



# ABGABEN & STEUERN

**ABGABEN UND STEUERN**

**Die Gewinnermittlungsarten**

Jänner 2019

Dieses Infoblatt ist ein Produkt der Zusammenarbeit aller Wirtschaftskammern.  
Bei Fragen wenden Sie sich bitte an die Wirtschaftskammer Ihres Bundeslandes:  
Burgenland, Tel. Nr.: 0590 907-0, Kärnten, Tel. Nr.: 0590 904-0,  
Niederösterreich Tel. Nr.: (02742) 851-0, Oberösterreich, Tel. Nr.: 0590 909,  
Salzburg, Tel. Nr.: (0662) 8888-0, Steiermark, Tel. Nr.: (0316) 601-601, Tirol, Tel. Nr.: 0590 905-0,  
Vorarlberg, Tel. Nr.: (05522) 305-0, Wien, Tel. Nr.: (01) 514 50-0

**Hinweis!** Diese Information finden Sie auch im Internet unter <http://wko.at/steuern>

Alle Angaben erfolgen trotz sorgfältigster Bearbeitung ohne Gewähr.

Eine Haftung der Wirtschaftskammern Österreichs ist ausgeschlossen.

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

# Inhalt

<b>1. ALLGEMEINES</b>	<b>4</b>
<b>2. DER BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH</b>	<b>4</b>
2.1. Was ist der Betriebsvermögensvergleich?	4
2.2. Unterschied uneingeschränkter/eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich	5
2.3. Exkurs: Besteuerung von Grundstücken	6
2.4. Wer ist buchführungspflichtig?	6
2.5. Antrag auf Beibehaltung der Gewinnermittlung nach § 5 EStG	8
<b>3. WAS VERSTEHT MAN UNTER EINNAHMEN-AUSGABEN-RECHNUNG?</b>	<b>8</b>
<b>4. WELCHE PAUSCHALIERUNGSMÖGLICHKEITEN GIBT ES?</b>	<b>9</b>
4.1. Basispauschalierung	9
4.2. Verordnungspauschalierung (Branchenpauschalierung)	10
<b>5. ÜBERGANGSGEWINN BZW. -VERLUST/ NOTWENDIGER WECHSEL DER GEWINNERMITTLUNGSART</b>	<b>10</b>
5.1. Steuerliche Auswirkungen bei Wegfall der § 5 EStG-Ermittlung	10
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 vom Gesetz 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 €	
Betriebsvermögen v. 31.12.2018	170.000,-
Betriebsvermögen v. 31.12.2017	<u>120.000,-</u>
Gewinn 2018	50.000,-
Gewinn- und Verlustrechnung in €	
Erträge 2018	300.000,-
Aufwendungen 2018	<u>250.000,-</u>
Gewinn 2018	50.000,-

Unternehmen, die nach dem Unternehmensgesetzbuch rechnungslegungspflichtig sind, haben auch die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten. Nicht rechnungslegungspflichtige Unternehmen haben die doppelte Buchführung rein nach steuerrechtlichen Grundsätzen aufzustellen.

## 2.2. Unterschied uneingeschränkter/eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich

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

ZB folgende Unterschiede sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 Einkommensteuergesetz (EStG) zu beachten:

- Die Bilanzierungsvorschriften des Unternehmensgesetzbuches (UGB) sind zusätzlich zu den steuerrechtlichen Bewertungsregeln zu beachten.
- Gewillkürtes Betriebsvermögen (d.h. nicht unmittelbar dem Betrieb dienendes Vermögen) kann in die Bilanz aufgenommen werden (z.B. ein wertvolles Bild).
- Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende können über Antrag ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben (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 2017 vom Kalenderjahr auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr über. Der neue Bilanzstichtag wird mit 31.03. festgelegt. Bei der Einkommensteuerveranlagung 2017 gelangt nur der im Rumpfwirtschaftsjahr 01.01.2017 bis 31.03.2017 angefallene Gewinn zur Versteuerung. Der Gewinn des Wirtschaftsjahres 2017/2018 (01.04.2017 bis 31.03.2018) wird im Rahmen der Veranlagung 2018 steuerlich erfasst.

## 2.3. Exkurs: Besteuerung von Grundstücken

Mit dem Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 per 01.04.2012 hat sich das Besteuerungsregime von Grundstücken (Grund und Boden, Gebäude, grundstücksgleiche Rechte) ganz wesentlich verändert. Im Gegensatz zur Rechtslage davor werden nunmehr auch Wertänderungen des Grund und Bodens bei der Gewinnermittlung durch eingeschränkten Betriebsvermögensvergleich (§ 4 (1) EStG) aber auch bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern (§ 4 (3) EStG) steuerlich erfasst, die in diesen Gewinnermittlungsarten bis dahin steuerfrei belassen wurden. 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 Immobilienenertragsbesteuerung steuerlich zu berücksichtigen.

Durch diese Reform kommt es nunmehr unabhängig von der Art der Gewinnermittlung bei entgeltlicher Übertragung von Grundstücken zu einer Besteuerung mit einem Sondersteuersatz von 30 % (bis 31.12.2015 25 %), soweit nicht die Regelbesteuerung beantragt wird.

Nach der aktuellen Rechtslage ziehen Entnahmen von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Entnahme noch keine steuerliche Auswirkung nach sich. Zu einer Steuerpflicht kommt es erst im Rahmen einer etwaigen späteren Veräußerung im Privatbereich. Die Entnahme von Gebäuden bzw. Gebäudeteilen aus dem Betriebsvermögen führt bereits im Entnahmezeitpunkt zur Versteuerung mit dem Sondersteuersatz von 30 % (bis 31.12.2015 25 %).

Für Grundstücke, die bei Inkrafttreten der Immobilienbesteuerung per 01.04.2012 steuerverfangen waren, sind diverse Übergangsregelungen vorgesehen, deren Anwendung im Einzelfall durchaus komplex sein kann. Dieser Komplexität tragen daher auch umfassende Ausführungen samt Beispielen in den aktuellen Einkommensteuerrichtlinien Rechnung. Es ist daher bei Betriebsaufgaben und insbesondere bei Betriebsveräußerungen oder dem Wechsel der Gewinnermittlungsart iZm Grundstücken im Betriebsvermögen jedenfalls zu empfehlen, im konkreten Fall 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, sind immer rechnungslegungspflichtig (z.B. Ges.m.b.H. & Co KG).
- Alle anderen Unternehmer, 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,- 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 2017 und 2018 die Umsatzgrenze von € 700.000,-. Die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht tritt im Jahr 2020 ein. Das Jahr 2019 ist ein Pufferjahr.

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

**Beispiel:**

Im Jahr 2017 erzielt ein Einzelunternehmer € 600.000,- und 2018 € 1,2 Mio Umsatzerlöse. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht tritt bereits ab dem Jahr 2019 ein.

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

Gesellschaften bürgerlichen Rechts (Ges.b.R.), welche den Schwellenwert von € 700.000,- 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., so besteht die Eintragungs- und Rechnungslegungspflicht bereits ohne Pufferjahr im Folgejahr.

Werden in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren Umsätze von weniger als € 700.000,- 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 Freiberuflerinnen/Freiberufler - wie alle anderen Unternehmerinnen/Unternehmer, die nicht buchführungspflichtig sind - freiwillig Bücher führen.

Für Unternehmerinnen/Unternehmer, die zwar Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach

§ 22 EStG erzielen, aber keine freien Berufe im Sinne des UGB ausüben (z.B. Hausverwalter), sind die Umsatz-Schwellenwerte des UGB hingegen anzuwenden; ihr Überschreiten führt aber nicht zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG, sondern nach § 4 Abs. 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,- bzw. € 1 Mio. 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).

Mit dem Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 kam es unter anderem per 01.04.2012 zu einer Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Gebäuden und Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen. Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen als



Betriebsausgabe absetzbar. Damit kommt es zu einer Durchbrechung des Abflussprinzips. Betroffen sind beispielsweise Grund und Boden, grundstücksgleiche Rechte, Antiquitäten, Wirtschaftsgüter mit besonderem Sammelwert etc. Nicht erfasst von der Neuregelung ist der „normale“ Warenbestand, der einem Verderb oder einer wirtschaftlichen Alterung unterliegt. Grund und Boden ist nunmehr in die Anlagenkartei aufzunehmen.

In der Praxis stellte sich diese Gesetzesbestimmung als absolut untauglich dar, so dass sich der Gesetzgeber im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2014 zu einer Präzisierung bzw. Neuregelung im Rahmen des 2. Abgabenänderungsgesetzes 2014 veranlasst sah.

Die Ausnahme vom Abflussprinzip bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern soll nur bei besonders werthaltigen Gütern zur Anwendung kommen. Diesem Ansinnen wird nun Rechnung getragen, indem der Kreis der vom Anwendungsbereich der Bestimmung erfassten Wirtschaftsgüter klar umschrieben wird. Neben Grundstücken des Umlaufvermögens, die schon bisher erfasst wurden, fallen auch Gold, Silber, Platin und Palladium unter den Anwendungsbereich, 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. Erstmals anzuwenden ist die gesetzliche Neuerung ab der Veranlagung 2014.

Details zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung finden Sie in unserer Broschüre „Die Einnahmen- Ausgabenrechnung“ bzw. auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen unter <http://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 im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Betriebsausgaben mit 12% der Umsätze, höchstens jedoch € 26.400,-, pauschal ansetzen. Voraussetzung für diese Form der Pauschalierung ist, dass die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres € 220.000,- nicht überschritten haben.

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,-.

Daneben dürfen nur Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, Ausgaben für Löhne und Fremdlöhne sowie Beiträge zur gesetzlichen Pflichtversicherung gewinnmindernd berücksichtigt 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.

Detailinformationen 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

Detailinformationen zu den einzelnen Branchenpauschalierungen finden Sie in den Infoblättern „Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende“, „Pauschalierung im Gastgewerbe bis 31.12.2012“ bzw. „Pauschalierung im Gastgewerbe ab 2013“, „Pauschalierung für den Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel“, „Drogistenpauschalierung“ und „Betriebsausgaben- und Vorsteuerpauschalierung für Handelsvertreter“.

## **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 Totalgewinnleichheit wird beim Wechsel der Gewinnermittlungsart durch die Ermittlung eines Übergangsgewinnes/-verlustes hergestellt. 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 ua folgende Rechtsfolgen eintreten:

- Ein etwaiges vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ist auf das Kalenderjahr umzustellen. Dadurch kann sich ein längerer Besteuerungszeitraum erge-

ben, 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 1.4.2012 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 % (bis 31.12.2015 25 %).

## 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,- bzw. einmalig € 1 Mio. 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 ab 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 kommt es im Zeitpunkt der Entnahme zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven des Gebäudes mit dem Sondersteuersatz von 30 % (bis 31.12.2015 25 %).

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 ab 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 Übergangstichtag vorhandenen einkommensteuerlich bisher nicht erfassten Besitzposten, die bei Fortführung der Einnahmen-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 Warenschulden 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 Pkt. 5.2).