Wesentlichkeit nach § 189a Z 10 UGB ist immer aus der Perspektive des Nutzers des Abschlusses zu definieren. Es ist hierbei von einem sachverständigen Nutzer auszugehen.
- Die Beurteilung der Wesentlichkeit ist immer vom Einzelfall abhängig. Die Wesentlichkeit ist von der Größe und der spezifischen Eigenschaft des Postens oder deren Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig.
- Aus der gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass die Wesentlichkeitsbeurteilung sowohl quantitativ anhand festgelegter Bezugsgrößen als auch anhand qualitativer Beurteilungskriterien vorzunehmen ist.

Die Einführung des Grundsatzes der Wesentlichkeit in Bezug auf die Darstellung und Offenlegung in § 196a UGB, eingeführt im Rahmen des [RÄG 2014](#), wurde zurückgenommen. Die Anwendung der Wesentlichkeit wird somit, wie vor dem [RÄG 2014](#), im Rahmen der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung erfolgen. Eine restriktive Anwendung dieses Grundsatzes auf Darstellung und Offenlegung ist somit gesetzlich nicht mehr vorgesehen und könnte sich daher auch auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Anhang und Konsolidierung erstrecken. Siehe dazu auch die AFRAC Stellungnahme 34 vom September 2019.

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

„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).

1039

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 gem § 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)

1040

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 in Zusammenhang mit dem Unternehmen 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,
- und vom Stichtagsprinzip bestimmt. Es besteht folglich keine Nachholmöglichkeit einer unterlassenen Teilwertabschreibung.

1041

Gegenüber den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist der Teilwert subsidiär anwendbar. Zur Wertfindung hat die Rechtsprechung im Steuerrecht **Teilwertvermutungen** (EStR 2000 [Rz 2232](#)) geschaffen:

Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung	entspricht den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten
Teilwert bei nicht abnutzbaren Anlagegütern	entspricht zumindest den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten
Teilwert bei abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens	entspricht den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der Absetzung für Abnutzung
Teilwert beim Umlaufvermögen	entspricht den Wiederbeschaffungskosten

Ermittelt ein Steuerpflichtiger seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, so ergibt sich die Möglichkeit (Steuerrecht) bzw idR Verpflichtung (Unternehmensrecht), eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert (beizulegender Wert) vorzunehmen (Teilwertabschreibung).

Folgende Gründe für Teilwertabschreibungen können beispielsweise vorliegen:

- Überdimensionierung einer Anlage
- Verlorener Bauaufwand
- Fehlinvestition
- Überhöhter Anschaffungspreis
- Produktionsanlage für verbotenes Produkt
- Schadhafte Maschine kann in absehbarer Zeit nicht repariert werden
- Teilherstellungskosten bei Unterbleiben der Fertigstellung
- Firmenwert wegen Kundenverlust
- Verdeckte Mängel
- Geringere Rentierlichkeit einzelner Wirtschaftsgüter

- Wertminderung durch zwischenzeitliche Nutzung von Grundstücken (Gebäuden), die zum Umlaufvermögen gehören
- Wertminderung durch unsachgemäße Behandlung bei Kunstwerken

Keine Ursache für eine Teilwertabschreibung liegt vor bei:

- Schnellbaukosten
- Ungenützter Skontoabzug (Frage der Maßgeblichkeit – dh bei unternehmensrechtlicher Verbuchung des Skontos im Sinne des ungenützten Skontos ist ein um den Skonto verminderter Ansatz zulässig)
- Unerwartete Mehrkosten
- Mängel, die im Zeitpunkt der Anschaffung bekannt waren
- In Nutzung stehende Altanlage, wenn Neuanlage bestellt wird

1.7 Bewertungsgrundlagen des Unternehmensrechts

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

1042

1.7.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 201 UGB)

Bewertungsstetigkeit	Von einem einmal gewählten Bewertungsprinzip darf nicht mehr abgewichen werden. Ausnahmen: ▪ Änderung der Gesetzesvorschriften ▪ Änderung der Gesetzesauslegung, Kommentierung ▪ Änderung der Gesellschafterstruktur ▪ Änderung des Managements ▪ Rettung eines sonst verlorenen Verlustvortrages Bei Abweichung von der Bewertungsstetigkeit müssen entsprechende Anhangangaben vorgenommen werden.
Prinzip der Unternehmensfortführung („Going Concern“)	Bei der Bewertung wird davon ausgegangen, dass das Unternehmen fortgeführt wird. Stehen der Fortführung rechtliche oder tatsächliche Gründe (vgl. Rz 1039) 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.
Stichtagsprinzip	Im Jahresabschluss sind nur Geschäftsfälle und Tatsachen zu berücksichtigen, die am Stichtag bereits vorgelegen haben. Werterhellende Tatsachen sind zu berücksichtigen.
	Beispiel: Eine zum Stichtag bestehende Forderung fällt aus: es hat eine Abwertung zum Stichtag stattzufinden.
	Wertbegründende Tatsachen dürfen keinesfalls berücksichtigt werden. Beispiel: Eine Forderung entsteht nach dem Stichtag und fällt kurz danach vor der Jahresabschlusserstellung aus: KEINE Berücksichtigung zum alten Bilanzstichtag.
Einzelbewertung	Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln zu bewerten, Sammelbewertungen nur in gesetzlich normierten Ausnahmefällen. Siehe dazu § 209 UGB Bewertungsvereinfachungen.
Realisationsprinzip	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 (Incoterms, vgl. Rz 4009).
Imparitätsprinzip	Verluste sind in der Periode der Verursachung, unabhängig von der Realisierung, anzusetzen.
Verlustrealisierung unabhängig vom Jahresergebnis	Es ist unerheblich, ob in der Abschlussperiode Gewinne oder Verluste erzielt werden.

1043