

3. Begriffsbestimmung und -erläuterung

3.1. Veranlagungszeitraum

§ 39 Abs. 1 EStG normiert, dass die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt wird, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Bei den Körperschaften gilt gem. § 24 Abs. 1 KStG dieselbe Regelung.

Zwischenzeitlich – im Laufe des Kalenderjahres – wird die Einkommen- und Körperschaftsteuer durch Entrichtung von Vorauszahlungen oder durch Steuerabzug an der Quelle (Lohn- und Kapitalertragsteuer) erhoben. Nach Ablauf des Kalenderjahres ergibt sich aus der Veranlagung die Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerschuld, von welcher die geleisteten Vorauszahlungen und Quellensteuern abzuziehen sind. Bei lohn- bzw. kapitalertragsteuerlichen Einkünften unterbleibt im Regelfall eine Veranlagung, weil diese mit dem Steuerabzug als abgegolten gelten. Zu veranlagern sind lohnsteuerpflichtige Einkünfte allerdings in jenen Fällen, in welchen die Bedingungen des § 41 EStG erfüllt sind. Einkünfte aus Kapitalvermögen werden veranlagt, wenn sie nicht endbesteuert sind oder bei endbesteuerten Einkünften für die Veranlagung optiert wird.

Zu beachten ist auch, dass jeder Veranlagungszeitraum für sich beurteilt werden muss. Aus einer bisherigen unrichtigen Behandlung eines Sachverhalts durch die Behörde entsteht kein Recht zur Beibehaltung einer gesetzwidrigen Vorgangsweise.⁹

3.2. Gewinnermittlungszeitraum

§ 2 Abs. 5 EStG legt das Wirtschaftsjahr als Gewinnermittlungszeitraum für jene Einkunftsarten fest, bei welchen der Gewinn ausschlaggebend für die Besteuerung ist. Das Wirtschaftsjahr ist somit der Gewinnermittlungszeitraum für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 3 Z 1 EStG), selbständige Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 2 EStG) und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG).

Wenn das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, muss der ermittelte Gewinn einem Veranlagungszeitraum zeitlich zugerechnet werden. Entsprechend der gesetzlichen Regelung ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet.

Ist in einem solchen Zusammenhang die Rede von einem „*abweichenden Wirtschaftsjahr*“, so können nur buchführende Land- und Forstwirte bzw. rechnungspflichtige Gewerbetreibende (auch Körperschaften) angesprochen sein.

3.3. Prinzip der Abschnittsbesteuerung

Bei der Betrachtung des österreichischen Ertragsteuerrechts kommt dem „Totalgewinn“ besondere Bedeutung zu. Der Besteuerung soll jenes steuerpflichtige

⁹ DORALT, W., EStG, Wien 2011, § 39 Rz. 4.

Einkommen unterliegen, welches der Steuerpflichtige innerhalb seines Lebens vereinnahmt hat. Die Problematik, die sich aus diesem Gedanken ergibt, liegt schon bei natürlichen Personen auf der Hand. Der Steuerpflichtige müsste immer in der Lage sein – auch bei seinem plötzlichen Ableben –, die sein ganzes Leben hindurch angesammelte Steuerschuld zu begleichen. Abgesehen davon, dass dieses Ansinnen unmöglich wäre, könnte der Staat auch auf keine kontinuierlichen Einnahmen zurückgreifen.¹⁰

Bei Körperschaften, deren Lebensdauer „unendlich“ sein kann, müsste der Staat gänzlich auf ein Steueraufkommen verzichten, bis das Unternehmen liquidiert worden ist. Es müsste daher ein System gefunden werden, das die Totalbesteuerung des Steuerpflichtigen als Zielsetzung hat, gleichzeitig jedoch dem Staat ein kontinuierliches (kalkulierbares) Steueraufkommen zufließen lässt. Eine Unterteilung der Totalperiode (Lebenszeit) in Teilperioden war daher gefordert. Diese Teilperioden lagen früher noch bei einem mehrjährigen Durchschnitt¹¹, heute werden aus Vereinfachungsüberlegungen die steuerlichen Teilperioden mit dem Kalenderjahr gleichgesetzt. Diese Periodisierung ergibt sich aus § 2 Abs. 1 EStG (§ 7 Abs. 1 KStG)¹². Dem Totalgewinn kommt aber im Bereich des Ertragsteuerrechts nach wie vor Bedeutung zu. So muss etwa im Zusammenhang mit der Liebhaberei doch die gesamte Tätigkeit von Beginn bis zu ihrer Beendigung betrachtet werden.¹³

¹⁰ DORALT, W./RUPPE, H.G., Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, Wien 2007, 9. Aufl., S. 17 f.

¹¹ DÜREN, K.-D., Periodengewinn und Totalgewinn, Berlin 1999, S. 26 f.

¹² Neben dem Grundsatz der Periodenbesteuerung ist diesen Bestimmungen auch der Gedanke der Individualbesteuerung hinterlegt.

¹³ Vgl. BERTL, R., Periodengewinn und Totalgewinn aus betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Sicht, in: LOITLSBERGER, E./EGGER, A./LECHNER, E., Rechnungslegung und Gewinnermittlung, Gedenkschrift für Karl Lechner, Wien 1987, S. 39. „Dass das Gesetz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der ‚Gesamtgewinnbesteuerung‘ einräumt, trifft grundsätzlich zu (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis v. 25. November 1999, 99/15/0194). Allerdings tritt bei Gegenleistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen die Gewinnrealisierung laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung (pro rata temporis) ein, wobei bei solchen durch kontinuierliche Leistungserbringung gekennzeichneten Vertragsverhältnissen die Gewinne laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung realisiert werden und daher jedenfalls zum jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen sind (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse v. 18. Jänner 1994, 90/14/0124, VwSlg 6855 F/1994, und v. 29. April 2003, 99/14/0112)“ (VwGH v. 16.5.2007, 2006/14/0019). Auf die verfahrensrechtliche Lösung, die der Gesetzgeber im Abgabenänderungsgesetz 2011 (BGBl. I 2011/76) mit dem § 293c BAO getroffen hat, sei hingewiesen. Die Anwendung wird zeigen, ob mit dieser Vorgangsweise dem „Grundsatz der richtigen Gesamtgewinnbesteuerung entsprochen“ wird, „ohne das Prinzip der Periodenbesteuerung zu verletzen“ (HÜTTER, S., Aktuelle Entwicklungen im Nachholverbot, VwGH 30.3.2011, 2008/13/0024, taxlex 2011, S. 249; weiters HEBER, C., Bilanzberichtigung und Nachholverbot im Lichte des § 293c BAO, SWK 30/2011, S. 994 ff.).

3.4. Wirtschaftsjahr – Geschäftsjahr – Kalenderjahr

Zum besseren Verständnis der Zeiträume der Erfassung muss eine Unterscheidung zwischen Wirtschaftsjahr, Geschäftsjahr und Kalenderjahr vorgenommen werden. Eigentlich müsste nur der Begriff des „Wirtschaftsjahres“ mit dem des „Kalenderjahres“ verglichen werden. Der unternehmensrechtliche Terminus „Geschäftsjahr“ ist fast gänzlich ident mit der Definition des „Wirtschaftsjahres“.

Das „Geschäftsjahr“ wird im Unternehmensrecht nicht genau definiert, während im Ertragsteuerrecht dem „Wirtschaftsjahr“ der Gewinnermittlungszeitraum gleichgesetzt wird. Beide beziehen sich aber auf den Zeitraum, der vor dem für den Jahresabschluss oder die Veranlagung (Steuererklärung) relevanten Stichtag liegt. Aus dieser Tatsache ergibt sich u.E. auch der bereits erwähnte synonyme Gebrauch der beiden Termini.

Eine eigene steuerliche Bedeutung hat jedoch die Differenzierung von Kalenderjahr und abweichendem Wirtschaftsjahr. Das Kalenderjahr ist eine wichtige (zeitliche) Grundlage, auf der das gesamte Ertragsteuerrecht aufbaut.

Das Ertragsteuerrecht stellt auf das Kalenderjahr als Besteuerungszeitraum ab, indem gem. § 2 Abs. 1 EStG bzw. § 7 Abs. 1 KStG das im Kalenderjahr bezogene Einkommen der Besteuerung zugrunde gelegt wird. In § 2 Abs. 5 EStG wird jedoch primär als Gewinnermittlungszeitraum das „Wirtschaftsjahr“ hervorgehoben, das sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr deckt. Aus dem Umstand, dass nach § 2 Abs. 5 EStG bestimmte Steuerpflichtige ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben können, kann wohl geschlossen werden, dass damit der Steuergesetzgeber auf den gleichsam „natürlichen“ Wirtschaftszeitraum eines Unternehmens Rücksicht nimmt. Auch das Unternehmensrecht überlässt es dem Unternehmer, das Geschäftsjahr festzulegen, das seinen Unternehmenszielsetzungen am besten entspricht, wenn das Geschäftsjahr zwölf Monate nicht übersteigt.¹⁴

Als Maßstab (Bemessungsgrundlage) für die tariflichen Ertragsteuern dient das zu versteuernde Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (§ 2 Abs. 1 EStG). Das zu versteuernde Einkommen setzt sich aus der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG (Einkunftsarten) abzüglich von Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen sowie von Freibeträgen zusammen (§ 2 Abs. 2 EStG). Um eine Gleichheit der Besteuerung bei den

¹⁴ Im deutschen Einkommensteuergesetz 1925 wurde der Steuerpflichtige mit dem Einkommen zur Steuer herangezogen, das er innerhalb eines Steuerabschnittes erwirtschaftet hatte. Dieser Steuerabschnitt war „das Wirtschaftsjahr, soweit es sich um Land- und Forstwirte sowie um Vollkaufleute und ihnen Gleichgestellte handelte. Nach diesem Wirtschaftsjahr wurden auch die sonstigen Einkünfte besteuert. Für die übrigen Steuerpflichtigen war Steuerabschnitt das Kalenderjahr.“ BARTH, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Steuerrecht, Bd. II, 1, Stuttgart 1955, S. 244 f.

diversen Einkunftsarten zu erreichen, wurde als Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr fixiert. Weiters ist zum besseren Verständnis, warum nach Perioden (Kalenderjahr) besteuert wird, von Bedeutung, dass der Fiskus zur Abdeckung der Staatsausgaben regelmäßig anfallende Einnahmen (Steuern) benötigt, woraus sich auch bereits der Zusammenhang zwischen Ertragsteuervorauszahlungen und der Periodensteuerschuld ergibt.¹⁵

3.5. Bilanzstichtag

Besondere Bedeutung für die Gewinnermittlung kommt in zeitlicher Hinsicht dem Abschlussstichtag¹⁶ zu. Für den Regelabschluss ist der Bilanzstichtag der letzte Tag des Geschäftsjahres, somit der Tag, auf den der Jahresabschluss erstellt werden muss.

Der Jahresabschluss muss auf den und nicht am Bilanzstichtag erstellt werden. Dies bedeutet, der Abschlussstichtag ist der maßgebende Zeitpunkt für die Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach.¹⁷ Es sind nicht die Informationen zum Bilanzstichtag, sondern die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend.¹⁸ Der Bilanzierende kann aber einen besseren Überblick über die tatsächlichen Gegebenheiten und Verhältnisse am Bilanzstichtag erst später – bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung – erhalten. Die zwischen Bilanzstichtag und Aufstellungsstichtag erlangten werterhellenden Informationen¹⁹ müssen bei der Bilanzerstellung noch für das zu bilanzierende Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden, wertbeeinflussende Tatsachen hingegen erst für das folgende Wirtschaftsjahr. Fällt der Bilanzstichtag in eine Zeit großer betrieblicher Anspannung, werden i.d.R. auch die zu

¹⁵ Das Kalenderjahr wurde als Periode für die steuerliche Einkommensermittlung gewählt, da auch der Staat den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember für seine Planungen heranzieht. Die Einkommensteuervorauszahlungen dienen in diesem Zusammenhang u.a. auch einer früheren Verfügbarkeit des Steueraufkommens.

¹⁶ Das „Stichtagsprinzip“ regelt die Frage, welcher Abschluss für die bilanzielle Abbildung der Realität maßgeblich ist. *FEDERMANN, R.*, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, Berlin 2000, 11. Aufl., S. 137.

¹⁷ Vgl. *BLUMER, K./GRAF, A.*, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, Zürich 1979, 7. Aufl., S. 89.

¹⁸ *RÜCKLE, D.*, Stichtagsprinzip, in: *BALLWIESER, W.*, u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, Stuttgart 2002, Sp. 2307 f.

¹⁹ *S. VODRAZKA, K.*, Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlußstichtag, in: *LOITLSBERGER, E./EGGER, A./LECHNER, E.*, Rechnungslegung und Gewinnermittlung, Gedenkschrift für Karl Lechner, Wien 1987, S. 457 ff. *PERL, M.*, Bewertung in der Unternehmens- und Steuerbilanz. Werterhellende Umstände, Wien 2011. *Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC)*, Stellungnahme: Wertaufhellung und Wertbeurteilung vor und nach Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen (Juni 2011), in: *RWZ* 2011/68, S. 271 ff. Dazu *HIRSCHLER, K.*, Wertaufhellung/Wertbeeinflussung anhand von Beispielen, in: *RWZ* 2011/67, S. 266 ff.; *PANZIRSCH, H.G.*, Aktuelles zum unternehmensrechtlichen Werterhellungszeitraum. Auslegungsprobleme in der Praxis, in: *SWK* 30/2011, W 137.

berücksichtigenden werterhellenden Umstände bis zur Bilanzaufstellung umfangreicher sein.

Jene Informationen, welche erst nachträglich (nach der Jahresabschlussaufstellung durch die zuständigen Gesellschaftsorgane) zur Kenntnis gelangen, bleiben jedenfalls ohne Einfluss auf den Jahresabschluss, außer sie führen zu einer Bilanzberichtigung, weil der Jahresabschluss unrichtig aufgestellt wurde.

Je kürzer der Zeitraum zwischen Bilanzstichtag und Bilanzaufstellung ist, desto mehr wird der Ersteller auf Schätzungen angewiesen sein. Die „Prophetenfunktion“²⁰ des Jahresabschlusserstellers wird durch ein abweichendes Wirtschaftsjahr jedoch nicht abgeschwächt, da die Fristen der Jahresabschlusserstellung für einen fixierten Zeitraum nach dem Bilanzstichtag geregelt sind.

²⁰ Vgl. *RISSE, H.*, Bilanzstichtag und Zeitpunkt der Bilanzaufstellung, in: *Der Betriebs-Berater* 1972, S. 572.