

3. Basiswissen Steuerrecht (§ 4 bis § 20 EStG)

3.1. Lernziel

Aus dem Einkommensteuergesetz werden im Originalwortlaut Passagen aus Paragraphen vorgestellt, die **für das Bilanzieren besonders wichtig sind**. Insbesondere sind das die §§ 4 bis 14 des EStG. Diese **Gesetzesstellen** werden zweckdienlich erläutert. Sie sind aber keinesfalls auswendig zu lernen, sondern so weit zu bewältigen, dass ihr Inhalt für die Lösung bestimmter Bilanzierungsfälle bekannt ist. Zusätzlich finden Sie noch für die Bilanzierung maßgebliche **Richtlinien** (EStR). Sie sind die Auslegung des Einkommensteuergesetzes durch das Finanzministerium und erleichtern den Finanzbeamten die Anwendung der Steuergesetze. Aber auch ein Bilanzersteller greift auf diese zusätzlichen Hilfen zurück, da sie in der Praxis zum einheitlichen Verständnis der Gesetzesstellen beitragen. Von den zahlreichen vorhandenen Richtlinien und Erlässen sind aber nur die für das Thema „Bilanzierung“ wichtigsten Teile herausgegriffen und dargestellt.

3.2.Einstimmung auf das Thema

Zu Beginn ist festzuhalten, dass es **vier Gewinnermittlungsarten** gibt. Als **Bilanzierer** werden die Gewinnermittler nach den Vorschriften des § 5 und des § 4 Abs 1 EStG bezeichnet. Die §-4-Abs-3-Gewinnermittler werden auch als „**Einnahmen-Ausgaben-Rechner**“ bezeichnet. Es bleiben dann die §-17-Gewinnermittler, auch „**pauschalisierte Gewinnermittler**“ genannt.

Aus dem Steuerrecht ist bekannt, dass von den sieben Einkunftsarten nur **die ersten drei einen Gewinn** ermitteln und deshalb nur für diese drei Einkunftsarten **die Gewinnermittlungsarten** in Frage kommen.

Falls Sie zu dem Ergebnis kommen, ein **§-4-Abs-1-Gewinnermittler** zu sein, dann brauchen Sie sich in der Folge mit den unternehmensrechtlichen Vorschriften, einschließlich der Konzernbilanz, nicht auseinanderzusetzen. Für Ihre Bilanzierung genügt das Basiswissen Einkommensteuergesetz.

Für den Fall, dass Sie zum Kreis der §-5-Ermittler zählen, kann alles, was Sie in diesem Buch finden, für Sie wichtig sein. Der §-5-Ermittler ist die Zielgruppe dieses Bilanzierungsbuches.

3.3. Gewinnermittlung

§ 4 Abs 1 EStG

Gewinnermittlung

(1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn

wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter).

Wir beginnen mit § 4 EStG und finden dort den Hinweis, dass der Gewinn aufgrund einer **doppelten Buchführung** zu ermitteln ist. Der Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und demjenigen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Wir haben jetzt zwei Begriffe, nämlich die doppelte Buchführung und den Betriebsvermögensvergleich, mit denen wir uns beschäftigen müssen.

In der **doppelten Buchführung** wird jeder Betrag doppelt erfasst, einmal als Sollbuchung und einmal als Habenbuchung. In der doppelten Buchführung werden die Konten getrennt in **Bestandskonten** und **Erfolgskonten**. Die Bestandskonten werden in der Bilanz ausgewiesen und die Erfolgskonten in der Gewinn- und Verlustrechnung. Somit wird der Gewinn doppelt ermittelt, einmal in der Bilanz und ein zweites Mal in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Aufzeichnungen werden in der Buchhaltung doppelt geführt, einmal chronologisch (nach der Zeitfolge) im **Journal** und einmal sachlich geordnet im **Hauptbuch**. Der Begriff „doppelte Buchführung“ hat drei Inhalte: **erstens** die doppelte Erfassung des Betrages mit Soll und Haben, **zweitens** die doppelte Gewinnermittlung in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung und **drittens** die doppelte Dokumentation, einmal chronologisch und dann sachlich.

Beispiel Betriebsvermögensvergleich

Zum Begriff des **Betriebsvermögens** kommen wir dann, wenn wir uns die Bilanz vom 31.12.20X2 vorstellen, mit der Aktivseite und der Passivseite. Auf der Aktivseite finden wir das Anlagevermögen (AV) und das Umlaufvermögen (UV), auf der Passivseite das Eigenkapital (EK) und das Fremdkapital (FK). Wenn wir nun von der Aktivseite das Fremdkapital abziehen, dann bleibt das Eigenkapital über. Wenn wir auf der Aktivseite das Anlagevermögen mit 5.000, das Umlaufvermögen mit 8.000 und auf der Passivseite das Fremdkapital mit 8.000 vorfinden, dann führt der Abzug des Fremdkapitals von den Werten der Aktivseite zu einem Betriebsvermögen am 31.12.20X2 mit 4.000.

Wenn wir damit das **Betriebsvermögen** zum 31.12.20X1 vergleichen und dort aktivseitig ein Anlagevermögen mit 4.000, ein Umlaufvermögen mit 8.000 und ein Fremdkapital mit 8.000 vorfinden, dann bringt uns die Saldierung von Aktivvermögen abzüglich Fremdkapital zu einem **Betriebsvermögen (EK)** von 3.000.

	31.12.20X1			31.12.20X2			
AV	4.000	EK	3.000	AV	5.000	EK	4.000
UV	8.000	FK	8.000	UV	8.000	FK	8.000

Aus dem Vergleich des Betriebsvermögens zum 31.12.20X1 mit dem Betriebsvermögen zum 31.12.20X2 kann man ableiten, dass das **Betriebsvermögen von 3.000 auf 4.000 zugenommen hat**. Diese Zunahme des Betriebsvermögens um 1.000 stellt einen **Gewinn** dar. Der Gewinn wird ja als Unterschiedsbetrag im Betriebsvermögen bezeichnet. Wir haben jetzt gesehen, wie ein **Betriebsvermögensvergleich** erfolgt.

Der erste Absatz des § 4 führt uns zu zwei weiteren Begriffen, nämlich zu den **Entnahmen** und den **Einlagen**.

Beispiel Fortsetzung

31.12.20X1				31.12.20X2			
AV	4.000	EK	3.000	AV	5.000	EK	5.000
UV	8.000	FK	8.000	UV	9.000	FK	9.000

Wenn wir jetzt bei unserem Beispiel des **Betriebsvermögensvergleichs** anknüpfen und unterstellen, dass unser Unternehmer im Dezember 20X2 eine **Einlage** von 1.000 getätigt hat, dann erhöht sich aufgrund der Buchung „Bank an Eigenkapital“ aktivseitig sein **Umlaufvermögen** um 1.000 und passivseitig sein Eigenkapital um ebenfalls 1.000. Sein Betriebsvermögen zum 31.12.20X2 beträgt dann 5.000. Wenn er nun sein Betriebsvermögen zum 31.12.20X2 mit dem Betriebsvermögen vom 31.12.20X1 vergleicht, dann ist ein **Unterschiedsbetrag von 2.000** erkennbar. Für uns stellt sich jetzt die Frage, ob durch die Einlage des Unternehmers der Gewinn jetzt auf einmal 2.000 beträgt, obwohl er ursprünglich nur 1.000 betragen hat.

Die Antwort kann nur lauten: **Durch die Einlagen wird der Gewinn nicht erhöht.**

Für uns gilt jetzt: Was der Unternehmer einlegt und (jetzt wird die Aussage erweitert) was er entnimmt, hat **keine** Auswirkung auf den steuerpflichtigen Gewinn. Mit anderen Worten: Entnahmen und Einlagen werden zwar gebucht, aber **nicht** gewinn erhöhend oder gewinnmindernd.

3.4. Unkörperliche Wirtschaftsgüter

§ 4 Abs 1 Satz 5 EStG Unkörperliche Wirtschaftsgüter

Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

Ohne Zusammenhang mit dem vorherigen Text finden wir im ersten Absatz des § 4 die Aussage, dass **unkörperliche Wirtschaftsgüter** beim Anlagevermögen nur dann aktiviert werden dürfen, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Damit kann

auch ein Theater die Kosten einer Neuinszenierung nicht auf mehrere Jahre abschreiben.

Vorerst beschäftigt uns die Frage nach den unkörperlichen Wirtschaftsgütern. Das Begriffspaar „**körperliche – unkörperliche Wirtschaftsgüter**“ finden wir wieder in § 12 Abs 4 EStG, bei der Übertragung der stillen Rücklagen. Eine Übertragung auf unkörperliche Wirtschaftsgüter ist nur dann zulässig, wenn die stillen Reserven aus der Veräußerung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern stammen. **Körperliche** Wirtschaftsgüter sind solche, die angegriffen werden können, **unkörperliche** Wirtschaftsgüter solche, die nicht angegriffen werden können. Beispiele für unkörperliche Wirtschaftsgüter: Baurecht, Mietrecht, Bierbezugsrecht, Know-how, Firmenwert, Lizenz und Patent. Diese Wirtschaftsgüter dürfen daher nur dann **aktiviert** (als Aktivvermögen eingestellt) werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

3.5. Bilanzänderung

§ 4 Abs 2 EStG Bilanzänderung

(2) Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (**Bilanzänderung**). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.
2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (**Bilanzberichtigung**).

Wir haben jetzt das Begriffspaar „**Bilanzberichtigung – Bilanzänderung**“.

Mit den Begriffen selbst gibt es keine Probleme: Eine **Bilanzberichtigung** liegt vor, wenn ein **unrichtiger** Bilanzansatz berichtigt wird. Bei einer **Bilanzänderung** wird ein **zulässiger** Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzt. Eine **Bilanzberichtigung** hat insbesondere zu erfolgen, wenn Bilanzposten fehlen, Bilanzposten der Höhe nach unrichtig sind (zB unrichtige Bewertung) oder Bilanzposten zu Unrecht aufgenommen wurden.

Die **Unrichtigkeit** ist nach § 293b BAO wie folgt zu korrigieren:

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher **Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen** beruht.

3.6. Einbuchung von Betriebsprüfungsergebnissen

Wenn Ergebnisse der Betriebsprüfung (BP) gebucht werden, wird der Bilanzzusammenhang durchbrochen. Die Ergebnisse der Betriebsprüfung werden als **Korrektur der Eröffnungsbilanz (EB)** gebucht und damit ist die ursprüngliche **Schlussbilanz** nicht mehr ident mit der **Eröffnungsbilanz**. Auf der anderen Seite ist jetzt die Eröffnungsbilanz so, wie wenn immer schon „richtig“ gebucht worden wäre.

Zeitpunkt der Einbuchung

Ende 31.12.20X0 Korrektur EB 1.1.20X1

Prüfung

Ende BP 31.12.20X0 Korrektur EB ein Jahr später am 1.1.20X2, wenn die **Schlussbesprechung erst nach** Feststellung der Bilanz 31.12.20X1, nämlich im Jahr 20X2, stattfindet. In diesem Fall ist auch die BP-Auswirkung für 20X1 zu berücksichtigen bzw zu korrigieren (zB geänderte Abschreibung, bei Vorrätebewertung der Wareneinsatz des Folgejahres 20X1).

Die Bilanzberichtigung ist eine Durchbrechung der Bilanzidentität, weil die Anfangsbilanz (EB) korrigiert wird, ohne dass gleichzeitig eine Berichtigung der Schlussbilanz des Vorjahres erfolgt.

Aus unternehmensrechtlicher Sicht gibt es keine Unterscheidung zwischen Bilanzberichtigung und Bilanzänderung. Bei wesentlichen Über- oder Unterbewertungen sind die Jahresabschlüsse nichtig. Damit ist die **Wesentlichkeit** ein Kriterium. Wesentlich ist eine Differenz dann, wenn sie die **Entscheidung des Bilanzlesers** beeinflusst. Dabei sind **quantitative** und qualitative Maßstäbe anzulegen. Vergleiche dazu die Aussagen zur **Wesentlichkeit** in § 196a UGB!

Quantitative Maßstäbe sind:

- 0,3 bis 0,5 % der Bilanzsumme
- 5 % des Eigenkapitals
- 0,5 % vom Erlös
- 5 % vom EGT

Qualitative Maßstäbe sind von der Höhe unabhängig; zB sind fehlende 5.000 am **Bankkonto** oder 200 in der **Handkasse** wesentlich oder der Umstand, dass aufgrund einer Falschbuchung aus dem Verlust von 50.000 ein Gewinn von 10.000 geworden ist.

Es erfolgt die Anpassung der Unternehmensbilanz im Rahmen der Eröffnungsbuchungen (EB). Der **erfolgswirksame** Ausweis erfolgt unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen und Erträgen, der Steueraufwand aufgrund der Nachzahlung unter den Steuern. Damit wird die Korrektur der Vorjahre das Ergebnis des aktuellen Jahres erhöhen oder reduzieren.

Bei **Einzelunternehmen** oder **Personengesellschaften** mit variablem Kapital wird das Mehrergebnis (Minderergebnis) **ergebnisneutral** im Eigenkapital erfasst. Bei **Kapitalgesellschaften** können weder festgestellte Gewinne der Vorjahre noch das Grundkapital bzw die Kapitalrücklage korrigiert werden, also bleibt nur das unternehmensrechtliche Ergebnis des laufenden Jahres übrig, welches korrigiert wird. Der Betrag der Korrektur ist **steuerlich nicht wirksam** und wird über die Mehr-Weniger-Rechnung korrigiert.

Beispiel Buchung von Betriebsprüfungsergebnissen

31.12.20X0			
Grund	30.000	EK	200.000
Gebäude	200.000	RSt	90.000
Maschinen	100.000	Verbindlichkeit	100.000
Vorräte	60.000		
	<u>390.000</u>		<u>390.000</u>

Prüferfeststellungen

- (1) **Grund:** Anschaffungsnebenkosten für Vertragserrichtung, Grundbucheintragung und Vermessungskosten mit 1.500 sind im Aufwand gebucht worden.
- (2) **Gebäude:** Der Dachbodenausbau mit 102.000 ist 20X0 im Aufwand unter den Reparaturen erfasst worden. Die Aktivierung erfolgte, weil neuer Büroraum geschaffen wurde – Inbetriebnahme 20X1.
- (3) **Maschinen:** Eine Maschine ist Ende 20X0 veräußert, der Restbuchwert mit 9.000 aber nicht ausgeschieden worden.
- (4) **Vorräte:** Durch einen Rechenfehler erhöht sich der Wert der Vorräte um 5.000.
- (5) **Verbindlichkeiten:** Ein Wareneinkauf mit netto 4.000 ist erst im Jänner 20X1 gebucht worden, die Lieferung erfolgte noch 20X0. Dieser Betrag ist in den Vorräten enthalten.
- (6) **Rückstellungen:** Ein im Vorjahr rückgestellter Aufwand mit 3.000 ist 20X0 wie folgt verbucht worden: 3.800 740/Bank. Daher erfolgt die Korrektur der Rückstellung aufgrund des Verbrauches mit 3.000.

31.12.20X0					
	UR	StR		UR	StR
Grund	30.000	31.500	EK	200.000	200.000
Gebäude	200.000	302.000	RSt	90.000	87.000
Maschinen	100.000	91.000	Verbindlichkeit	100.000	104.000
Vorräte	60.000	65.000	Mehrgewinn		98.500
	<u>390.000</u>	<u>489.500</u>		<u>390.000</u>	<u>489.500</u>

Ohne Berücksichtigung der Wesentlichkeit!

UR: Unternehmensbilanz zum 31.12.20X0, auch
Ende des Prüfzeitraumes

StR: Wertansätze der Betriebsprüfung

Buchungen zum 1.1.20X1

(1)	1.500	Grund	so Ertrag
(2)	102.000	Gebäude	so Ertrag
(3)	9.000	so Ertrag	Maschinen
(4)	5.000	Vorräte	so Ertrag
(5)	4.000	so Ertrag	Verbindlichkeiten
(6)	3.000	RSt	so Ertrag
Körperschaftsteuernachzahlung mit	24.625	Steuern	Bank

MWR +24.625, damit sind aber auch die steuerlichen Bilanzansätze gleich hoch wie die UGB-Werte und deshalb besteht kein Erfordernis für latente Steuern.

Vergleich mit Steuerbilanz (Prüferbilanz 31.12.20X0)

Gewinn- und Verlustrechnung 20X1:

	Aufwand	Ertrag
(1) Grund, Aktivierung		1.500
(2) Gebäude, Aktivierung		102.000
(3) Maschine, Ausscheiden Restbuchwert	9.000	
(4) Vorräte, Aktivierung		5.000
(5) Verbindlichkeiten, Passivierung	4.000	
(6) Rückstellung, Verbrauch		3.000
	13.000	111.500
Mehrertrag, steuerlich nicht wirksam		98.500
	MWR -98.500	
	x 25 % KöSt, ds 24.625	

Auswirkungen im folgenden Jahr 20X1

- (2) geänderte Abschreibung, eventuell verlängerte Restnutzungsdauer
- (4) bei Wareneinsatzermittlung Erhöhung des Anfangsbestands
- (5) Verbindlichkeit doppelt erfasst, einmal stornieren

3.7. Betriebsausgaben

§ 4 Abs 4 Satz 1 EStG

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.