



KAMMER DER **STEUERBERATER:INNEN**  
UND **WIRTSCHAFTSPRÜFER:INNEN**  
LANDESSTELLE SALZBURG

In Kooperation mit der



**PARIS**  
**LODRON**  
**UNIVERSITÄT**  
**SALZBURG**

# 1. Rechnungslegungsforum Salzburg (RLFS)

Eigenkapitalausweis und aktuelle Fragen in der  
nationalen und internationalen Rechnungslegung



02.05.2024



KAMMER DER **STEUERBERATER:INNEN**  
UND **WIRTSCHAFTSPRÜFER:INNEN**  
LANDESSTELLE SALZBURG

In Kooperation mit der



**PARIS**  
**LODRON**  
**UNIVERSITÄT**  
**SALZBURG**

# Aktuelle Themen und Entwicklungen in der nationalen Rechnungslegung

**Mario Oberndorfer, MSc (CE), B.A.**

Partner bei MOORE SKZ Wirtschaftsprüfung Steuerberatung  
GmbH



**MOORE SKZ**



## Worum geht's?

- Klein, mittelgroß, groß – Wie steht es um § 221 UGB?
- Update zur Bilanzierung von COVID-19-Zuschüssen und Energiekostenzuschüsse
  - Implikationen der SpätantragsRL auf die Rechnungslegung
- Degressive Abschreibung und Aussetzung der Maßgeblichkeit – was bedeutet das für die Rechnungslegung?
- Beschleunigte Abschreibung im UGB – geht das überhaupt?
- Inflation und Zinsen – Welche Auswirkungen müssen wir berücksichtigen?

**Klein, mittelgroß, groß**  
Wie steht es um § 221 UGB?



## § 221 UGB mit seinem europäischen Hintergrund

29.6.2013

DE

Amtsblatt der Europäischen Union

„**EU-BILANZRICHTLINIE**“

### RICHTLINIEN

RICHTLINIE 2013/34/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES

vom 26. Juni 2013

über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates

# Klein, mittelgroß, groß – Wie steht es um § 221 UGB?



## § 221 UGB mit seinem europäischen Hintergrund

Artikel 3

### Kategorien von Unternehmen und Gruppen

(1) Mitgliedstaaten, die von einer oder mehreren der Möglichkeiten in Artikel 36 Gebrauch machen, definieren Kleinunternehmen als Unternehmen, die am Bilanzstichtag die Grenzen von mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale nicht überschreiten:



	Bilanz-RL 2013/34	Bilanz-RL 2013/34	Bilanz-RL 2013/34	Bilanz-RL 2013/34
	idF	05.01.2023	05.01.2023	05.01.2023
	<b>Kleinst</b>	<b>Klein</b>	<b>Mittel</b>	<b>groß</b>
Bilanzsumme bis	350.000	4.000.000	20.000.000	20.000.000
Umsatz bis	700.000	8.000.000	40.000.000	40.000.000
Mitarbeiter bis	10	50	250	
<b>Wahlrecht der Mitgliedstaaten</b>				
Bilanzsumme bis		6.000.000		
Umsatz bis		12.000.000		

„EU-BILANZRICHTLINIE“

# Klein, mittelgroß, groß – Wie steht es um § 221 UGB?



## § 221 UGB mit seinem europäischen Hintergrund

**Österreich hat das  
Mitgliedsstaaten-Wahlrecht  
ausgeübt!**

	Bilanz-RL 2013/34	Bilanz-RL 2013/34	Bilanz-RL 2013/34	Bilanz-RL 2013/34
	idF 05.01.2023	05.01.2023	05.01.2023	05.01.2023
	<b>Kleinst</b>	<b>Klein</b>	<b>Mittel</b>	<b>groß</b>
Bilanzsumme <b>bis</b>	350.000	4.000.000	20.000.000	ab 20.000.000
Umsatz <b>bis</b>	700.000	8.000.000	40.000.000	ab 40.000.000
Mitarbeiter <b>bis</b>	10	50	250	
<i>Wahlrecht der Mitgliedstaaten</i>				
Bilanzsumme <b>bis</b>		6.000.000		
Umsatz <b>bis</b>		12.000.000		
§ 221 UGB idgF Bilanzsumme bis	350.000	5.000.000	20.000.000	ab 20.000.000
§ 221 UGB idgF Umsatzerlöse bis	700.000	10.000.000	40.000.000	ab 40.000.000
§ 221 UGB idgF Mitarbeiter bis	10	50	250	ab 250

In Kooperation mit der



## DELEGIERTE RICHTLINIE (EU) 2023/2775 DER KOMMISSION Erwägungsgründe (veröffentlicht am 21.12.2023)

- (1) Mit den Berichtspflichten im Bereich der Rechnungslegung werden verschiedene Ziele verfolgt. Sie liefern nicht nur den Anlegern an den Kapitalmärkten Informationen, sondern dienen auch der Rechenschaftslegung über frühere Transaktionen und verbessern die Corporate Governance. Um zu gewährleisten, dass diese Pflichten ihre Zwecke erfüllen, und um die Unternehmen administrativ zu entlasten, sollten diese Pflichten gestraft werden.
- (2) Angesichts der erheblichen Inflation in den Jahren 2021 und 2022 wurden die monetären Kriterien für die Bestimmung der Größenkategorie eines Unternehmens überprüft, um den Auswirkungen der Inflation Rechnung zu tragen.
- (3) Eurostat-Daten zufolge lag die kumulierte Inflationsrate im Euro-Währungsgebiet im Zehnjahreszeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. März 2023 bei 24,3 %, während sie in der gesamten EU im selben Zeitraum 27,2 % betrug.
- (4) Aus diesem Grund hält die Kommission eine inflationsbedingte Bereinigung und Aufrundung der in Artikel 3 Absätze 1 bis 7 der Richtlinie 2013/34/EU genannten Schwellenwerte um 25 % für notwendig.



# Klein, mittelgroß, groß – Wie steht es um § 221 UGB?



## § 221 UGB mit seinem europäischen Hintergrund

	Bilanz-RL 2013/34	DELEGIERTE RICHTLINIE (EU)	Bilanz-RL 2013/34	DELEGIERTE RICHTLINIE (EU)	Bilanz-RL 2013/34	DELEGIERTE RICHTLINIE (EU)	Bilanz-RL 2013/34	DELEGIERTE RICHTLINIE (EU)
idF	05.01.2023	21.12.2023	05.01.2023	21.12.2023	05.01.2023	21.12.2023	05.01.2023	21.12.2023
	<b>Kleinst</b>	<b>Kleinst</b>	<b>Klein</b>	<b>Klein</b>	<b>Mittel</b>	<b>Mittel</b>	<b>groß</b>	<b>groß</b>
Bilanzsumme bis	350.000	450.000	4.000.000	5.000.000	20.000.000	25.000.000	ab 20.000.000	ab 25.000.000
Umsatz bis	700.000	900.000	8.000.000	10.000.000	40.000.000	50.000.000	ab 40.000.000	ab 50.000.000
Mitarbeiter bis	10	10	50	50	250	250		
<i>Wahlrecht der Mitgliedstaaten</i>								
Bilanzsumme bis			6.000.000	7.500.000				
Umsatz bis			12.000.000	15.000.000				
§ 221 UGB idgF Bilanzsumme bis	350.000	450.000	5.000.000	????	20.000.000	25.000.000	ab 20.000.000	ab 25.000.000
§ 221 UGB idgF Umsatzerlöse bis	700.000	900.000	10.000.000	????	40.000.000	50.000.000	ab 40.000.000	ab 50.000.000
§ 221 UGB idgF Mitarbeiter bis	10	10	50	50	250	250	ab 250	ab 250

# Klein, mittelgroß, groß – Wie steht es um § 221 UGB?



## § 246 UGB muss ebenfalls adaptiert werden

	Umsatz idgF	Umsatz neu	Bilanzsumme idgF	Bilanzsumme neu
Netto (Art 3 (7))	20 MEUR	25 MEUR	40 MEUR	50 MEUR
Brutto (+20%) (Art 3 (8))	24 MEUR	30 MEUR	48 MEUR	60 MEUR

### RL 2013/34 Art 3 (8)

Die Mitgliedstaaten gestatten, dass bei der Berechnung der in den Absätzen 5 bis 7 genannten Größenmerkmale weder die Verrechnung nach Artikel 24 Absatz 3 vorgenommen wird noch infolge der Anwendung des Artikels 24 Absatz 7 Posten herausgenommen werden. In diesen Fällen werden die Größenmerkmale in Bezug auf die **Bilanzsumme und die Nettoumsatzerlöse um 20 % erhöht.**

# Klein, mittelgroß, groß – Wie steht es um § 221 UGB?



## DELEGIERTE RICHTLINIE (EU) 2023/2775 DER KOMMISSION (veröffentlicht am 21.12.2023)

Artikel 2

### Umsetzung

(1) Die Mitgliedstaaten setzen die Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, die erforderlich sind, um dieser Richtlinie bis spätestens 24. Dezember 2024 nachzukommen. Sie teilen der Kommission unverzüglich den Wortlaut dieser Vorschriften mit.

Sie wenden diese Vorschriften auf Geschäftsjahre an, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen.

Abweichend von Unterabsatz 2 dürfen die Mitgliedstaaten den Unternehmen gestatten, diese Vorschriften auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.

Bei Erlass dieser Vorschriften nehmen die Mitgliedstaaten in den Vorschriften selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf diese Richtlinie Bezug. Die Mitgliedstaaten regeln die Einzelheiten dieser Bezugnahme.



## Umsetzung und Auswirkung in Österreich?

- Anpassungsverordnung dürfte fertig sein, aber noch nicht unterfertigt
- Konzernrechnungslegungsschwellenwerte sind ebenfalls anzupassen
- Möglichkeit des rückwirkenden Wegfalls der Abschlussprüfungspflicht
- Möglichkeit, dass doch keine Abschlussprüfungspflicht entsteht
- Unsicherheit in der Praxis (eigener Fall)
  - Unternehmen ist derzeit **groß** iSd UGB
  - Unternehmen ist auf Basis neuer Größenklassen **mittelgroß**
  - Wegfall der Rechtsfolgen bei Anwendung ab 01.01.2024 erst mit GJ 2026
  - → **Nachhaltigkeitsberichterstattungspflicht ausschließlich in 2025???**

**Update** zur Bilanzierung von  
COVID-19-Zuschüssen und  
Energiekostenzuschüsse



## COVID-19-Rückforderungen

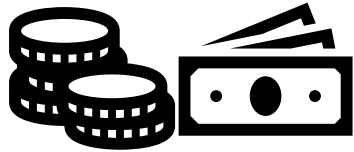
- In der Praxis auftretende Rückforderungsfälle:
- Spätantrag
  - Kein ausreichendes De-Minimis-Kontingent
  - Kein ausreichender Schadenbetrag
- Überschreitungen innerhalb des Unternehmensverbundes
- Feststellungen im Rahmen von nachträglichen Prüfungen/BPs
  - Insbesondere iZm Bestandszinsen



## COVID-19-Rückforderungen – Schwierigkeiten in der Praxis AFRAC Fachinformation vom Jänner 2024 – Punkt 3.

- Sind der Unternehmensverbund und dessen Überförförderung auf die nationalen Konzernunternehmen begrenzt? → **AGVO-Unternehmensverbund mit nationalem Teil**
- Wie wirken sich unterschiedliche Förderhöchstgrenzen auf die Ermittlung der Überförförderung aus? → **De-Minimis vs. Framework-Grenzen**
- Sind unterschiedliche Förderinstrumente zwecks Ermittlung der Überförförderung zu addieren? → **Section 3.1.-Instrumente vs. Section 3.12.-Instrumente**
- Welche Bedeutung hat das First-Come-First-Served-Prinzip bei Beurteilung der Rückzahlungsverpflichtung des einzelnen Konzernmitglieds? → **freiwilliger Verzicht oder Antragsreihenfolge?**

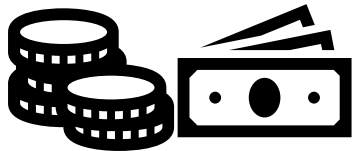
# Update zur Bilanzierung von COVID-19-Zuschüssen und Energiekostenzuschüsse & Implikationen SpätantragsRL



## Ergänzungsantrag

Ergänzungsantrag = es sind noch keine Auszahlungen zu AB III oder VE III erfolgt

## Spätantrag



## Umwidmungsantrag

Umwidmungsantrag = Auszahlungen zu AB III oder VE III sind bereits erfolgt

De-minimis-Beihilfe

Schadensausgleich



## SpätantragsRL – Implikationen

### Aktiva

#### **Ergänzungsantrag**, weil

- In der Regel Forderung auf Grund des Rechtsanspruches bereits aktiviert
- **Werterhellung**, da Antragsfrist 01.04.2024?
  - Wertberichtigung notwendig?
  - Abschreibung notwendig?

### Passiva

#### **Umwidmungsantrag**, weil

- Förderung bereits ausbezahlt wurde
  - **Werterhellung**, da Antragsfrist 01.04.2024?
    - Rückzahlung evident?
  - Rückzahlung wahrscheinlich?

## SpätantragsRL - AFRAC Fachinformation vom Jänner 2024 – Punkt 3.

- Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen und Antragstellung bis zur Aufstellung des Abschlusses oder wird ein solcher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt, ist dies bei der Beurteilung des Bestehens eines Rückforderungsanspruchs bzw eines Auszahlungsanspruchs entsprechend zu berücksichtigen (vgl AFRAC-Fachinformation COVID-19, Rz 33 f).
- **Förderung wurde ausbezahlt (=Umwidmungsantrag)**
  - Bei hinreichender Wahrscheinlichkeit des Bestehens eines Rückforderungsanspruchs ist eine Rückstellung,
  - bei Sicherheit dem Grunde und der Höhe nach eine Verbindlichkeit zu passivieren
- **Förderung noch nicht ausbezahlt (=Ergänzungsantrag)**
  - im Rahmen der Bewertung der offenen Forderung gegenüber der COFAG ist Rückzahlungsrisiko entsprechend zu berücksichtigen.
- **Generell:** Zur Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes VFE-Lage kann auch eine entsprechende Anhangangabe erforderlich sein.



## COVID-19-Rückforderungen – Schwierigkeiten in der Praxis AFRAC Fachinformation vom Jänner 2024 – Punkt 3.

- Punkt 4.9. der Ausfüllhilfe zur SpätrantragsRL:
- Der Adressat hat im Antrag Folgendes anzugeben:  
....
- **eine Reihenfolge der Spätrantragsteller, nach der die De-minimis-Beihilfe gewährt wird.** Ist eine Gewährung oder Umwidmung im Ausmaß wie beantragt nicht für sämtliche Spätrantragsteller im Unternehmensverbund möglich, erfolgt eine Kürzung entsprechend dieser Reihung. Die Kürzungen werden beginnend vom Letztgereihten vorgenommen.

**Verzicht zu Gunsten der Mutter möglich?**



## COVID-19-Rückforderungen – Schwierigkeiten in der Praxis AFRAC Fachinformation vom Jänner 2024 – Punkt 3.

- **Stolperfallen in der Praxis**

„Diese Unklarheiten sind bei der Beurteilung des Rückforderungsanspruchs sowohl hinsichtlich des Grundes (Wahrscheinlichkeit des Bestehens) als auch hinsichtlich der Höhe zu berücksichtigen, ebenso **konzerninterne Vereinbarungen über die Verteilung einer allfälligen Rückzahlungsverpflichtung.**“ (AFRAC RZ 15)

**In der Praxis wird diskutiert ob ein freiwilliger Verzicht nicht auch ein Verstoß gegen das Verbot von Einlagenrückgewähr darstellt.  
zB: Punkt 4.9. Ausfüllhilfe zur SpätrantragsRL:**



## EKZ I und EKZ II - AFRAC Fachinformation vom Jänner 2024 – Punkt 4.

- Entsprechend Punkt 11.6 der Richtlinie zum Energiekostenzuschuss für Unternehmen 2 „besteht kein Rechtsanspruch auf eine Förderung“.
- Anders als bei COVID-19-Beihilfen kann kein Rechtsanspruch abgeleitet werden (RZ 8) → Aktivierung der Forderung, nur dann wenn:
  - am Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind **UND**
  - der Zuschuss spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist



## EKZ I und EKZ II - AFRAC Fachinformation vom Jänner 2024 – Punkt 4.

- Sachlichen Voraussetzungen:
  - das Vorliegen förderungsfähiger Kosten
- Keine sachliche Voraussetzung:
  - Das unmittelbare Erfüllen der Selbstverpflichtungen
- Selbstverpflichtungen sind relevant für spätere Beurteilung der Forderung bzw. für das Entstehen einer Rückstellung und Verbindlichkeit
  - zB: Gewinnausschüttungsverbot einerseits als unmittelbare Antragsvoraussetzung und später als Rückzahlungstatbestand

# Update zur Bilanzierung von COVID-19-Zuschüssen und Energiekostenzuschüsse & Implikationen SpätantragsRL



austria wirtschaftsservice

Austria Wirtschaftsservice Gesellschaft mbH  
Walcherstraße 11A • 1020 Wien

FB.NR.: 227076k • HG Wien • DVR: 0036609 • UID: ATU55681202

## EKZ I und EKZ II - AFRAC Fachinformation vom Jänner 2024 – Punkt 4.

- Gewährung des EKZ II **mittels Förderzusage** bis zur Aufstellung des Abschlusses im Werterhellungszeitraum:

**anders als bei COVID-19-Förderungen!!**

Produkt-Nr.:	P2	I
Datum:	13.12.2023	
<b>Ihr aws Kontakt:</b>		
Name:	Beratung Energiekostenzuschuss	
Tel.:	+43 (1) 26 77 999	
Email:	energiekostenzuschuss@aws.at	

<b>FÖRDERUNGSZUSAGE</b> Energiekostenzuschuss für Unternehmen 2 GmbH, FN.: 21 P24
--

In Kooperation mit der



## EKZ II - AFRAC Fachinformation vom Jänner 2024 – Punkt 4.

- Selbstverpflichtungen (nicht abschließend):
  - Energiesparmaßnahmen (Punkt 8.2. der RL)
  - Verpflichtung zum steuerlichen Wohlverhalten (Punkt 8.3. der RL)
  - **Gewinnausschüttungsbeschränkung (Punkt 8.4. der RL)**
    - **Bis 20.04.2024 Verbot von Ausschüttungen**
    - **Bis 20.06.2024 sind Ausschüttungen an wirtschaftl. Verhältnisse anzupassen**
  - Bonibeschränkung (Punkt 8.5. der RL)
  - Beschäftigungsgarantie (Punkt 10.5.2. der RL)



Degressive Abschreibung und  
Aussetzung der Maßgeblichkeit  
was bedeutet das für die  
Rechnungslegung?



## Warum reden wir darüber?

- Einerseits weil die Maßgeblichkeit ausgesetzt wurde
- Häufiger Fehler in der Praxis – GoB-Konformität
- Kann kurzfristig zur Belastung für Unternehmer mit Verlustjahren werden



## Gesetzliche Bestimmungen – § 204 (1) UGB

- Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei den Gegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich **wirtschaftlich genutzt** werden kann.
- „Die **gewählte Abschreibungsmethode soll den Nutzungsverlauf abbilden** und ist für Anlagen mit gleichartigen Nutzungsverläufen identisch festzulegen. ...
- Der bei der **Methodenwahl vorhandene Ermessensspielraum wird durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt**“  
„Janschek/Jung in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht, Band I, 2. Aufl. (2019), § 204, I. Kommentierung UGB [Rz 1 – 72]“



## Empfehlungen aus der Literatur zur Anwendbarkeit im UGB

- Bei **Anlagen mit im Zeitablauf steigenden Reparaturaufwendungen** führt diese Methode zu einer gleichmäßigeren Belastung der Perioden als die lineare Methode (*Thiele/Breithaupt* in Baetge/Kirsch/Thiele, § 253 Rz 249) „*Janschek/Jung in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht, Band I, 2. Aufl. (2019), § 204, I. Kommentierung UGB [Rz 1 – 72]*“
- Die degressive Abschreibung wird auch bei **technisch rasch veraltenden Anlagen** empfohlen (*Thiele/Breithaupt* in Baetge/Kirsch/Thiele, § 253 Rz 253). „*Janschek/Jung in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht, Band I, 2. Aufl. (2019), § 204, I. Kommentierung UGB [Rz 1 – 72]*“



## Was hat es nun mit der Aussetzung der Maßgeblichkeit auf sich?

- **EStR 3261**

Damit vor dem Hintergrund der COVID-19-Krise dem mit dem KonStG 2020 primär verfolgten Zweck der Investitionsförderung und Konjunkturbelebung bestmöglich entsprochen wird, besteht für Anschaffungen und Herstellungen **bis zum 31.12.2022 die Berechtigung**, die **degressive Abschreibung** gemäß [§ 7 Abs. 1a EStG 1988 unabhängig vom Unternehmensrecht vorzunehmen](#) (keinerlei Maßgeblichkeit, [§ 124b Z 356 letzter Satz EStG 1988](#) idF ÖkoStRefG 2022 Teil I).

**§ 5 (1) EStG:** Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, **sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.**



## Gesetzliche Bestimmung – § 7 (1a) EStG

- **kann** auch in fallenden Jahresbeträgen nach einem unveränderlichen Prozentsatz **von höchstens 30% erfolgen** (degressive Absetzung für Abnutzung)
- ist auf den jeweiligen Buchwert (Restbuchwert) anzuwenden
- Nicht zulässig sind:
  - Wirtschaftsgüter mit Sonderform der AfA gem. § 8, mit Ausnahme E-Fahrzeuge
  - Gebrauchte Wirtschaftsgüter
  - Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen



## Gesetzliche Bestimmungen - § 124b Z 356

- Erstmalig für Anschaffungen/Herstellungen nach dem 30.06.2020
- „Für **vor dem 1. Jänner 2023** angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter **kann** die degressive Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe des § 7 Abs. 1a in der Fassung [BGBl. I Nr. 96/2020](#) **unabhängig von der im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss vorgenommenen Abschreibung in Anspruch genommen werden**“



## Erläuterung des Gesetzgebers

„Für nach **diesem Zeitpunkt (Anm. nach 31.12.2022)** erfolgende Anschaffungen oder Herstellungen ist die **Inanspruchnahme der degressiven Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 Abs. 1a im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 hingegen nur noch nach Maßgabe des Unternehmensrechts möglich**; ab diesem Zeitpunkt kann jedoch bereits der Investitionsfreibetrag nach Maßgabe des § 11 als konjunkturstärkende Maßnahme in Anspruch genommen werden.“ (1293 der Beilagen XXVII. GP - Regierungsvorlage – Erläuterungen zur ÖkoStRefG 2022)

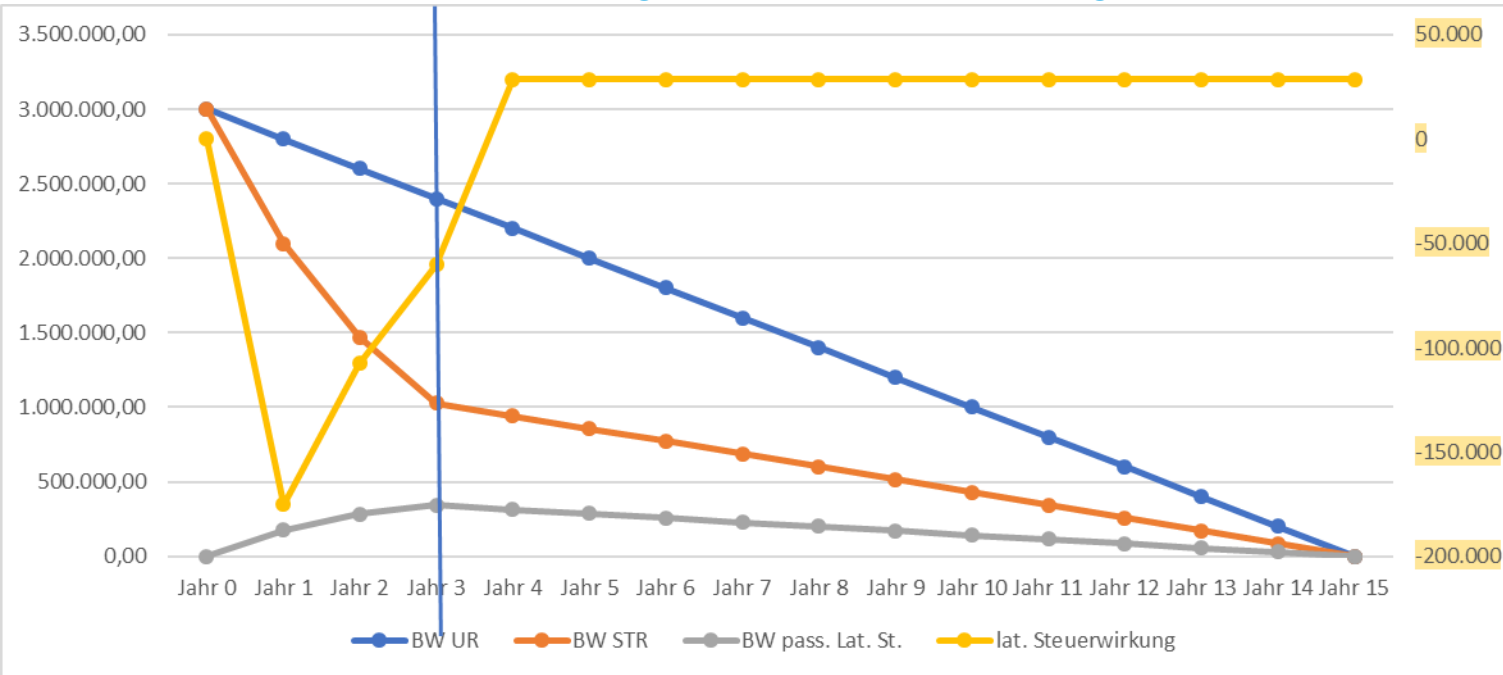
**→ Maßgeblichkeit gilt wieder → degressive AfA für § 5 (1) EStG nur möglich, wenn GoB-Konform - für andere Gewinnermittlungsarten weiterhin möglich**



# Degressive Abschreibung und Aussetzung der Maßgeblichkeit



## Exkurs: latente Steuer und degressive Abschreibung – AK 3 MEUR; ND 15 Jahre



**Jahr 1:** UR und STR Gewinn; EK 800.000

**Jahr 2:**  
 EBIT -700 TEUR,  
 KÖSt -1,75 TEUR  
 Lat.St. -107 TEUR  
 JÜF - 808,75

→ **Negatives EK iHv -8,75 TEUR**

# Degressive Abschreibung und Aussetzung der Maßgeblichkeit



AK/HK	3.000.000,00			
ND in Jahre	15			
Anschaffung	01.01.2022			
			25% KÖSt	
	BW UR	BW STR	BW pass. Lat	lat. Steuerwirkung
	linear	degressiv		
Jahr 0	3.000.000,00	3.000.000,00	0	0
Jahr 1	2.800.000,00	2.100.000,00	175.000,00	-175.000,00
Jahr 2	2.600.000,00	1.470.000,00	282.500,00	-107.500,00
Jahr 3	2.400.000,00	1.029.000,00	342.750,00	-60.250,00
Jahr 4	2.200.000,00	943.250,00	314.187,50	28.562,50
Jahr 5	2.000.000,00	857.500,00	285.625,00	28.562,50

**Der Wechsel von der degressiven AfA auf die lineare AfA im Jahr 02 vermeidet, dass das Eigenkapital negativ wird, da keine Dotierung einer passiven latenten Steuer vorgenommen werden muss.**

Anm: es kommt lediglich zur Steuerverschiebung

	BW UR	BW STR	BW pass. Lat.	Steueraufwand	
	linear	degressiv			
Jahr 0	3.000.000,00	3.000.000,00			
Jahr 1	2.800.000,00	2.100.000,00	175.000,00	-175.000,00	
Jahr 2	2.600.000,00	1.950.000,00	162.500,00	12.500,00	<b>Wechsel auf lineare AfA</b>
Jahr 3	2.400.000,00	1.800.000,00	150.000,00	12.500,00	

In Kooperation mit der

# Beschleunigte Gebäudeabschreibung im UGB geht das überhaupt?



## Gesetzliche Grundlage § 204 (1) UGB

- Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei den Gegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich **wirtschaftlich genutzt** werden kann.
- „Die **gewählte Abschreibungsmethode soll den Nutzungsverlauf abbilden** und ist für Anlagen mit gleichartigen Nutzungsverläufen identisch festzulegen. ...
- Der bei der **Methodenwahl vorhandene Ermessensspielraum wird durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt**“ *„Janschek/Jung in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht, Band I, 2. Aufl. (2019), § 204, I. Kommentierung UGB [Rz 1 – 72]“*



## Gesetzliche Grundlage § 8 (1) iVm (1a) EStG

(1) Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2,5%. Davon abweichend beträgt bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 1,5%.

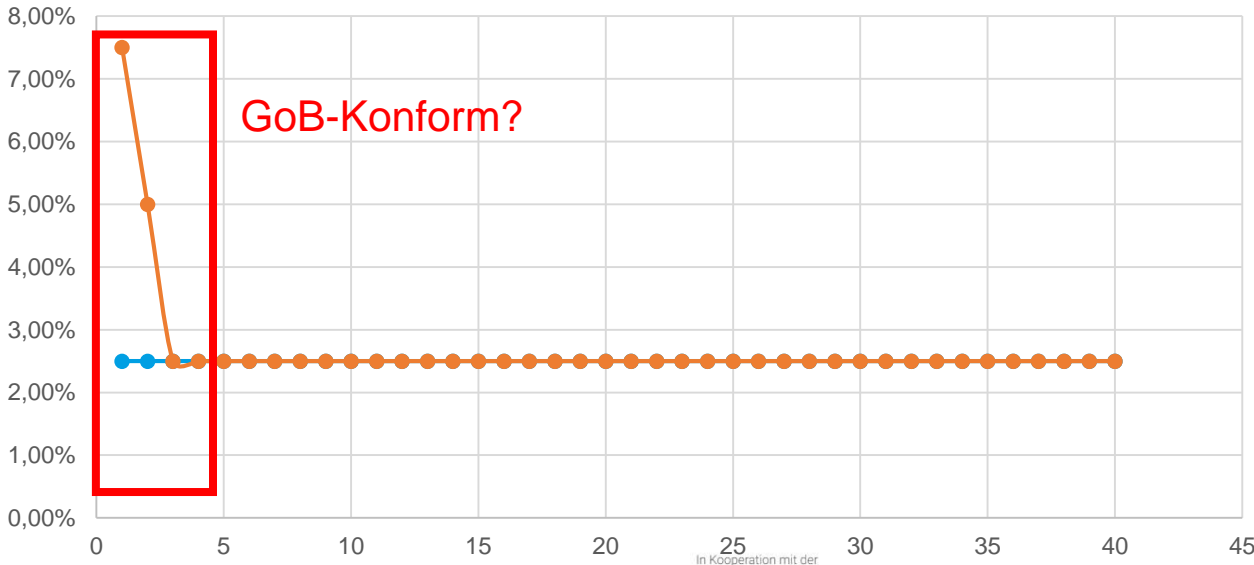
(1a) Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung beträgt diese abweichend von Abs. 1 **höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des jeweiligen Prozentsatzes** gemäß Abs. 1. § 7 Abs. 2 ist nicht anzuwenden.



## Abschreibungsplan – tatsächlicher Nutzenverlauf?

Nicht GoB-konform sind Abschreibungsmethoden, die dem Nutzungsverlauf des Anlagegegenstandes offensichtlich widersprechen (*Coenenberg*<sup>23</sup>, 157);

*Janschek/Jung in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht, Band I, 2. Aufl. (2019), § 204, I. Kommentierung UGB [Rz 1 – 72]*



Wertverzehr kann bedingt sein durch:

- Technische Ursachen
- Wirtschaftliche Ursachen
- Rechtlicher Ursachen



## Gibt es dann eine Maßgeblichkeit?

- Bei der degressiven AfA explizit ausgeschlossen.
- Bei der beschleunigten AfA im Gesetzestext keine Ausschluss der Maßgeblichkeit vorgesehen – aber:
- § 8 (1) EStG stellt mangels gleicher Bestimmung im UGB eine Beschränkung dar
  - § 8 (1a) ist steuerlich eine Sonder-AfA zur Konjunkturförderung
- **Keine Maßgeblichkeit; MWR in den ersten zwei Jahren inkl. passiver latenter Steuern**

# **Inflation und Zinsen** welche Auswirkungen müssen wir berücksichtigen?





## Aktuelle Prognosen (Stand März 2024)

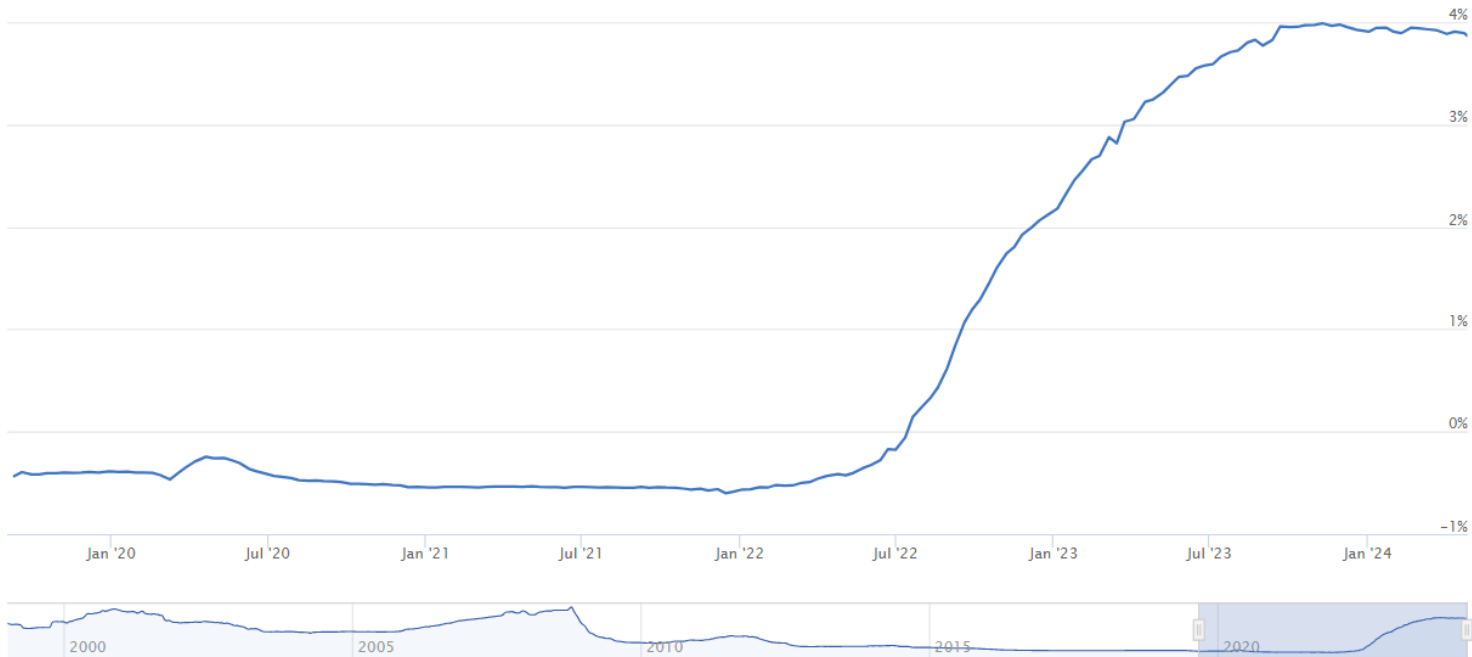
### OeNB-Inflationsprognose vom März 2024

	Prognose				Revisionen gegenüber Dezember 2023		
	2023	2024	2025	2026	2024	2025	2026
	Veränderung zum Vorjahr in %				in Prozentpunkten		
HVPI-Inflation	7,7	3,6	2,7	2,3	-0,4	-0,3	-0,2
Nahrungsmittel insgesamt	10,0	4,8	3,5	2,5	0,9	0,5	0,5
<i>davon unverarbeitete Nahrungsmittel</i>	7,6	3,4	x	x	1,3	x	x
<i>davon verarbeitete Nahrungsmittel</i>	10,6	5,1	x	x	0,8	x	x
Industriegüter ohne Energie	6,4	2,4	x	x	-0,3	x	x
Energie	6,9	-3,5	-6,2	-2,3	-3,5	-8,0	-4,8
Dienstleistungen	7,8	5,3	x	x	-0,4	x	x
HVPI ohne Energie	7,8	4,3	3,5	2,8	-0,1	0,5	0,3
HVPI ohne Energie und Nahrungsmittel	7,3	4,2	3,5	2,9	-0,3	0,5	0,2

Quelle: OeNB, Statistik Austria.

<https://www.oenb.at/dam/jcr:0da1e8bd-0337-4ec9-a14d-af6a9265e83b/oenb-report-2024-2-prognose.pdf>

# Inflation und Zinsen – 3M-Euribor 02.09.2019 – 26.04.2024



<https://www.euribor-rates.eu/de/aktuelle-euribor-werte/2/euribor-zinssatz-3-monate/>



## AKTIVA – Bewertung von Sachanlagevermögen und Vorräten

- Für das Anlagevermögen ist das **gemilderte Niederstwertprinzip** anzuwenden.
- Ist im Umlaufvermögen der Marktpreis oder der Börsenkurs niedriger, ist das **strenge Niederstwertprinzip** anzuwenden.
- Sachanlagevermögen und Vorräte: **Nominalwertprinzip & Anschaffungskostenprinzips** → **Inflation hat keine Auswirkung auf den Bilanzansatz nach Herstellung/Anschaffung**
- *Das österreichische Steuerrecht hält seit jeher am Nominalwertprinzip fest. Demgemäß folgen die Steuergesetze dem Grundsatz "1 Euro = 1 Euro", Klover, Nominalwertprinzip und Inflation im Steuerrecht, ÖStZ 2022/391 (393);*



## AKTIVA – Bewertung von Sachanlagevermögen und Vorräten

- Eine **Deflation** erfordert eine außerplanmäßige Abschreibung im Sachanlagevermögen sowie in den Vorräten.
- Deflation würde dazu führen, dass der beizulegende Wert/Marktpreis sinkt

**Ist Deflation auch in der EU denkbar?**

**KURIER** Abo Anmelden Menü

K+ Schlagzeilen Nahost-Konflikt Mental Health "Diana hört auf" Inland Ausland Sport Stars Österreich

Google Anzeigen Feedback senden Warum sehe ich diese Werbung?

**WIRTSCHAFT**  
**Preise fallen: Erneut Deflation in China**

In Österreich kennen die Preise seit Längerem nur eine Richtung; nach oben. In China verhält es sich aktuell umgekehrt: Die Preise fallen.

09.11.23, 12:27

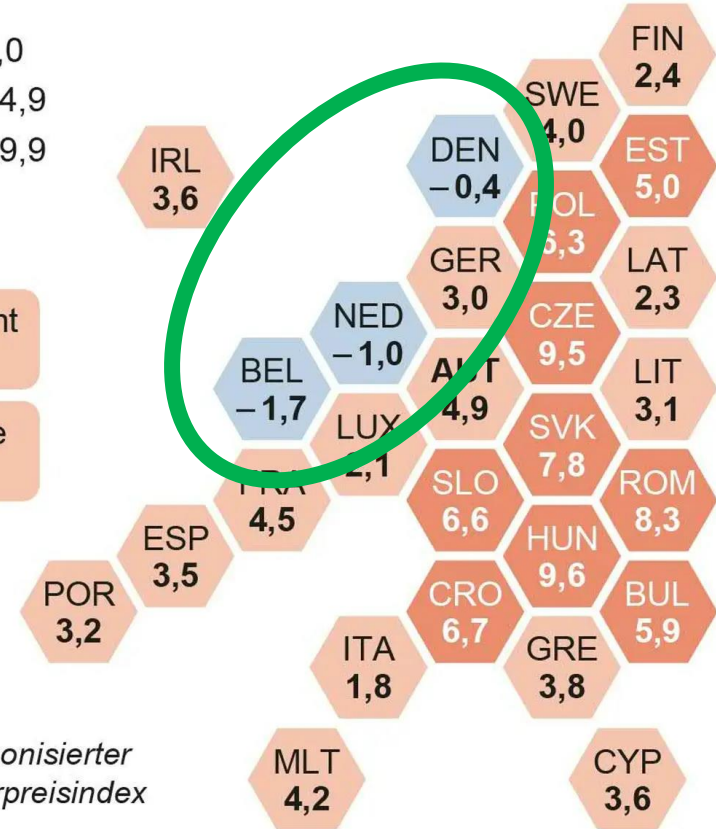
## Inflation in der EU

im Oktober 2023, Veränderung zum Vorjahr in Prozent



EU gesamt  
3,6

Eurozone  
2,9



Basis: Harmonisierter  
Verbraucherpreisindex

Grafik: © APA, Quelle: Eurostat

## AKTIVA – Bewertung von Sachanlageve

- Eine **Deflation** erfordert eine außerplanmäßige Abschreibung im Sachanlagevermögen sowie in den Vorräten.
- Deflation würde dazu führen, dass der beizulegende Wert/Marktpreis/Wiederbeschaffungspreis sinkt

<https://www.trend.at/news/inflation-im-oktober-auf-54-prozent-gesunken>



## AKTIVA – Festwertverfahren, § 209 Abs 1 UGB

- Erstmaliger Zugang zu (reduzierten) AK/HK als Festwert – KANN-Bestimmung
  - Keine laufende Abschreibung
  - Zugänge in Folge als Aufwand verbucht – alle 5 Jahre Bestandsaufnahme
    - Typisch für Hilfs- und Betriebsstoffe, Werkzeuge, Wäsche und Besteck/Geschirr
- ESTR 2277: Unter bestimmten Voraussetzungen dürfen Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Sachanlagevermögens zu einer Gruppe zusammengefasst werden und mit einem gleich bleibenden Wert (Festwert) in der Bilanz ausgewiesen werden:
  - Es muss sich um **gleichartige Wirtschaftsgüter** handeln.
  - Die Gruppe unterliegt hinsichtlich Größe, Wert und Zusammensetzung voraussichtlich **nur geringen Veränderungen**. → „+10% Preissteigerung?“ „Anpassung ab 10% als notwendig erachtet“ (Urnik/Urtz/Ketter in Straube/Ratka/Rauter<sup>3</sup>, § 209 Rz 5 mwN)
  - Der **Gruppenbestand wird regelmäßig ersetzt**, so dass Abgänge und Abschreibungen durch entsprechende Zugänge ausgeglichen werden.
  - Der Gesamtwert der Gruppe muss von **untergeordneter Bedeutung** im Verhältnis zum Wert des Gesamtvermögen sein.



## AKTIVA – Gruppenbewertung – Durchschnittspreisverfahren, § 209 Abs 2 UGB

- **Gleichartige** Gegenstände können zusammengefasst mit dem **gewogenen Durchschnittswert** angesetzt werden – *artgleich* oder *funktionsgleich*

### **Bewertung zum gewogenen Durchschnittspreis:**

- Durchschnitt der jeweiligen Menge gewichteten Preise des Anfangsbestandes und Zugänge des ges. Geschäftsjahres wird berechnet.
- Dieser Durchschnittswert auf die Abgänge des jeweiligen Geschäftsjahres sowie der Endbestand der Gegenstände angewendet
- **Keine Überbewertung der Aktiva, aber Scheingewinnrealisierung auf Grund zu niedrigen Verbrauch**
- Real- bzw. Substanzgewinn ist bei Inflation **niedriger** als der Nominalgewinn.



## AKTIVA – Abzinsung von un- oder unterverzinslichen langfristigen Forderungen

- Forderungen sind mit dem Wert aus **niedrigeren** Börsenkurs oder Marktpreis, der sich am **Abschlussstichtag** ergibt, anzusetzen.
- Un- oder unterverzinslichen Forderungen sind verpflichtend abzuschreiben.
- Eine Abzinsung ist bei Forderungen **über 12 Monaten** erforderlich.
- Ein **Abzinsungsbedarf langfristiger Forderungen** entsteht durch hohe Preissteigerungen (Zinserhöhung zur Eindämmung der Inflation). Diese Forderungen werden entweder nicht verzinst oder unterverzinst.





## AKTIVA – Festverzinsliche Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens

- Liegt die Bewertung von festverzinsliche Wertpapiere des Umlaufvermögens unter den Anschaffungskosten ist zwingend abzuwerten. Diese sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben.
- Die infolge der Inflation steigenden Zinsen führen zu sinkenden Börsenkursen und damit zu einem zwingenden Abwertungserfordernis.
- **§ 204 UGB** - Gegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, der ihnen am Abschlussstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen beizulegen ist. **Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.**
  - *Für Wertminderung Behalteabsicht des Unternehmens relevant, weil bei Endfälligkeit und Rückfluss der Nominale keine Wertminderung realisiert wird.*
- festverzinsliche Wertpapiere des Umlaufvermögens unter den Anschaffungskosten sind zwingend abzuwerten



## PASSIVA – Bewertung von Verbindlichkeiten

§ 211(1) UGB: **Verbindlichkeiten** sind zu ihrem **Erfüllungsbetrag**, **Rentenverpflichtungen** zum **Barwert** der zukünftigen Auszahlungen anzusetzen. **Rückstellungen** sind mit dem **Erfüllungsbetrag** anzusetzen, der **bestmöglich zu schätzen ist**. ....

Zu Z 25 (§ 211): „... Der Begriff „**Erfüllungsbetrag**“ weist klarer als der bisherige „Rückzahlungsbetrag“ darauf hin, dass nicht nur Geldleistungsverpflichtungen, sondern auch Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen umfasst sind (Kozikowski/Schubert in Beck Bil-Komm7 § 253 Rz 51). Mit dem Begriff soll außerdem klargestellt werden, dass in die Betrachtung – unter Einschränkung des Stichtagsprinzips – **künftige Preis- und Kostensteigerungen einzubeziehen sind**.“  
(367 der Beilagen XXV. GP - Regierungsvorlage – Erläuterungen)

## PASSIVA – Wertsicherungsvereinbarungen

**Tatsächliche Erhöhung des Index zum Bilanzstichtag im Vergleich zum VJ**

### **Wertsicherungsklausel mit Mindestspanne**

Kommt es zu keiner Überschreitung der Mindestspanne, ist für die **bereits verwirklichte** Erhöhung eine Rückstellung zu bilden.

### **Wertsicherungsklausel ohne Mindestspanne**

Indexerhöhung führt zu einer entsprechenden **Erhöhung** der **Verbindlichkeit**.

## PASSIVA – Rückstellungen

### Berücksichtigung von Preissteigerungen

- Künftige Preissteigerungen berücksichtigen, wenn
  - hinreichend sicher und
  - im Werterhellungszeitraum bekannt (oder vor Stichtag) wurde
- → gilt für Aufwands- und Verbindlichkeitsrückstellung
- **Drohverlustrückstellungen können zB insbesondere durch lange Fixpreise entstehen (Projektgeschäft)**

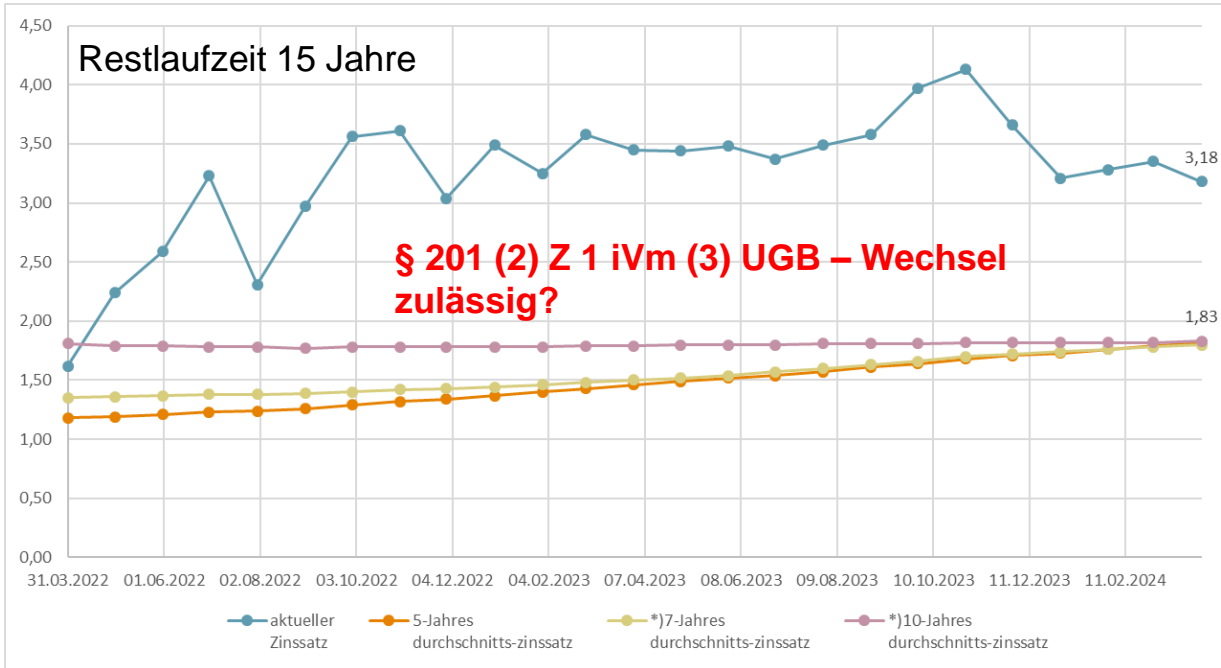
## PASSIVA – Rückstellungen für Sozialkapital

### AFRAC 27 RZ 41 (ua)

Zur Bewertung der ...verpflichtung ist einer der beiden folgenden Zinssätze anzuwenden:

- a) der Zinssatz, zu dem sich ein Unternehmen mit hochklassiger Bonitätseinstufung am Abschlussstichtag der durchschnittlichen Restlaufzeit der Verpflichtungen im Wesentlichen entsprechendes Fremdkapital beschaffen kann (**aktueller Zinssatz**), oder
- b) der Zinssatz, der sich als Durchschnitt
  1. aus dem **gemäß a) ermittelten Zinssatz** zum Abschlussstichtag **und**
  2. den gemäß ermittelten Zinssätzen der vorangegangenen **vier bis neun** Abschlussstichtage ergibt (Durchschnittzinssatz). Der gewählte Zinssatz und seine Ermittlung sind stetig anzuwenden.

## PASSIVA – Rückstellungen für Sozialkapital



## PROGNOSE

Stichtag	aktueller Zinssatz	5-Jahres durchschnitts-zinssatz	*)7-Jahres durchschnitts-zinssatz	*)10-Jahres durchschnitts-zinssatz
31.12.2024	3,18	2,18	1,96	1,90
31.12.2025	3,18	2,68	2,16	2,02
31.12.2026	3,18	3,15	2,47	2,19
31.12.2027	3,18	3,26	2,83	2,33
31.12.2028	3,18	3,18	3,16	2,47

<https://avoe.at/bibliothek/sozialkapital/ugb-zinssaetze/>



## PASSIVA – Sozialkapitalrückstellungen

### Gehaltstrends

#### AFRAC 27 zu RZ (35):

**Übliche Karriereschritte** sind solche, die bei einem gewöhnlichen Karriereverlauf ohne besonderes Zutun des Unternehmens oder des Arbeitnehmers eintreten (z.B. Vorrückungen aufgrund zunehmender Berufserfahrung oder typische Karrierestufen in einem bestimmten Beruf) und die von einem Großteil vergleichbarer Arbeitnehmer auch tatsächlich erreicht werden. Da diese Karriereschritte ohne weiteres Zutun des Unternehmens eintreten, sind sie bei der Bewertung der Rückstellungen zu **berücksichtigen**

**AFRAC 27 zu Rz (36):** Verlässliche Annahmen zur künftigen Entwicklung des Geldwertes (eines Geldwertindex) oder damit i.d.R. weitgehend korrelierender Veränderungen von Löhnen und Gehältern sowie Pensionen sind in der Praxis häufig schwer verfügbar. Aus diesem Grund ist es vertretbar, für diese Annahmen einen **Durchschnittswert aus der Vergangenheit heranzuziehen**, sofern **nicht verlässlichere Informationen vorhanden** sind.



## PASSIVA – Sozialkapitalrückstellungen

### Gehaltstrends

- Faktoren wie Wirtschaftslage, **Arbeitsmarkt** oder Inflation haben **wesentlichen Einfluss**.

#### **BEISPIEL KV-WT Buchhalter Einstiegsgehalt**

Buchhalter	BG III a)	Veränderung	KV-Erhöhung	100,00
01.01.2019	1.735,80	0,68%	3,10%	103,10%
01.01.2020	1.819,20	4,80%	2,35%	105,52%
01.01.2021	1.846,50	1,50%	1,50%	107,11%
01.01.2022	1.930,50	4,55%	3,15%	110,48%
01.01.2023	2.155,50	11,66%	7,85%	119,15%
01.01.2024	2.348,00	8,93%	8,90%	129,76%

#### **Vorgehensweise in der Praxis:**

- Für 2023: 3-6% einmalige Gehaltserhöhung und langfristig mit Inflationsziel der EZB 2%

Veränderung seit 31.12.2018 36,195%  
CAGR 5,28%





KAMMER DER **STEUERBERATER:INNEN**  
UND **WIRTSCHAFTSPRÜFER:INNEN**  
LANDESSTELLE SALZBURG

In Kooperation mit der



**P**ARIS  
**L**ODRON  
**U**NIVERSITÄT  
**S**ALZBURG

## Disclaimer

Diese Folien dürfen nicht weitergegeben werden. Die Folien sind unverbindlich aus den vorhandenen Rechtstexten und Unterlagen abgeleitet und erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit und Richtigkeit. Sie sind als freiwillige Information gedacht und das Zutreffen kann nicht garantiert werden. Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder juristischen Person ausgerichtet. Bitte beachten Sie auch die laufende Fortentwicklung der Materie durch Rechtsvorschriften, Judikatur und Verwaltungspraxis. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln, ohne geeigneten fachlichen Rat einzuholen und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Für konkrete Fragestellungen wenden Sie sich bitte an Ihren/Ihre SteuerberaterIn oder BilanzbuchhalterIn und für rechtliche Fragen an Ihren Rechtsanwältin/Rechtsanwalt. Stand 30.04.2024



**MOORE SKZ**

HELPING YOU THRIVE IN A CHANGING WORLD



KAMMER DER **STEUERBERATER:INNEN**  
UND **WIRTSCHAFTSPRÜFER:INNEN**  
LANDESSCHWARZ

**SCHWARZKALLINGER ZWETTLER**

**Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH**

Bahnhofstraße 13  
4400 Steyr

T +43 (0) 50206 2-0

F +43 (0) 50206 2-9100

[www.mooreskz.at](http://www.mooreskz.at)

In Kooperation mit der



**PARIS  
LODRON  
UNIVERSITÄT  
SALZBURG**



HELPING YOU THRIVE IN A CHANGING WORLD