



ABGABEN & STEUERN

ABGABEN UND STEUERN

Die Gewinnermittlungsarten

Dies ist ein **Produkt der Zusammenarbeit aller Wirtschaftskammern**.

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an die Wirtschaftskammer Ihres Bundeslandes:

Burgenland, Tel. Nr.: 05 90907, Kärnten, Tel. Nr.: 05 90904, Niederösterreich Tel. Nr.: (02742) 851-0,
Oberösterreich, Tel. Nr.: 05 90909, Salzburg, Tel. Nr.: (0662) 8888-0, Steiermark, Tel. Nr.: (0316) 601-0,
Tirol, Tel. Nr.: 05 90905-1111, Vorarlberg, Tel. Nr.: (05522) 305-0, Wien, Tel. Nr.: (01) 51450-1010.

Hinweis! Diese Information finden Sie auch im Internet unter <https://wko.at/>. Alle Angaben erfolgen trotz sorgfältigster Bearbeitung ohne Gewähr. Eine Haftung der Wirtschaftskammern Österreichs ist ausgeschlossen.

Dieses Dokument verwendet vorwiegend Fachbegriffe. Diese werden nicht gegendernt.

Bei allen personenbezogenen Bezeichnungen gilt die gewählte Form für alle Geschlechter!

Inhalt

1. ALLGEMEINES	4
2. DER BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH	4
2.1. Was ist der Betriebsvermögensvergleich?	4
2.2. Unterschied uneingeschränkter/eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich	5
2.3. Exkurs: Besteuerung von Grundstücken	6
2.4. Verpflichtung zum Betriebsvermögensvergleich	6
2.5. Antrag auf Beibehaltung der Gewinnermittlung nach § 5 EStG	8
3. WAS VERSTEHT MAN UNTER EINNAHMEN/AUSGABEN-RECHNUNG?	8
4. WELCHE PAUSCHALIERUNGSMÖGLICHKEITEN GIBT ES?	9
4.1. Basispauschalierung	9
4.2. Verordnungspauschalierung (Branchenpauschalierung)	9
4.3. Pauschalierung für Kleinunternehmer	10
5. ÜBERGANGSGEWINN BZW. -VERLUST/ NOTWENDIGER WECHSEL DER GEWINNERMITTLUNGSART	10
5.1. Steuerliche Auswirkungen bei Wegfall der § 5 EStG-Ermittlung	11
5.2. Übergang von § 4 (1) EStG auf § 5 EStG-Ermittlung	11
5.3. Übergang von Einnahmen/Ausgaben-Rechnung bzw. Pauschalierung auf § 5 EStG-Ermittlung	12

1. Allgemeines

Unternehmer, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb erzielen, haben für Zwecke der Einkommensteuerberechnung den Gewinn bzw. Verlust nach formellen Vorschriften zu ermitteln.

Die steuerliche Gewinnermittlung knüpft in erster Linie an die Rechnungslegungspflicht nach dem Unternehmensgesetzbuch an. Eine unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht zieht auch die steuerliche Buchführungspflicht nach sich (Gewinnermittlung durch uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich).

Besteht keine Buchführungspflicht nach Unternehmensrecht, kann sich die Buchführungspflicht aus steuerlichen Vorschriften ergeben (eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich).

In allen anderen Fällen erfolgt die Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung. Der Unternehmer kann auf freiwilliger Basis den Gewinn durch doppelte Buchführung ermitteln, wenn keine gesetzliche Verpflichtung dazu besteht.

Folgende Arten der Gewinnermittlung sind gesetzlich vorgesehen:

- Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Einkommensteuergesetz (uneingeschränkter Betriebsvermögensvergleich)
- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 (1) Einkommensteuergesetz (eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich)
- Einnahmen/Ausgaben-Rechnung
- Besteuerung nach Durchschnittssätzen (Gewinn- bzw. Ausgabenpauschalierung)

2. Der Betriebsvermögensvergleich

2.1. Was ist der Betriebsvermögensvergleich?

Beim Betriebsvermögensvergleich ergibt sich der steuerpflichtige Gewinn oder Verlust eines Jahres aus der Differenz zwischen Betriebseinnahmen und -ausgaben (Gewinn- und Verlustrechnung). Die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben werden unabhängig vom Zeitpunkt der Bezahlung bereits mit dem Entstehen der Forderung bzw. Verbindlichkeit erfasst und dem jeweiligen Geschäftsjahr ihres Entstehens zugeordnet (= periodengerechte Gewinnermittlung).

In der Bilanz wird das Betriebsvermögen (Aktiva und Passiva) dargestellt. Als Gewinn/Verlust ergibt sich der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn/Verlust wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht.

Der Gewinn/Verlust ergibt sich bei der doppelten Buchführung also einerseits aus einem Vermögensvergleich in der Bilanz und andererseits aus der Erfolgsrechnung (Gewinn-

und Verlustrechnung). Der in der Gewinn- und Verlustrechnung errechnete Gewinn/Verlust muss mit dem Gewinn/Verlust in der Bilanz übereinstimmen.

Beispiel:

Bilanz in EUR

Betriebsvermögen v. 31.12.2024	170.000,-
Betriebsvermögen v. 31.12.2023	<u>120.000,-</u>
Gewinn 2024	50.000,-

Gewinn- und Verlustrechnung in EUR

Erträge 2024	300.000,-
Aufwendungen 2024	<u>250.000,-</u>
Gewinn 2024	50.000,-

Unternehmen, die nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) rechnungslegungspflichtig sind, haben auch steuerlich die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten. Nicht rechnungslegungspflichtige Unternehmen haben die doppelte Buchführung grundsätzlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen aufzustellen.

2.2. Unterschied uneingeschränkter/eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich

In einigen Punkten unterscheidet sich die Art des Betriebsvermögensvergleichs bei nach UGB rechnungslegungspflichtigen Unternehmen (führt zu einem sogenannten uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG) wesentlich von jener der nicht rechnungslegungspflichtigen Unternehmen (eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich nach § 4 (1) EStG).

Insbesondere folgende Punkte sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG zu beachten:

- Die Bilanzierungsvorschriften des UGB sind zusätzlich zu den steuerrechtlichen Bewertungsregeln zu berücksichtigen.
- Gewillkürtes Betriebsvermögen (d.h. nicht unmittelbar dem Betrieb dienendes Vermögen) kann in die Bilanz aufgenommen werden (z.B. ein wertvolles Bild).
- Über Antrag ist ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr möglich (Gewinnermittlungszeitraum ist z.B. 01.04. bis 31.03. des Folgejahres).

Beispiel:

Der Unternehmer X betreibt ein Hotel. Aus wirtschaftlichen Überlegungen geht er im Jahr 2024 vom Kalenderjahr auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr über. Der neue Bilanzstichtag wird mit 31.03. festgelegt. Bei der Einkommensteuerveranlagung 2024 gelangt nur der im Rumpfwirtschaftsjahr 01.01.2024 bis 31.03.2024 angefallene Gewinn zur Versteuerung. Der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 2024/2025 (01.04.2024 bis 31.03.2025) wird im Rahmen der Veranlagung 2025 steuerlich erfasst.

2.3. Exkurs: Besteuerung von Grundstücken

Mit Einführung der Immobilienertragsbesteuerung per 01.04.2012 hat sich das Besteuerungsregime von Grundstücken (Grund und Boden, Gebäude, grundstücksgleiche Rechte) wesentlich verändert. Wertänderungen des Grund und Bodens werden grundsätzlich unabhängig von der Art der Gewinnermittlung - also auch beim Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 (1) EStG und bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern gem. § 4 (3) EStG - steuerlich erfasst. Bei der Gewinnermittlung gem. § 5 EStG waren Gewinne/Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme sowie sonstige Wertänderungen von Grund und Boden im Betriebsvermögen bereits vor Einführung der Immobilienertragsbesteuerung steuerlich zu berücksichtigen.

Durch die Immobilienertragsteuer kommt es unabhängig von der Art der Gewinnermittlung bei entgeltlicher Übertragung von Grundstücken zu einer Besteuerung von Gewinnen mit einem Sondersteuersatz von 30 %, soweit nicht die Regelbesteuerung beantragt wird.

Entnahmen von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen haben im Zeitpunkt der Entnahme noch keine steuerliche Auswirkung. Zu einer Steuerpflicht kommt es erst im Rahmen einer etwaigen späteren Veräußerung im Privatbereich. Hingegen führte bis zum 30.06.2023 die Entnahme von Gebäuden bzw. Gebäudeanteilen aus dem Betriebsvermögen bereits im Entnahmepunkt zur Versteuerung mit dem Sondersteuersatz von 30 %.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2023 ergab sich insofern eine wesentliche Änderung, als die Entnahme von Gebäuden ab 01.07.2023 gleich wie bei Grund und Boden zu Buchwerten und somit steuerneutral zu erfolgen hat. Im Zeitpunkt der Entnahme fällt somit keine 30%ige Immobilienertragssteuer auf die stillen Reserven mehr an. Erst bei einer etwaigen späteren Veräußerung kann es zu einer Versteuerung der stillen Reserven kommen.

Für Grundstücke, die bei Inkrafttreten der Immobilienbesteuerung per 01.04.2012 steuererfangen waren, sind diverse Übergangsregelungen vorgesehen, deren Anwendung im Einzelfall durchaus komplex sein kann. Dieser Komplexität tragen umfassende Ausführungen samt Beispielen in den Einkommensteuerrichtlinien Rechnung. Es ist daher bei Betriebsaufgaben und insbesondere bei Betriebsveräußerungen oder dem Wechsel der Gewinnermittlungsart iZm Grundstücken im Betriebsvermögen jedenfalls zu empfehlen, einen Rechtsberater (insbesondere Steuerberater) beizuziehen, um alle möglichen rechtlichen Auswirkungen abzuklären.

2.4. Verpflichtung zum Betriebsvermögensvergleich

Zur Gewinnermittlung durch uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich (zwingende § 5 EStG-Ermittlung) verpflichtet sind Steuerpflichtige,

- mit Einkünften aus Gewerbebetrieb,
- die der Rechnungslegungspflicht nach dem UGB unterliegen.

Die Eintragung im Firmenbuch ist für die Art der Gewinnermittlung nicht relevant.

Folgende Unternehmer sind nach dem UGB rechnungslegungspflichtig, woraus sich auch die steuerrechtliche Verpflichtung zur Ermittlung des Gewinnes durch uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich ergibt:

- Kapitalgesellschaften (Ges.m.b.H., AG) und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (z.B. Ges.m.b.H. & Co KG), sind immer rechnungslegungspflichtig.
- Alle anderen Unternehmen, also insbesondere alle Einzelunternehmen und Personengesellschaften, bei denen mindestens ein vollhaftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, sind rechnungslegungspflichtig, wenn sie pro Betrieb jeweils mehr als 700.000,- EUR Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.

Konkret tritt die Rechnungslegungspflicht erst dann ein, wenn die Umsatzgrenze in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten wird, und zwar ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr. Es ist also ein Pufferjahr vorgesehen.

Beispiel:

Ein Einzelunternehmer überschreitet in den Jahren 2023 und 2024 die Umsatzgrenze von 700.000,- EUR. Die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht tritt im Jahr 2026 ein. Das Jahr 2025 ist ein Pufferjahr.

- Beträgt der Umsatz in einem Geschäftsjahr mehr als 1 Mio. EUR, so tritt die Rechnungslegungspflicht ohne Pufferjahr bereits im Folgejahr ein.

Beispiel:

Im Jahr 2023 erzielt ein Einzelunternehmer 600.000,- EUR und 2024 1,2 Mio. EUR Umsatzerlöse. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht tritt bereits ab dem Jahr 2025 ein.

Werden die laut Unternehmensgesetzbuch relevanten Umsatzgrenzen nicht überschritten, kann der Gewinn durch freiwilligen Betriebsvermögensvergleich (§ 4 (1) EStG) oder auch durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelt werden.

Gesellschaften bürgerlichen Rechts (Ges.b.R.), welche den Schwellenwert von 700.000,- EUR in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschreiten, sind verpflichtet, im zweitfolgenden Jahr die Eintragung als Offene Gesellschaft (OG) im Firmenbuch anzumelden. Es besteht Rechnungslegungspflicht. Liegt der Umsatz in einem Geschäftsjahr über dem qualifizierten Schwellenwert von 1 Mio. EUR, so besteht die Eintragungs- und Rechnungslegungspflicht bereits ohne Pufferjahr im Folgejahr.

Werden in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren Umsätze von weniger als 700.000,- EUR erzielt, entfällt die Rechnungslegungspflicht ohne Berücksichtigung eines Pufferjahres sofort ab dem Folgejahr.

Die obigen Schwellenwerte sind betriebsbezogen und gelten für alle Gewerbetreibenden, nicht aber für Freiberufler sowie Land- und Forstwirte.

Für freie Berufe iSd UGB (z.B. Ärzte, Rechtsanwälte, Notare, Künstler, Schriftsteller) ist auch bei hohen Umsätzen keine Buchführungspflicht vorgesehen. Selbstverständlich können Freiberufler - wie alle anderen Unternehmer - freiwillig Bücher führen.

Für Unternehmen, die zwar Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG erzielen, aber keinen freien Beruf im Sinne des UGB ausüben (z.B. Hausverwalter), sind die Umsatz-Schwellenwerte des UGB hingegen anzuwenden; ihr Überschreiten führt steuerlich aber nicht zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG, sondern nach § 4 (1) EStG.

2.5. Antrag auf Beibehaltung der Gewinnermittlung nach § 5 EStG

Steuerpflichtige mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, die wegen Unterschreitens der relevanten Umsatzgrenzen aus der Gewinnermittlung nach § 5 EStG herausfallen würden, können freiwillig über Antrag die bisherige Gewinnermittlung beibehalten.

Die Fortführungsoption ist für das Jahr auszuüben, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmals die Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG wegfällt.

Achtung:

Der Antrag kann nur bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt werden. Ein bis dahin nicht gestellter Antrag kann nicht nachgeholt werden.

Der Unternehmer ist so lange an seinen Antrag gebunden, als dieser nicht widerrufen wird. Ein etwaiger Widerruf ist in der Steuererklärung für das jeweils zu veranlagende Wirtschaftsjahr abzugeben, auch mit Wirkung für die Folgejahre.

Wird kein Antrag auf Fortführung der Gewinnermittlung im Rahmen des uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleichs gestellt, ist der Gewinn durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Auch eine freiwillige Buchführung (eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich) ist möglich. Ein nicht rechtzeitig gestellter Antrag ist nicht nachholbar.

Ein Antrag auf Fortführung des uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleichs erlischt automatisch, wenn der Gewinn aufgrund der Überschreitung der relevanten Schwellenwerte von 700.000,- EUR bzw. 1 Mio. EUR wieder nach § 5 EStG zu ermitteln ist.

3. Was versteht man unter Einnahmen/Ausgaben-Rechnung?

Die Einnahmen/Ausgaben-Rechnung stellt eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung dar und darf dann angewendet werden, wenn keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden.

Die Einnahmen/Ausgaben-Rechnung wird auch als Geldflussrechnung bezeichnet. Die Zahlungsströme, also die geldmäßigen Bewegungen in der Kassa oder am Bankkonto, werden im jeweiligen Zahlungszeitpunkt festgehalten. Durch die Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ergibt sich der Gewinn bzw. Verlust (Zufluss-Abfluss-Prinzip).

Eine Durchbrechung des Geldflussprinzips gibt es für die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden und gewissen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens. Neben Grundstücken fallen konkret Gold, Silber, Platin und Palladium unter diese Regelung, sofern sie nicht der unmittelbaren Weiterverarbeitung dienen. Damit werden jene Edelmetalle erfasst, die in der Praxis für eine private Vermögensanlage in Betracht kommen. Betroffen sind sowohl Münzen als auch Barren.

Diese Wirtschaftsgüter sind erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen als Betriebsausgabe absetzbar. Grund und Boden ist in die Anlagenkartei aufzunehmen.

Details zur Einnahmen/Ausgaben-Rechnung finden Sie in unserer Broschüre „Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung“ bzw. auf der [Homepage des Bundesministeriums für Finanzen](http://www.bmf.gv.at) (www.bmf.gv.at).

4. Welche Pauschalierungsmöglichkeiten gibt es?

4.1. Basispauschalierung

Unternehmer mit Einkünften aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit (Ärzte, Rechtsanwälte, etc.) können bis inkl. 2024 im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung die Betriebsausgaben mit 12 % der Umsätze, höchstens jedoch mit 26.400,- EUR, pauschal ansetzen. Voraussetzung für diese Form der Pauschalierung ist, dass die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres 220.000,- EUR nicht überschritten haben.

Mit dem „Mittelstandspaket 2025“ kommt es zu einer Verbesserung der Basispauschalierung in zwei Schritten. Für 2025 wird die relevante Umsatzschwelle des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auf 320.000, -- EUR und das Pauschale auf 13,5% angehoben. Ab 2026 beträgt die Umsatzgrenze 420.000, -- EUR und der Pauschalsatz 15 %.

Der Pauschalsatz beträgt bei Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, einer Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 %, höchstens jedoch 13.200,- EUR.

Daneben dürfen nur bestimmte, taxativ angeführte Ausgaben gewinnmindernd berücksichtigt werden. Darunter fallen Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, Ausgaben für Löhne und Fremdlöhne, Beiträge zur gesetzlichen Pflichtversicherung, das Arbeitsplatzpauschale gem. § 4 (4) Z 8 EStG und 50 % der Ausgaben für eine Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Massenbeförderungsmittel, soweit glaubhaft gemacht wird, dass diese Karten auch für betrieblich veranlasste Fahrten verwendet werden. Ebenfalls mindern Reise- und Fahrtkosten den Gewinn, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht. Diese Reise- und Fahrtkosten vermindern die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Betriebsausgabenpauschales.

Details finden Sie in unserem Infoblatt „Die Basispauschalierung“.

4.2. Verordnungspauschalierung (Branchenpauschalierung)

Auf Grundlage diverser Verordnungen besteht die Möglichkeit der vereinfachten Gewinnermittlung insbesondere für folgende Gruppen von Unternehmern:

- Handwerksbetriebe
- Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe

- Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel
- Drogisten
- Handelsvertreter

Näheres zu den einzelnen Branchenpauschalierungen finden Sie in den Infoblättern „Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende“, „Pauschalierung im Gastgewerbe“, „Pauschalierung für den Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel“, „Drogistenpauschalierung“ und „Betriebsausgaben- und Vorsteuerpauschalierung für Handelsvertreter“.

4.3. Pauschalierung für Kleinunternehmer

Ab der Veranlagung 2020 steht eine weitere Pauschalierungsmöglichkeit für Kleinunternehmer bis zu einer Umsatzhöhe von 35.000,- EUR pro Jahr zur Verfügung. Ab der Veranlagung 2023 gilt für die einkommensteuerliche Pauschalierung eine Umsatzgrenze von 40.000,- EUR . Einkünfte, die nicht durch die Pauschalierung abgedeckt sind, haben keinen Einfluss auf die für die Anwendbarkeit der Pauschalierung relevante Höchstgrenze von 40.000,- EUR.

Das Betriebsausgabenpauschale beträgt 45 % der Betriebseinnahmen für produzierende Betriebe und 20 % der Betriebseinnahmen für Dienstleistungsbetriebe. Ab der Veranlagung 2021 ist die Höhe des Pauschales mit 18.900,- EUR, bei Dienstleistungsbetrieben mit höchstens 8.400,- EUR beschränkt.

Rechtslage ab 2025:

Ab der Veranlagung 2025 wird die Anwendungsgrenze korrespondierend zur Kleinunternehmerregelung in der Umsatzsteuer angehoben. Demnach ist die Gewinnermittlung nach den Bestimmungen der Kleinunternehmerpauschalierung bis zu einem Umsatz von 55.000, -- EUR möglich. Die Höhe des Pauschales ist mit 24.750, -- EUR, bei Dienstleistungsbetrieben mit 11.000, -- EUR gedeckelt.

Konkret ermittelt sich der Gewinn aus der Differenz zwischen Betriebseinnahmen und den pauschal ermittelten Betriebsausgaben. Zusätzlich zur Pauschale werden die Sozialversicherungsbeiträge, das Arbeitsplatzpauschale gem. § 4 (4) Z 8 EstG, die Ausgaben in Höhe von 50 % der Kosten für eine Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Massenförderungsmittel, soweit glaubhaft gemacht wird, dass diese Karte auch für betrieblich veranlasste Fahrten verwendet wird und der Grundfreibetrag des Gewinnfreibetrages gewinnmindernd berücksichtigt. Die geleisteten Sozialversicherungsbeiträge eines Jahres werden direkt von der Sozialversicherungsanstalt an das Finanzamt gemeldet und fließen automatisch in die Veranlagung ein.

Unabhängig von den steuerlichen Auswirkungen besteht der wesentliche Vorteil dieser Pauschalierungsvariante in der Verwaltungsvereinfachung, da auch die Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches und einer Anlagenkartei entfällt.

Details dazu finden Sie in unserem Infoblatt „Pauschalierung für Kleinunternehmer“.

5. Übergangsgewinn bzw. -verlust/ Notwendiger Wechsel der Gewinnermittlungsart

Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist sicherzustellen, dass sich sämtliche Geschäftsfälle steuerlich nur einmal auswirken. Der Totalgewinn aus der Gewinnermittlung durch Bilanzierung und aus jener nach Einnahmen/Ausgaben-Rechnung muss ident sein. Die Totalgewinngleichheit wird beim Wechsel der Gewinnermittlungsart durch die Ermittlung eines Übergangsgewinnes/-verlustes sichergestellt. Der Übergangsgewinn/-verlust soll die Besonderheiten der einzelnen Gewinnermittlungsarten ausgleichen und, unabhängig von der Art der Gewinnermittlung, zu einem gleichen Totalgewinn führen.

Beim uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG gibt es unter anderem aufgrund der besonderen Behandlung des gewillkürten Betriebsvermögens entsprechende Abweichungen. Unterschiede können sich auch aus der zeitlichen Erfassung der Geschäftsfälle ergeben. Bei der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung werden z.B. Einnahmen erst mit dem tatsächlichen Zufluss erfasst, bei der Gewinnermittlung durch Bilanzierung ist jedoch bereits das Entstehen der Forderung gewinnwirksam. Der spätere Zahlungseingang hat dann keinen Einfluss mehr auf den Gewinn.

5.1. Steuerliche Auswirkungen bei Wegfall der § 5 EStG-Ermittlung

Wird bei Wegfall der Gewinnermittlungspflicht nach § 5 EStG von der Fortführungsoption kein Gebrauch gemacht, so können u.a. folgende Rechtsfolgen eintreten:

- Ein etwaiges vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ist auf das Kalenderjahr umzustellen. Dadurch kann sich ein längerer Besteuerungszeitraum ergeben, wenn zum 31.12. des jeweiligen Jahres ein Rumpfwirtschaftsjahr eingeschaltet werden muss.
- Gewillkürtes Betriebsvermögen gilt mit Beginn des Wirtschaftsjahres, für das erstmals keine Gewinnermittlung nach § 5 EStG erfolgt, als entnommen. Die stillen Reserven (Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert) unterliegen der Einkommensteuer.
- Zu zeitlichen Differenzen siehe die Beispiele unten bei Pkt. 5.3.
- Die stillen Reserven aus nacktem Grund und Boden waren vor dem 01.04.2012 grundsätzlich im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung zu versteuern. Stellte der Grund und Boden notwendiges Betriebsvermögen dar, konnten die stillen Reserven einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden. Erst wenn die Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, müssen die stillen Reserven versteuert werden (= Stundungseffekt; zur erforderlichen Prüfung der diversen Übergangsvorschriften iZm der Einführung der Immobilienertragsteuer siehe Pkt. 2.3).

Seit dem 01.04.2012 führt ein Wegfall der § 5-Ermittlung zu keiner unmittelbaren steuerlichen Konsequenz hinsichtlich des nackten Grund und Bodens. Erst ein etwaiger Verkauf bewirkt eine Besteuerung mit dem fixen Steuersatz von 30 %.

5.2. Übergang von § 4 (1) EStG auf § 5 EStG-Ermittlung

Gemäß § 5 EStG sind - unabhängig von einer Protokollierung - für die steuerliche Gewinnermittlung die Rechnungslegungsvorschriften des UGB maßgeblich, wenn Einkünfte

aus Gewerbebetrieb erzielt werden und der Umsatz in zwei aufeinander folgenden Jahren den Schwellenwert von 700.000,- EUR bzw. einmalig 1 Mio. EUR übersteigt.

Bei einem Übergang der Gewinnermittlung auf einen uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ist über Antrag möglich.
- Der Unternehmer kann neutral genutzte Wirtschaftsgüter (z.B. Miethaus) ins Betriebsvermögen aufnehmen (= gewillkürtes Betriebsvermögen).
- Aufgrund der Immobilienertragsbesteuerung seit 01.04.2012 kommt es iZm Grund und Boden zu keinen steuerlichen Konsequenzen.

Im Zuge der Entnahme eines gewillkürten Betriebsgrundstückes ist der nackte Grund und Boden zu Buchwerten zu entnehmen, sodass es diesbezüglich erst zu einer Versteuerung kommt, wenn die Liegenschaft tatsächlich veräußert wird. Hinsichtlich des Gebäudes ergibt sich im Zusammenhang mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart keine steuerliche Konsequenz. Lediglich für den Fall der Überführung des Gebäudes ins Privatvermögen bis zum 30.06.2023 kommt es im Zeitpunkt der Entnahme zur Besteuerung der stillen Reserven des Gebäudes mit dem Sondersteuersatz von 30 %. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2023 entfällt für Entnahmen ab 01.07.2023 die Immobilienertragsteuer hinsichtlich der stillen Reserven. Erst bei einer etwaigen späteren Veräußerung kann es zu einer Versteuerung der stillen Reserven kommen.

Im Zusammenhang mit Betriebsaufgaben kann in bestimmten Fällen auf die Buchwertentnahme verzichtet werden und der gemeine Wert (Verkehrswert) angesetzt werden. Diese Option zur sofortigen abschließenden Besteuerung wird man dann in Erwägung ziehen, wenn die Besteuerung des Aufgabegewinns mit dem sogenannten Hälftesteuersatz möglich ist.

Vor Einführung der Immobilienertragsteuer war im Zuge des Übergangs auf den uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich ein betriebsnotwendiges Grundstück steuerneutral auf den Teilwert im Zeitpunkt des Übergangs auf- oder abzuwerten, unabhängig davon, ob die zehnjährige Spekulationsfrist abgelaufen war. Die Berücksichtigung von Auf- oder Abwertungsbeträgen ist seit dem 01.04.2012 nicht mehr erforderlich (zur erforderlichen Prüfung der diversen Übergangsvorschriften iZm der Einführung der Immobilienertragsteuer siehe Pkt. 2.3).

5.3. Übergang von Einnahmen/Ausgaben-Rechnung bzw. Pauschalierung auf § 5 EStG-Ermittlung

Beim Übergang von Einnahmen/Ausgaben-Rechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind durch die Ermittlung des Übergangsgewinnes/-verlustes insbesondere die Unterschiede, die sich bei der zeitlichen Erfassung der Geschäftsfälle ergeben, auszugleichen. Diese sind gleichzeitig mit dem Gewinn für das erste Jahr, für das der Betriebsvermögensvergleich durchgeführt wird, zu versteuern.

Der Übergangsgewinn/-verlust soll alle am Übergangsstichtag vorhandenen einkommensteuerlich bisher nicht erfassten Besitzposten, die bei Fortführung der Einnah-

men/Ausgaben-Rechnung später zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen geführt hätten, als Gewinnzuschlag erfassen. Andernfalls würden diese Erlöse nach dem Übergang zur Bilanzierung unversteuert bleiben.

Alle bisher nicht berücksichtigten Schuldposten, die später bei Beibehaltung der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung zu Betriebsausgaben geführt hätten, nach dem Übergang zur Bilanzierung aber unberücksichtigt bleiben würden, sind als Gewinnabschlag bei der Übergangsgewinnermittlung zu berücksichtigen.

Der Übergangsgewinn/-verlust stellt also die Nachholung des Betriebsvermögensvergleiches dar. Als positive Gewinntangente kommen vor allem das Warenlager und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Betracht. Als negative Gewinntangente sind Warenaufschluden und andere Schulden, die bei Fortführung der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung zu Betriebsausgaben geführt hätten, anzusetzen. Dazu zählen alle betrieblichen Schulden und Zahlungsrückstände, wie z.B. Mietzinsrückstände, rückständige Versicherungsprämien oder Beratungshonorare.

Unberücksichtigt bleiben Bargeld, Bankguthaben und -schulden, Darlehensforderungen und -schulden, die auch bei Fortsetzung der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung zu keinen Betriebseinnahmen oder -ausgaben geführt hätten. Auch Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind bereits in der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung nicht anders zu behandeln als beim Betriebsvermögensvergleich und sind somit nicht bei der Übergangsgewinnermittlung zu berücksichtigen.

Weiters wird auf die Besonderheiten betreffend die Bewertung und steuerliche Erfassung des Grund und Bodens und des gewillkürten Betriebsvermögens im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung nach § 5 EStG hingewiesen.

Beim Wechsel von der pauschalierten Gewinnermittlung, welche auf der Systematik der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung beruht, kommt es beim Übergang zur Bilanzierung ebenfalls zur Ermittlung eines Übergangsgewinnes/-verlustes. Auch der zum Betriebsvermögen gehörende Grund und Boden ist im Rahmen des uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleichs steuerlich zu berücksichtigen (zur ImmoESt siehe bereits Pkt. 5.2).