

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“

1.1.3.2 Generalnorm für den Inhalt eines Jahresabschlusses

1010

1.1.3.2.1 Einzelunternehmen und Personengesellschaften (§ 195 UGB)

- 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	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 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	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bilanz ▪ Gewinn- und Verlustrechnung ▪ Anhang
Gliederung	<p>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).</p> <p>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).</p>
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.

1012



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.

2.3.2.2 Einbauten in Gebäude

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

2019

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 ▪ Dachgeschossausbau ▪ 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) ▪ Maschinentummüllungen (EStR 2000 Rz 3140a) ▪ Mietrechtsablösen ▪ Mobile Zwischenwände ▪ Silos und Tanks ▪ Straßenbeleuchtung ▪ Stromleitungskabel (auf Putz oder Erdreich) ▪ Telefonanlagen ▪ Teppiche (nicht geklebt, nicht gespannt) ▪ Trockenanlagen ▪ Wandverkleidungen (als Einrichtung) ▪ Ziegelöfen, Zusatzöfen

2

2.3.2.3 Abgrenzung Herstellungsaufwand zu Erhaltungsaufwand

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.

2020

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).

2.5.6 Geringwertige Wirtschaftsgüter

Seit 2020 beträgt die Grenze € 800,--.

Ab 1.1.2023 wird die Grenze aufgrund der Ökosozialen Steuerreform auf € 1.000,-- angehoben.

2.6 Finanzanlagen

2.6.1 Gesetzliche Grundlagen

2049 § 203, § 204 UGB; § 6 Z 2, § 6 Z 13 EStG; § 10, § 12 KStG.

2.6.2 Finanzanlagen im Unternehmensrecht

Übersichtstabelle:

	Unternehmensrecht	Steuerrecht
Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer	Eine Abwertung kann durchgeführt werden	Eine Abwertung kann durchgeführt werden (Maßgeblichkeit beachten!)
Wertminderung voraussichtlich von Dauer	Eine Abwertung muss durchgeführt werden	Eine Abwertung kann durchgeführt werden (Maßgeblichkeit beachten!) Bei Beteiligungen erfolgt eine Aufteilung der Abwertung auf 7 Jahre (Mehr-Weniger-Rechnung)

Unter „**Anteilen an verbundenen Unternehmen**“ sind Anteile an solchen Unternehmen innerhalb einer Gruppe zu verstehen. Sie werden regelmäßig im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen sein (§ 189a Z 8 UGB; er entspricht nach hA dem früheren § 228 Abs 3 UGB iVm § 244 UGB). Dies ist dann der Fall, wenn das Mutterunternehmen über die Beteiligung eine einheitliche Leitung oder über gesellschaftsrechtliche Verbindungen einen beherrschenden Einfluss ausübt. Bei einer Beteiligung über 50% ist dies zumeist der Fall.

2050 „**Beteiligungen**“ sind gem § 189a Z 2 UGB Anteile an einem anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen. Dabei ist es gleichgültig, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Es wird eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen vermutet, wenn der Anteil am Kapital 20% beträgt oder darüber liegt. Anteile eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters an einer Personengesellschaft des Unternehmensrechts gelten gem § 189a Z 2 UGB stets als Beteiligung.

Unter „**Ausleihungen**“ fallen alle langfristigen Kapitalforderungen. Ihr Ausweis hängt davon ab, welchem Unternehmen gegenüber sie bestehen. Gemäß § 227 UGB sind Forderungen mit einer Laufzeit von mindestens fünf Jahren jedenfalls als Ausleihungen zu bilanzieren. Gesellschaften, die nicht klein sind, haben Ausleihungen mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr im Anhang anzugeben.

Wertpapiere/Wertrechte	Beteiligungen	Verbundene Unternehmen
0%	20% (und darüber) (Zweifelsregel)	idR größer als 50%

2051 Bei der **Bewertung** nimmt das Finanzanlagevermögen eine Sonderstellung ein: So ist Finanzanlagevermögen nicht nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben, sondern **kann** auch dann vermindert werden, wenn die **Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer** ist.

Beispiel: Finanzanlagen – Wertminderungen

Ein Unternehmen besitzt 10.000 Aktien (das entspricht 30%) eines südamerikanischen Unternehmens, das es am 1.7.20XX zum Kurs von € 10,50 pro Stück erworben hat.

Variante 1:

Der Wert der Aktien zum Bilanzstichtag beträgt zum 31.12.20XX € 10,--. Es handelt sich bei dieser Kursminderung lediglich um Wertschwankungen, die im Rahmen der Börsenentwicklung üblich sind.

Kapitel 3

Vorräte

3.1 Gliederung – Ausweis – Abgrenzung (§ 224 UGB)

Gemäß § 224 Abs 2 B UGB ist folgende Untergliederung zu treffen:

3001

B. Umlaufvermögen

I. Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. unfertige Erzeugnisse
3. fertige Erzeugnisse und Waren
4. noch nicht abrechenbare Leistungen
5. geleistete Anzahlungen

Diese Unterposten sind in der Bilanz im Regelfall bei Kapitalgesellschaften gesondert auszuweisen.

Nur bei Unwesentlichkeit und wenn dadurch die Klarheit der Darstellung verbessert wird, kann gem § 223 Abs 6 UGB der zusammengefasste Ausweis der Vorräte gewählt werden. Bei Zusammenfassung der mit arabischen Ziffern ausgewiesenen Unterposten im Jahresabschluss **müssen diese im Anhang einzeln ausgewiesen** werden.

Die **Abgrenzung** des Vorratsvermögens gegenüber dem Anlagevermögen hat nach den Kriterien der Zweckbestimmung und der Zugehörigkeitsdauer des Wirtschaftsgutes zu erfolgen: Nach § 198 Abs 4 UGB sind als Umlaufvermögen jene Gegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Somit zählen zum Umlaufvermögen all jene Gegenstände, die innerhalb einer kürzeren Zeitspanne umgeformt, verbraucht oder veräußert werden. Die an dieser Stelle ausgewiesenen Vermögensgegenstände dienen einem Unternehmen nicht durch eine unveränderte ständige Bereitschaft, sondern durch ihren ständigen „Umlauf“ (vgl *Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschläger/Wolfsgruber*, Externe Unternehmensrechnung⁵, Linde Verlag, Wien 2016, 193).

3002

Beispiel: Kfz-Handel und Vorführfahrzeuge

Vorführfahrzeuge werden zu Zwecken angeschafft, um potenzielle Kunden für ein bestimmtes Produkt einer Automarke zu werben. Daraus ist abzuleiten, dass ein Vorführfahrzeug nur ein Fahrzeug sein kann, das einer bestimmten Type entspricht, von der der Händler eine größere Menge verkaufen kann. Es soll eine bestimmte Zeit im Autohaus verbleiben, um den Kunden die Marke vorzuführen. Danach wird das Vorführauto allerdings verkauft.

Lösung:

Ein Vorführfahrzeug ist grundsätzlich Teil des Umlaufvermögens, da es nur für eine kurze Zeitspanne im Betriebsvermögen sein wird. Denkbar ist hier eine Verwendungsdauer von höchstens sechs Monaten, in Ausnahmefällen von maximal einem Jahr.

Nach Ablauf von einem Jahr wäre zu untersuchen, ob das Vorführauto vom Umlauf- in das Anlagevermögen umzubuchen ist, wenn es dazu bestimmt sein sollte, dauernd dem Autohaus zu dienen.

3.2 Begriffserläuterungen

3.2.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Rohstoffe:

3003

Rohstoffe werden nach Be- oder Verarbeitung Bestandteile des Produktes. Die am Bilanzstichtag auf Vorrat noch nicht ver- oder bearbeiteten Stoffe werden unter dieser Position ausgewiesen. Ein Bilanzausweis unter den Rohstoffen setzt voraus, dass im Unternehmen ein nicht nur unwesentlicher Bearbeitungs-, Verarbeitungs- oder Veredelungsprozess bewirkt wird.

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.

7.3 Rückstellungen für Pensionen

7.3.1 Gesetzliche Regelungen

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

7030

7.3.2 Rückstellungen für Pensionen im Unternehmensrecht

Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen sind zwingend mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen. Bei der Ermittlung der Rückstellung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen hat unter anderem die statistische Lebenserwartung Einfluss auf die Höhe der Rückstellung. Dazu werden die jeweils aktuellen Sterbetafeln herangezogen. Im Jahr 2018 wurden die bisher gebräuchlichen AVÖ 2008-P Sterbetafeln ersetzt durch die AVÖ 2018-P Sterbetafeln. Es wird durch die Sterblichkeitsverbesserung der letzten 10 Jahre und durch geänderte Verheiratungswahrscheinlichkeiten zu stärkeren Auswirkungen bei der Bildung von Pensionsrückstellungen kommen. Gemäß AFRAC Stellungnahme 27 war der Zusatzaufwand aufgrund der Tafelumstellung noch im Bilanzjahr 2018 aufwandswirksam zu verbuchen. Es war mit einer Erhöhung der Rückstellung zwischen 5 und 15% zu rechnen. Steuerrechtlich war der Zusatzaufwand über 3 Jahre zu verteilen.

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

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

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

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

Lösung:

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

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

7

7.3.3 Rückstellungen für Pensionen im Steuerrecht

Gemäß § 14 Abs 6 EStG können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gem § 4 Abs 1 oder § 5 EStG ermitteln, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen (vgl dazu Muster unter Rz 7076) und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionengesetzes in Rentenform Pensionsrückstellungen unter folgenden Voraussetzungen bilden:

7031

- Bildung der Rückstellung ausschließlich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen.
- Erstmalige Bildung der Pensionsrückstellung im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage.
- Der Rückstellung ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr so viel zuzuführen, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Pensionszusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeitszeit auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt (Gegenwartswertverfahren).
- Die zugesagte Pension darf 80% des letzten Aktivbezuges nicht übersteigen.
- Die Pensionsrückstellung ist mit einem Rechnungszinsfuß von 6% zu berechnen.
- Die Pensionsrückstellung ist durch Wertpapiere zu decken.
- Die Pensionszusage muss angemessen sein (vgl EStR 2000 Rz 3391 ff).

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

Die versicherungsmathematische Berechnung unter Anwendung eines 6%-igen Rechnungszinssatzes ergibt einen Wert von € 23.200,-- (Vorjahr: 22.471,--).

Die Angemessenheitsprüfung unter Berücksichtigung des Aktivbezuges hielt dem Fremdvergleich stand. Die Pensionszusage beträgt weniger als 80% des Aktivbezuges. Die Voraussetzung gem § 14 Abs 6 Z 5 EStG ist damit gegeben.

7.5.4.2 Rückstellung für Gleitzeitguthaben

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

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

Die einzelnen Parameter:	
Bruttomonatsentgelt	<ul style="list-style-type: none"> ▪ anteilige Sonderzahlungen ▪ regelmäßige Prämien ▪ sonstige regelmäßige Entgeltbestandteile (zB Zulagen)
Gehaltsnebenkosten	<ul style="list-style-type: none"> ▪ SV-Dienstgeberanteil (bis zur Höchst-BGL) ▪ DB, DZ, KommSt ▪ BV-Beitrag (wenn Abfertigung „neu“)
Stundenteiler	<ul style="list-style-type: none"> ▪ unternehmensrechtlich: monatliche Stunden nach Erfahrungswerten; idR ca 21 Tage ▪ steuerrechtlich: für eine 40-Stunden-Woche = 173 (40×4,33) für eine 38,5-Stunden-Woche = 167 (38,5×4,33) ▪ Praxis: Aus Vereinfachungsgründen wird meist der steuerrechtliche Stundenteiler auch für den unternehmensrechtlichen Ansatz verwendet. ▪ Im Falle einer Teilzeitbeschäftigung wird entsprechend auf das geringere Stundenausmaß umgerechnet.
Offene Stunden	<ul style="list-style-type: none"> ▪ werden im Verhältnis 1:1 konsumiert <p>Achtung: Bei Austritt ist ein Zuschlag von 50% anzusetzen</p>

Beispiel: Bildung einer Rückstellung für Gleitzeitguthaben

7056

7

Frau Pernitsch (Steiermark) hat eine 5-Tage-Woche bei 40 Stunden. Der monatliche Teiler beträgt aufgrund von Erfahrungswerten 18 Tage. Sie bezieht als leitende Angestellte monatlich € 5.850,-- und einen Sachbezug iHv € 600,--. Zudem leistet sie regelmäßig Überstunden und erhält dafür im Durchschnitt monatlich € 700,--. Zum Bilanzstichtag hat Frau Pernitsch 10 Gleitzeitstunden offen.

Lösung:

A Berechnung des Bruttomonatsgehalts:

- ▶ € 5.850,-- Gehalt
- ▶ € 975,-- anteilige Sonderzahlungen
- ▶ € 6.825,-- **Bruttomonatsentgelt**
- ▶ Die durchschnittlichen Überstunden und der Sachbezug sind in die Berechnung nicht miteinzurechnen.

B Berechnung der Lohnnebenkosten:

- ▶ Die Höchstbeitragsgrundlage 2023 beträgt inkl Sonderzahlungen € 6.825,-- (€ 5.850,-- × 14/12)
- ▶ Bis zur Höchst-BGL: (6.825 × 28,29%) 1.930,79
- ▶ Über der Höchst-BGL: (6.825–6.825) × 7,26% 0,00
- ▶ BV-Beitrag 1,53% von 6.825,00 104,42
- ▶ Summe Lohnnebenkosten daher: 2.035,21

C Stundenteiler:

- ▶ Unternehmensrechtlich: 18 Tage zu je 8 Stunden = 144
- ▶ Steuerrechtlich: 40 Stunden × 4,33 Wochen = 173

D Rückstellung:

- ▶ Unternehmensrechtlich: (6.825 + 2.035,22) × 10/144 = 615,29
- ▶ Steuerrechtlich: (6.825 + 2.035,21) × 10/173 = 512,15
- ▶ MWR: + 103,14

7079

Rückstellungsart	Anmerkung
Gewinnbeteiligungszusagen und Leistungsprämienzusagen	Rückstellung zulässig, wenn rechtliche Verpflichtung gegenüber dem Dienstnehmer bereits am Bilanzstichtag besteht (vgl. EStR Rz 3477 und BFH-Urteil vom 12.3.1964, BStBl III 1964, 525).
Gleitzzeitüberhänge	Vgl. Rz 7055 f und EStR Rz 3523
Sozialversicherungsbeiträge der Gewerblichen Wirtschaft	Vgl. Rz 7062 f und EStR Rz 3478a
Gratifikationen	Die Zusage an Arbeitnehmer ist rückstellungsfähig, wenn sie eine Gegenleistung für die Arbeitsleistung des Vorjahres darstellt (BFH-Urteil vom 2.12.1992, BStBl 1993 II, 109).
Gutscheinmünzen	Vgl. EStR Rz 3479 sowie RWZ 2006/80, 268
Handelsvertreter	Vgl. Ausgleichsansprüche für Handelsvertreter
Haftpflichtverbindlichkeiten	Grundsätzlich nur für den Einzelfall rückstellungsfähig; nur bei typischen beruflichen Haftpflichtgefahren (BFH-Urteil vom 30.6.1983, BStBl 1984 II, 263)
Haftung für Schulden einer Tochtergesellschaft	Aufwandsrückstellung lt. KöSt Protokoll 2005 (vgl. BMF Homepage vom 11.11.2005)
Heimfallsrechte	Vgl. EStR Rz 3481
Herstellungskosten von Umlaufvermögen	Vgl. VwGH 26.5.2004, 99/14/0261
Instandhaltungspflicht	Vgl. Rz 7071. Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn der Mieter verpflichtet ist, bei Beendigung des Mietverhältnisses Inventar in gleicher Qualität wieder zurückzustellen (VwGH 11.10.57, 1164/54).
Investitionszuschüsse	Vgl. EStR Rz 3482
Jahresabschlusskosten	Vgl. Abschlussprüfung
Jubiläumsgelder	Vgl. Rz 7041 ff und EStR Rz 3422 und Rz 3484
Konventionalstrafe	Vgl. Rz 3484a EStR, siehe auch Schadenersatzansprüche
Koppelungsgeschäfte	Für drohende Verluste aus Koppelungsgeschäften ist eine Rückstellung zu bilden (vgl. EStR Rz 3485).
Kulanzleistungen	Vgl. EStR Rz 3313 und Rz 3319 und BFH-Urteil vom 20.11.1962, BStBl 1963 III, 112
Latente Steuern	Vgl. Rz 8063 ff – Latente Steuern.
Leasing	Bei drohenden Verlusten aus Leasinggeschäften muss eine Rückstellung gebildet werden (BFH-Urteil vom 15.10.1997, BStBl 1998 II, 249). Weiter siehe EStR Rz 3487
Lehrlingsausbildung	Grundsätzlich keine Rückstellungsbildung möglich. Vgl. EStR Rz 3488
Leistungsprämien	Leistungsprämien, die vom Arbeitgeber an Mitarbeiter gewährt werden, um sie am wirtschaftlichen Erfolg des Betriebes teilhaben zu lassen und deren Höhe vom Ertrag abhängt, sind in dem Jahr rückzustellen für das sie gewährt werden (BFH-Urteil vom 2.12.1992, BStBl 1993 II, 109).
Masseverwalter	Vgl. Rz 3488a EStR
Markenzeichenverletzung	Für wahrscheinliche Schadenansprüche ist eine Rückstellung anzuerkennen (vgl. <i>Altenburger</i> , SWK 1987, A I 117).
Mieterneuerungspflicht	Vgl. Instandhaltungspflicht
Miet- und Pachtverhältnis	Vgl. EStR Rz 3489
Mietmehrkosten	Bezahlt der Vermieter eine höhere Miete als er dem Untervermieter weiterverrechnen kann, ist die Differenz rückzustellen (vgl. EStR Rz 3490).
Mietzinsreserve	Keine Rückstellung lt. EStR Rz 3491
Montageüberwachung	Für anstehende Überwachung nach erfolgter Gewinnrealisierung aus Anlagelieferung ist eine Rückstellung zu bilden (vgl. EStR Rz 3492).
Nachbetreuungskosten	Vgl. Rz 7058 f sowie EStR Rz 3493 bzw. BFH-Urteil vom 10.12.1992, BStBl 1994 II, 158). Die Nachbetreuung von Brillen ist nicht rückstellungsfähig. (BFH-Urteil vom 10.12.1992, BStBl 1994 II, 158)
Nachschusspflicht	Keine Rückstellung lt. VwGH 22.4.1986, 84/14/0056 (vgl. EStR Rz 3494)
Nachschusspflicht an Pensionskassen	Vgl. Rz 3494a EStR

Voraussetzungen für die Geltendmachung sind:

- Der IFB wird in der Steuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen.
- Bei Wirtschaftsgütern, für die der IFB geltend gemacht wird, ist dieser im Anlageverzeichnis auszuweisen.

8.12 Abzugsfähigkeit von begrenzt abzugsfähigen Spenden

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

8048

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

8.12.1 Erweiterung des Spendenabsetzbarkeit seit 1.1.2016

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

Erweiterung bei den begünstigten Spendenempfängern:

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

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

8.12.2 Gesetzlich ausdrücklich aufgezählte spendenbegünstigte Einrichtungen

8049

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

10.2.4 Gliederung Gewinn- und Verlustrechnung

Eine Gliederung der GuV ist möglich nach

10005

- a) Gesamtkostenverfahren oder
- b) Umsatzkostenverfahren

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

10006

GESAMTKOSTENVERFAHREN		
Gliederung der GuV		Anmerkungen
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	
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>
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	
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>

10007

10008

10009

11.9 Beispiel eines Anhangs

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

11014

Anhang zum Jahresabschluss 31.12.20X1

I. ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE

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

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

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

II. KONZERNVERHÄLTNISSE

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

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

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

III. BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSMETHODEN

1 Anlagevermögen

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

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

Die planmäßigen Abschreibungen erfolgen linear unter Zugrundelegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

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

1.2 Sachanlagevermögen

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