

# **Bilanzsteuerrecht**

**Univ.Prof. Dr. Markus Achatz**  
**7.11.2005**

1. Überblick
2. System des Betriebsvermögensvergleichs
3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG
4. Gewinnermittlung nach § 5 EStG

# Bilanzsteuerrecht

## 1. Gewinnermittlung - Überblick

### Gewinnermittlungsarten:

- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG
- Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG
- Einnahmen - Ausgabenrechnung nach § 4 Abs 3 EStG
- Pauschalierungen nach § 17 EStG

# Bilanzsteuerrecht

## 1. Gewinnermittlung - Überblick

	§ 5 EStG	§ 4 Abs 1 EStG	§ 4 Abs 3 EStG	Pauschalierung
<b>Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft</b>	—	EW >150.000 EUR Umsätze >400.000 EUR oder freiwillig	falls keine Pflicht zur § 4/1-Ermittlung	Teilpauschalierung bei Umsätzen <200.000 EUR Vollpauschalierung bei EW <65.000 EUR
<b>Selbstständige Einkünfte</b>	—	freiwillig	falls keine § 4/1-Ermittlung	Teilpauschalierung bei Umsätzen <220.000 EUR
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	bei Eintragung im Firmenbuch	falls nicht im Firmen- buch und Um- sätze >400.000 EUR oder freiwillig	falls keine Pflicht zur § 4/1-Ermittlung	<u>Teilpauschalierung</u> bei Umsätzen <220.000 EUR <u>Vollpauschalierung</u> bis zu bestimmten Umsatz- grenzen

# Bilanzsteuerrecht

## 2. Das System des Betriebsvermögensvergleichs

steuerliche Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich

Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres

./. Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres

+ Entnahmen

./. Einlagen

= Gewinn/Verlust

# Bilanzsteuerrecht

## 2. Das System des Betriebsvermögensvergleichs

### Voraussetzungen für die Gewinnermittlung:

- wertmäßige Erfassung des gesamten Betriebsvermögens
- doppelte Buchführung (Vermögensvergleich + Erfolgsrechnung)
- Inventar (zeitpunktbezogene Bestandsaufnahme aller betrieblichen Vermögensgegenstände – zu Beginn und zum Schluss jedes Geschäftsjahres)
- Bilanz (Ausweis der Wirtschaftsgüter des Betriebes mit konkreten Wertansätzen)

# Bilanzsteuerrecht

## 2. Das System des Betriebsvermögensvergleich

System der Bilanz:

Aktiva

Anlagevermögen (Grundstücke, Gebäude, Maschinen)
Umlaufvermögen (Vorräte, Forderungen, Kasse)

(= Mittelverwendung)

Passiva

Eigenkapital (Betriebsreinvermögen)
Schulden (Verbindlichkeiten, Rückstellungen)

(= Mittelherkunft)

Gewinn/Verlust = Vergleich der Eigenkapitalpositionen (Betriebsreinvermögen) zum Ende und zu Beginn des Wirtschaftsjahres

# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.1. Ansatz dem Grunde nach

Gegenstand der Bilanzierung → Wirtschaftsgüter

= alle im wirtschaftlichen Verkehr selbständig bewertbaren Güter

Ansatz in der Bilanz erfordert:

- Zuordenbarkeit des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen des Stpfl
- wirtschaftliches Eigentum des Stpfl

Zuordnung zum Betriebsvermögen: zu unterscheiden zwischen

- notwendigem Betriebsvermögen
- notwendigem Privatvermögen
- gewillkürtem Betriebsvermögen

# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.1. Ansatz dem Grunde nach

#### Notwendiges Betriebsvermögen

- Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind

#### Notwendiges Privatvermögen

- Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen

#### Gewillkürtes Betriebsvermögen

- dienen weder Betrieb noch privaten Bedürfnissen der Stpfl unmittelbar, aber betrieblichen Interessen
- Zuordnung durch Aufnahme in Bücher zum Betriebsvermögen
- nur bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG relevant



# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.1. Ansatz dem Grunde nach

#### gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

- sowohl betriebliche als auch private Nutzung;
- Zuordnung zum Betriebsvermögen bei Überwiegen der betrieblichen Nutzung
- Grundstücke: Grundsatz der Aufteilung bei unterschiedlicher Verwendung einzelner Grundstücksteile sofern über 20 %

#### wirtschaftliches Eigentum

- als Voraussetzung für den Ausweis in der Bilanz
- daher kein Ausweis von gemieteten Gegenständen
- Leasingverträge: Prüfung, ob der Leasingnehmer bereits eine entsprechende Rechtsposition innehat

#### Unkörperliche Wirtschaftsgüter d. Anlagevermögens

- Ausweisen als Aktivposten nur bei entgeltlichem Erwerb
- Aufwendungen für Selbsterstellung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern daher nicht aktivieren (=sofort abzugsfähige Betriebsausgabe)

# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.2. Ansatz der Höhe nach (Bewertung)

#### Wertmaßstäbe (§ 6 EStG)

- (1) Anschaffungskosten
- (2) Herstellungskosten
- (3) Teilwert
- (4) gemeiner Wert

# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.2. Ansatz der Höhe nach (Bewertung)

#### 1) Anschaffungskosten:

- Aufwendungen zum Erwerb eines Vermögensgegenstandes bis zur Versetzung in betriebsbereiten Zustand
- Anschaffungsnebenkosten
- anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen
- keine Minderung des Gewinns durch Anschaffungskosten (Aktivierung)

#### (2) Herstellungskosten:

- Aufwendungen für Herstellung eines Vermögensgegenstandes/Erweiterung/Verbesserung
- Materialkosten, Fertigungskosten, Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten, nicht aber Verwaltungsgemeinkosten und Vertriebskosten
- keine Minderung des Gewinns (Aktivierung)

# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.2. Ansatz der Höhe nach (Bewertung)

- Aufwendungen, die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändern = Herstellungskosten
- Abgrenzung Herstellungsaufwand/Erhaltungsaufwand
- Erhaltungsaufwand: dient dazu, Wirtschaftsgut in ordnungsgemäßem Zustand zu erhalten/wiederherzustellen = sofort abzugsfähige Betriebsausgabe
- Erhaltungsaufwand: zu aktivieren, wenn im zeitlichen Zusammenhang mit Herstellung/Anschaffung

#### (3) Teilwert:

- Betrag, den Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für einzelne Wirtschaftsgüter bei Fortführung ansetzen würde;
- Schätzwert (entspricht Wiederbeschaffungskosten)

#### (4) Gemeiner Wert (§ 10 Abs 2 BewG):

- im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit erzielbarer Preis (Verkehrswert)

# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.3. Bewertungsregeln

Bewertungsregeln (§ 6 EStG): Unterscheidung nach dem Charakter des Wirtschaftsguts

- abnutzbares Anlagevermögen (Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb nicht nur vorübergehend dienen)
- nicht abnutzbares Anlagevermögen
- Umlaufvermögen (Wirtschaftsgüter, nicht dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen)
- Verbindlichkeiten

Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens:

- Bewertung mit Anschaffungs-/Herstellungskosten vermindert um Absetzung für Abnutzung (AfA)
- wenn Teilwert niedriger als Buchwert → kann der niedrigere Wert angesetzt werden (Wahlrecht)
- wenn Teilwert höher als Buchwert → höhere Teilwert darf nicht angesetzt werden (uneingeschränkter Wertzusammenhang)

# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.3. Bewertungsregeln

#### Absetzung für Abnutzung (AfA) - § 7 EStG

- lineare Verteilung d. Anschaffungs-/Herstellungskosten auf betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
- ab Inbetriebnahme
- bei Inbetriebnahme im 1. Halbjahr: volle (Jahres-)AfA
- bei Inbetriebnahme im 2. Halbjahr: Halbjahres-AfA
- AfA = gewinnmindernd
- Gebäude: AfA-Sätze ohne Nachweis der Nutzungsdauer
- Nutzungsdauer PKW: 8 Jahre
- wenn Buchwert nach Abzug der AfA > Teilwert → gewinnmindernde Abschreibung auf niedrigeren Teilwert
- Volle Abschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter < 400,- EUR

# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.3. Bewertungsregeln

#### Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens/Umlaufvermögens

- Bewertung mit Anschaffungs-/Herstellungskosten (wahlweise mit niedrigerem Teilwert)
- Aufwertung bis zu Anschaffungs-/Herstellungskosten: zulässig  
(= eingeschränkter Wertzusammenhang)

#### Verbindlichkeiten

- Bewertung mit Rückzahlungsbetrag
- Disagio (= Unterschiedsbetrag zwischen zugezähltem und Rückzahlungsbetrag) und Geldbeschaffungskosten sind zu aktivieren und auf Laufzeit zu verteilen

# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.4. Allgemeine Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

#### Bilanzwahrheit:

- Ausweis entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen

#### Bilanzzusammenhang:

- Identität der Schlussbilanz des abgelaufenen Jahres mit der Eröffnungsbilanz des folgenden Jahres

#### Bilanzklarheit:

- klare und übersichtliche Gestaltung

#### Bewertungsstetigkeit:

Beibehaltung einmal gewählter Bewertungsmethoden

#### Vorsichtsprinzip:

- rechnet nicht zu den allgemeinen GoB !

Vollständigkeitsgebot, Bilanzwahrheit und Realisationsprinzip können eine dem Vorsichtsprinzip entsprechende Bilanzierung bedingen



# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.4. Allgemeine Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

#### Realisationsprinzip

- nicht verwirklichte Gewinne dürfen nicht ausgewiesen werden
- Gewinnverwirklichung: erst bei Leistung durch Stpfl (Realisationsprinzip)
- Aufwertung eines Wirtschaftsgutes über Anschaffungskosten hinaus ist grundsätzlich unzulässig
- wenn Wert des Wirtschaftsgutes höher als Anschaffungskosten; Gewinnverwirklichung erst bei Veräußerung
- Bildung von „stillen Reserven“ = Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert (= in Bilanz ausgewiesener Wert) und tatsächlich höherem Wert

# Bilanzsteuerrecht

## 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

### 3.4. Allgemeine Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

#### Periodengerechte Gewinnermittlung

#### Bilanzberichtigung

- bei fehlenden/unrichtigen/unrechtmäßigen Bilanzposten
- Pflicht zur Berichtigung auch nach Einreichung beim Finanzamt
- objektive Unrichtigkeit entscheidend
- auch bei bereits rechtskräftiger Veranlagung
- Nachholverbot

#### Bilanzänderung:

- Ersetzen eines zulässigen Ansatzes durch einen anderen zulässigen Ansatz
- Bilanzänderung nach Einreichung nur mit Zustimmung des Finanzamtes

# Bilanzsteuerrecht

## 4. Gewinnermittlung nach § 5 EStG

### Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG:

- für protokollierte Gewerbetreibende (im Firmenbuch)
- „Maßgeblichkeitsprinzip“
- Handelsbilanz ist Grundlage für steuerliche Gewinnermittlung
- bei abweichenden zwingenden steuerlichen Vorschriften gehen diese vor
- steuerliche „Mehr-Weniger-Rechnung“
- Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Gewinns, soweit kein abweichendes zwingendes Steuerrecht besteht
- idR wird keine Steuerbilanz aufgestellt (§ 44 Abs 2 EStG)

# Bilanzsteuerrecht

## 4. Gewinnermittlung nach § 5 EStG

### Weitere Unterschiede zwischen § 4/1 und § 5 – Ermittlung

- Gewinne/Verluste aus Veräußerung/ Entnahme/Wertänderungen von Grund/Boden steuerlich relevant bei § 5 – Ermittlung
- gewillkürtes Betriebsvermögen nur bei § 5 - Ermittlern zulässig
- abweichendes Wirtschaftsjahr nur bei § 5 - Ermittlern (§ 4 Abs 1 - Ermittler nur bei Land- und Forstwirtschaft)

# Bilanzsteuerrecht

## 4. Gewinnermittlung nach § 5 EStG

### Zweck des Maßgeblichkeitsprinzips

- Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung
- Grenzen des Vereinfachungsgedankes
  - unterschiedliche Ziele von  
Handelsbilanz (ausschüttungsfähiger Gewinn, Substanzerhaltung, Information) und  
Steuerbilanz (Steuerbemessung)

# Bilanzsteuerrecht

## 4. Gewinnermittlung nach § 5 EStG

### Formelle versus materielle Maßgeblichkeit

- formelle Maßgeblichkeit: Maßgeblichkeit des konkreten Bilanzansatzes
- materielle Maßgeblichkeit: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB
- Beispiel: Aktivierung von Ingangsetzungskosten
- Praxis folgt formeller Maßgeblichkeit (Vereinfachung)
- Materielle Maßgeblichkeit trägt Bilanzzielen besser Rechnung

# Bilanzsteuerrecht

## 4. Gewinnermittlung nach § 5 EStG

### Arten der Maßgeblichkeit – Terminologie

- direkte Maßgeblichkeit
- ergänzende Maßgeblichkeit
- umgekehrte Maßgeblichkeit
- de facto Umkehr der Maßgeblichkeit

<b>Handelsrecht</b>	<b>Steuerrecht</b>	<b>Steuerliche Gewinnermittlung</b>	<b>Beispiele</b>
Zwingendes Recht	Nachgiebiges Recht	Direkte Maßgeblichkeit	Niederstwertprinzip bei Umlaufvermögen (§ 201 Abs 2 Z 4 HGB)
Nachgiebiges Recht	Nachgiebiges Recht	Direkte Maßgeblichkeit	Aktivierungswahlrecht für Bauzeitinsen im Rahmen der Herstellungskosten
Zwingendes Recht	Abweichend zwingendes Recht	Durchbrechung der Maßgeblichkeit; Steuerrecht ist anzuwenden	Bewertung von Grundstückseinlagen (§ 6 Z 5 EStG; § 202 Abs 1 HGB)
Nachgiebiges Recht	Zwingendes Recht	Durchbrechung der Maßgeblichkeit; Steuerrecht ist anzuwenden	Aktivierung des entgeltlich erworbenen Firmenwertes (§ 6 Z 1 EStG; § 203 Abs 5 HGB)
Nachgiebiges Recht	Steuerbegünstigung	Ausweis der steuerlichen Begünstigung bereits in der Handelsbilanz (§ 205 HGB; umgekehrte Maßgeblichkeit)	Sonderabschreibungen gem § 205 HGB
Zwingendes Recht	Keine Regelung	Ergänzende Maßgeblichkeit	Rechnungsabgrenzungsposten
Nachgiebiges Recht	Keine Regelung	Ergänzende Maßgeblichkeit	Ansatz von Ingangsetzungskosten



# Bilanzsteuerrecht

## 4. Gewinnermittlung nach § 5 EStG

### Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips

- handelsrechtliche GoB
  - unbestimmter Rechtsbegriff
  - gesetzliche Normen des HGB (§ 189 Abs 1 HGB)
- Vorrang allgemeiner GoB oder allgemeiner steuerlicher Prinzipien?
  - BFH 3.2.1969: Aktivierungswahlrechte als Aktivierungsverbote
  - Vordringen der handelsrechtlichen GoB nur in Nischen mit steuerlichen Wahlrechten
  - Einschränkung des Maßgeblichkeitsprinzips auf Teilwertabschreibung und Rückstellungsbildung?
  - VwGH 10.12.1985: Aktivierungswahlrecht beim Disagio maßgeblich

# Bilanzsteuerrecht

## 4. Gewinnermittlung nach § 5 EStG

### Durchbrechungen der Maßgeblichkeit

- Aktivierung und Passivierung dem Grunde nach
  - Vermögensgegenstand vs Wirtschaftsgut
  - Maßgeblichkeit von Rechnungsabgrenzungsposten und Bilanzierungshilfen
  - steuerliche Aktivierungspflicht für den Firmenwert (§ 203 Abs 5 HGB und § 6 Z 1 EStG)
  - steuerliche Aktivierungspflicht für das Disagio (§ 198 Abs 7 HGB und § 6 Z 3 EStG)
  - steuerliches Passivierungsverbot für Pauschalrückstellungen und Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs 8 HGB und § 9 EStG)

# Bilanzsteuerrecht

## 4. Gewinnermittlung nach § 5 EStG

### Durchbrechungen der Maßgeblichkeit

- Bewertung

- Abschreibung des entgeltlich erworbenen Firmenwerts (§ 203 Abs 5 HGB und § 8 Abs 3 EStG)
- steuerliche Aktivierungspflicht für angemessene Teile von Material und Fertigungsgemeinkosten (§ 6 Z 2a EStG)
- zwingende lineare Abschreibung und Sonderabschreibungssätze (Kfz, Gebäude) im Steuerrecht (§§ 7, 8 EStG)
- handelsrechtliches Abwertungswahlrecht für Finanzanlagen (§ 204 Abs 2 HGB)
- steuerliche Rückstellungsbewertung (Abfertigungsrückstellung, langfristige Rückstellungen)
- steuerliche Einlagenbewertung (§ 6 Z 5 EStG)
- steuerliche Teilwertabschreibungen im Körperschaftsteuerrecht (§ 12 KStG)
- Abzugsverbote gem § 20 EStG (unangemessen hohe Betriebsausgaben)