



VO Bilanzsteuerrecht (1. Termin)

Univ. Ass. Mag. Thomas Bieber



Terminübersicht

1. Termin	Di, 8.3.11, 15:30-18:45 (HS 3)
2. Termin	Do, 10.3.11, 15:30-18:45 (HS 3)
3. Termin	Fr, 11.3.11, 15.30-18:45 (HS 3)
Klausur	Fr, 25.3.11, 13:45-14:45 (HS 2)

Ziele



- Sie sollen nach diesem Termin
 - beurteilen können, welche Steuerpflichtige einen Gewinn ermitteln müssen
 - beurteilen können, nach welchen Vorschriften dieser Gewinn ermittelt werden muss
 - die Unterschiede zwischen der § 4 Abs 1- und § 5-Gewinnermittlung kennen
 - wissen, dass die § 4 Abs 1-Gewinnermittlung die Grundsatzform der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich darstellt
 - wissen, dass die § 5-Gewinnermittlung aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips wesentlich durch das Unternehmensrecht geprägt wird
 - die Anschaffungs- und Herstellungskosten für verschiedene Wirtschaftsgüter ermitteln können
 - die unternehmens- und steuerrechtliche Beurteilung von Eingangsetzungsaufwendungen vornehmen können



Themenübersicht

- Wiederholung der Vorkenntnisse
- Gewinnermittlungsarten
- Unternehmensrechtliche Buchführungspflicht
- Steuerliche Buchführungspflicht
- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG
- Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG
- Anschaffungskosten und Herstellungskosten
- Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes

Wiederholung der Vorkenntnisse (1)

§ 2 Abs 4 Z 1 EStG: Einkünfte sind der **Gewinn** (§§ 4-14) bei

- Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
- Selbständiger Arbeit (§ 22 EStG)
- Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)



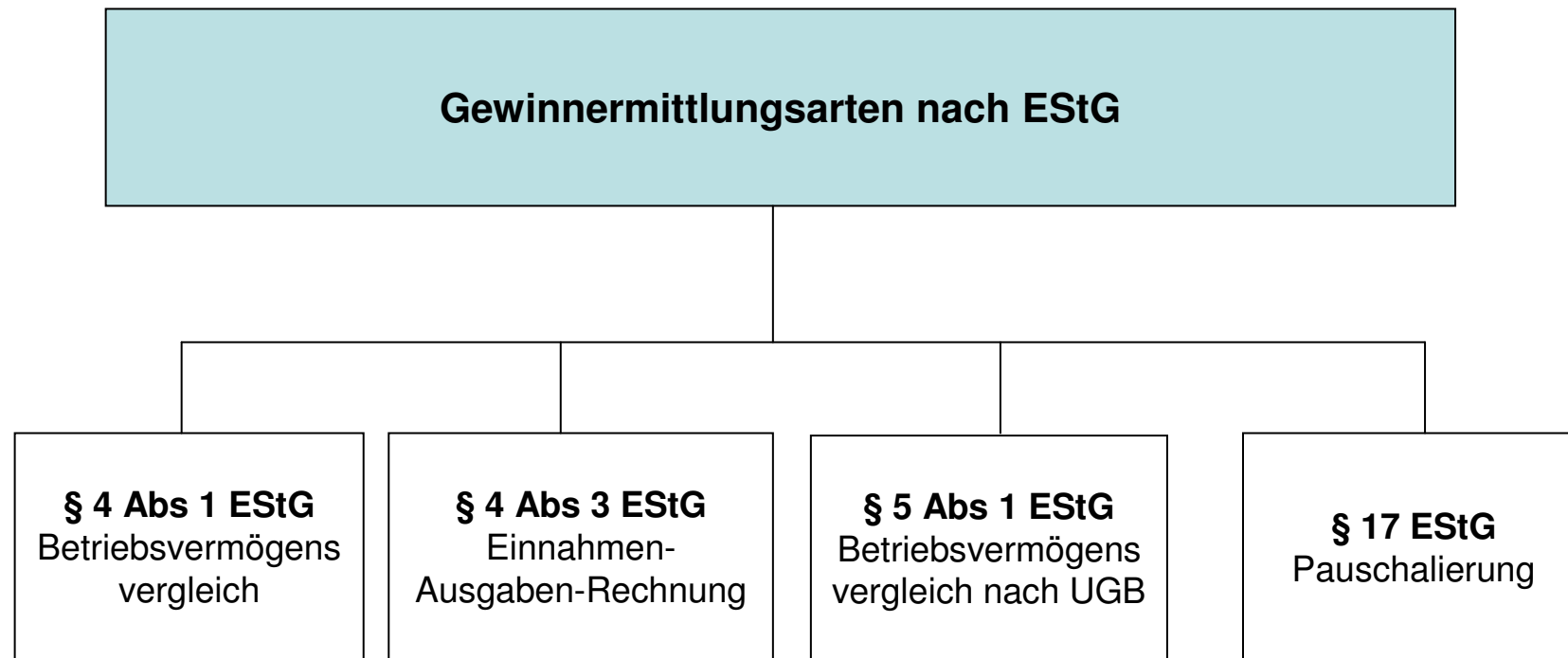
Wiederholung der Vorkenntnisse (2)

- **§ 7 Abs 1 KStG:** Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.
- **§ 7 Abs 2 KStG:** Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte **aus den im § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten** nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). **Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG und diesem Bundesgesetz.**
- Unter § 7 Abs 2 fallen zB
 - Vereine iSd VereinsG
 - Stiftungen und Fonds nach dem BStFG

Wiederholung der Vorkenntnisse (3)

- **§ 7 Abs 3 KStG:** Bei Steuerpflichtigen, **die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind**, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften **sind alle Einkünfte (§ 2 Abs 3 EStG) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG) zuzurechnen**. Der Gewinn ist [...] nach § 5 EStG zu ermitteln.
- Unter § 7 Abs 3 fallen zB
 - AG
 - GmbH
 - SE
 - Sparkassen
 - rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
 - Nicht offengelegte Privatstiftungen und betriebliche Privatstiftungen iSd § 4 Abs 11 EStG

Gewinnermittlungsarten (1)



Gewinnermittlungsarten (2)

- Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG
 - Verpflichtung zur Rechnungslegung nach § 189 UGB oder aufgrund anderer bundesgesetzlicher Vorschriften **UND** Einkünfte iSd § 23 EStG
- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG
 - Buchführungspflicht nach der BAO oder freiwillige Führung von Büchern
- **Aus der Vorgabe eines Betriebsvermögensvergleichs ergibt sich eine Bilanzierungspflicht**
- Wenn keine gesetzliche Buchführungspflicht und keine freiwillige Buchführung
 - Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs 3 EStG)
 - Gewinn als Differenz zwischen den tatsächlich zugeflossenen Betriebseinnahmen und den tatsächlich getätigten Betriebsausgaben
 - Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 17 EStG)
 - Betriebsausgabenpauschalierung gem § 17 Abs 1-3 EStG
 - Betriebsausgaben werden mit 12% bzw 6% des Umsatzes pauschaliert



Unternehmensrechtliche Buchführungspflicht (1)

§ 189 Abs 1 und Abs 4 UGB

Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, SE)	Unternehmerisch tätige Personengesellschaften ohne natürliche Person als unbeschränkt haftenden Gesellschafter (sog "verdeckte Kapitalgesellschaften" wie GmbH & Co KG)	Alle anderen Unternehmer (insb Einzelunternehmer und Personengesellschaften)		
		Gewerbliche Unternehmer		Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte
Unabhängig von Größe und Tätigkeit	Unabhängig von Größe und Tätigkeit	Umsatzerlöse > 700.000	Umsatzerlöse ≤ 700.000	Unabhängig von Größe und Tätigkeit
Rechnungslegungspflicht			Keine Rechnungslegungspflicht	



Unternehmensrechtliche Buchführungspflicht (2)

§ 189 Abs 2 UGB

	GJ 2010	GJ 2011
Umsatzerlöse	> 700.000	> 700.000

	GJ 2010
Umsatzerlöse	> 1.000.000

	GJ 2010	GJ 2011
Umsatzerlöse	≤ 700.000	≤ 700.000



Unternehmensrechtliche Buchführungspflicht (3)

§ 906 Abs 20 UGB idF RÄG 2010: „§ 189 Abs. 1 Z 2 und Abs. 2 Z 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 140/2009 treten mit 1. Jänner 2010 in Kraft und sind in dieser Fassung auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. **Für den Eintritt und den Entfall der Rechtsfolgen des § 189 Abs. 1 Z 2 sind die geänderten Werte auch für Beobachtungszeiträume nach § 189 Abs. 2 anzuwenden, die vor diesem Zeitpunkt liegen**“.

	GJ 2008	GJ 2009	GJ 2010
Umsatzerlöse	650.000	500.000	800.000

Steuerliche Buchführungspflicht (1)

- **§ 124 BAO:** Wer nach dem UGB oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, **hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.**
- **Zusätzlich** zu § 124 BAO buchführungspflichtig sind Unternehmer, die die in **§ 125 BAO** angeführten Grenzen überschreiten
 - Abs 1 lit a: Umsatz zweier aufeinander folgender Kalenderjahre > EUR 400.000
 - Pflicht zur doppelten Buchführung entsteht mit Beginn des zweitfolgenden Geschäftsjahres
 - Abs 1 lit b: Einheitswert > EUR 150.000
 - Pflicht zur doppelten Buchführung entsteht mit Beginn des zweitfolgenden Kalenderjahres

Steuerliche Buchführungspflicht (2)

- Wer nach § 125 BAO buchführungspflichtig ist, muss keine Unternehmensbilanz erstellen, sondern **nur für steuerliche Zwecke** Bücher führen
- Buchführungspflicht des § 125 BAO betrifft **grundsätzlich nur (mehr) land- und forstwirtschaftliche Betriebe**
- Keine Buchführungspflicht nach §§ 124 u 125 BAO → Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (vgl **§ 126 BAO**)
 - Ärzte, Rechtsanwälte, etc

Steuerliche Buchführungspflicht (3)

■ Beispiele

- Rechtsanwältin erzielt im Geschäftsjahr X8 und X9 jeweils EUR 900.000 Umsatzerlöse
 - Grenzen gelten gem § 189 Abs 4 UGB für sie nicht. §§ 124 u 125 BAO kommen nicht zur Anwendung. → E-/A-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG
- GmbH erzielt im Geschäftsjahr X7 EUR 1.500.000, in den Geschäftsjahren X8 und X9 aufgrund von Umsatzeinbrüchen nur mehr Umsatzerlöse iHv jeweils EUR 300.000
 - Rechnungslegungspflicht gem § 189 Abs 1 Z 1 UGB kraft Rechtsform; § 7 Abs 3 KStG; Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG
- EU, § 4 Abs 3-Ermittler, der Einrichtungsgegenstände herstellt, erzielt im Geschäftsjahr X8 und X9 jeweils genau EUR 700.000, im Geschäftsjahr X10 EUR 1.200.000 Umsatzerlöse
 - Rechnungslegungspflicht gem § 189 Abs 2 Z 2 UGB ab X11, da Schwellenwert um mehr als EUR 300.000 überschritten wurde; Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 3 auf § 5 Abs 1 EStG



Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG und § 5 EStG



Unterschiede zwischen § 4 Abs 1 EStG und § 5 EStG

- Anwendung der unternehmensrechtlichen GoB nur bei Gewinnermittlung gem § 5, während die allgemeinen GoB sowohl bei § 5 als auch § 4 Abs 1 zur Anwendung kommen
- Die Bewertung der WG ist bei der Gewinnermittlung gem § 5 EStG vom unternehmensrechtlichen Vorsichtsprinzip geprägt, welches aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auf die steuerliche Gewinnermittlung durchschlägt. Bei der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG spielt das Vorsichtsprinzip keine besondere Rolle.
- Die Wertänderungen des nackten Grund und Bodens bleiben bei der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG außer Ansatz (§ 4 Abs 1 letzter Satz). Beim § 5-Ermittler sind die stillen Reserven steuerhängig (§ 5 Abs 1 vorletzter Satz)
- Bei der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG gehört nur das notwendige Betriebsvermögen zum BV, während der § 5-Ermittler auch gewillkürtes Betriebsvermögen ansetzen kann
- Rückstellungen und RAPs nur bei § 5 EStG-Gewinnermittlung zwingend anzusetzen, während für den § 4-Ermittler ein Wahlrecht besteht.
- Für den § 5-Ermittler ist gem 2 Abs 5 EStG die Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahres zulässig, während im Rahmen der § 4 Abs 1-Gewinnermittlung ein abweichendes Wirtschaftsjahr nur buchführenden Land- und Forstwirten gestattet ist.

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (1)

- Allgemeine steuerliche Gewinnermittlung
- Zwingende Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG, wenn
 - die Voraussetzungen nach § 5 EStG **nicht vorliegen UND (!)**
 - die **Buchführungsgrenzen des § 125 BAO** überschritten sind oder
 - **freiwillig Bücher** geführt werden.
- Buchführungspflicht des § 125 BAO betrifft **grundsätzlich nur (mehr) land- und forstwirtschaftliche Betriebe**
- Angehörige freier Berufe (Ärzte, Rechtsanwälte,..) weder von den Bestimmungen des UGB noch von den §§ 124 und 125 BAO erfasst. → Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (2)

- „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“
- Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses nach § 4 Abs 1 EStG:
 - Betriebsvermögen (EK) am Ende des Wirtschaftsjahres
 - ./. Betriebsvermögen (EK) am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres
 - + Privatentnahmen während des Wirtschaftsjahres
 - Privateinlagen während des Wirtschaftsjahres
 - = Gewinn/Verlust
- Voraussetzung: Inventur (mengenmäßige Aufstellung des gesamten Betriebsvermögens) → Bilanz



Doppelte Buchführung und Facebook

Wie bringe ich Ordnung hinein?

Ich führe Bücher!

Ich schreibe alle Geschäftsvorfälle
chronologisch auf!

Ich ordne alle Geschäftsvorfälle sachlich!

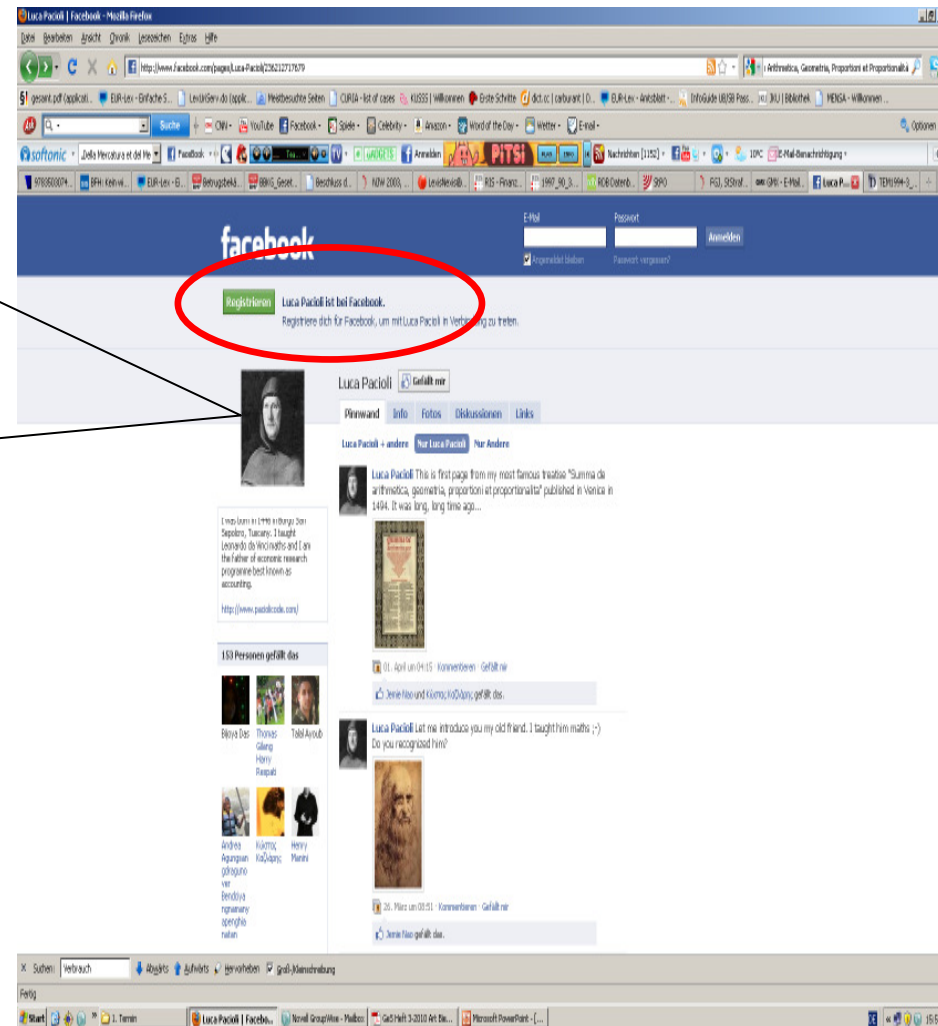
Ich stelle den Zusammenhang zwischen den
Aufschriften sicher!

Ich lasse die Buchungen nach einem Schema
durchführen!

Ich erhebe in regelmäßigen Abständen den
Status des Geschäfts!

FÜR INTERESSIERTE:

*Lauwers, Luc & Willekens, Marleen: "Five Hundred Years of Bookkeeping: A Portrait of Luca Pacioli" (Tijdschrift voor Economie en Management, Katholieke Universiteit Leuven, 1994, vol:XXXIX issue 3, p.296;
https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/119065/1/TEM1994-3_289-304p.pdf*





Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (3)

AKTIVA

Anlagevermögen

(Grundstücke, Gebäude, Maschinen)
„bestimmt, dem Geschäftsbetrieb auf
Dauer zu dienen“

Umlaufvermögen

(Vorräte, Forderungen, Kasse)
„nicht bestimmt, dem Geschäftsbetrieb
dauernd zu dienen“

Rechnungsabgrenzung

= „Mittelverwendung“

PASSIVA

Eigenkapital

= Betriebsreinvermögen

Schulden

(Verbindlichkeiten, Rückstellungen)

Rechnungsabgrenzung

= „Mittelherkunft“

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (4)

- Bei der Bilanzierung sind gem § 4 Abs 2 EStG die GoB zu beachten:
 - **Formelle Grundsätze** gem § 131 und 132 BAO (vollständige, richtige, zeitgerechte und geordnete Buchführung)
 - **Materielle Grundsätze:** keine steuergesetzliche Kodifizierung, aber Auslegung im Lichte des Unternehmensrechts, wenngleich mit unterschiedlichen Bedeutungsgraden
 - **Bilanzwahrheit:** verlangt einen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ausweis des Vermögens und der Schulden des Unternehmens.
 - **Bilanzidentität:** Identität der Schlussbilanz eines Geschäftsjahres mit der Eröffnungsbilanz des folgenden Geschäftsjahres
 - **Bilanzklarheit:** klare und übersichtliche Gestaltung der Bilanz und der GuV
 - **Bilanzkontinuität:**
 - **Formelle Bilanzkontinuität:** Beibehaltung der einmal gewählten Gliederung und Bezeichnung der Positionen in den Bilanzen sowie den GuV-Rechnungen
 - **Materielle Bilanzkontinuität:** Bewertungsgrundsätze und Bewertungsmethoden müssen grundsätzlich beibehalten werden
 - **Realisationsprinzip:** Gewinne dürfen erst dann ausgewiesen werden, wenn sie durch einen Umsatz verwirklicht sind, also die Leistung erbracht ist
 - **Periodengerechte Ermittlung**
 - **Vorsichtsprinzip (§ 201 Abs 2 UGB)**
 - Nur Ausweis von verwirklichten Gewinnen (= Realisationsprinzip)
 - Ausweis von noch nicht verwirklichten Verlusten
 - führt zur Bildung von stillen Reserven (= Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem höheren tatsächlichen Wert eines Wirtschaftsguts)

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (5)

- Bilanzierung dem Grunde nach (Aktivierung/Passivierung)
 - Gegenstand der Bilanzierung sind Wirtschaftsgüter (pos./neg.)
 - = alle im wirtschaftlichen Verkehr selbständig bewertbaren Güter
 - Somit auch unkörperliche Wirtschaftsgüter
 - Ansatz in der Bilanz erfordert
 - Zuordenbarkeit des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen des Stpfl
 - wirtschaftliches Eigentum des Stpfl (§ 24 BAO)
 - Betriebsvermögen
 - Notwendiges Betriebsvermögen: Wg, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (BGA, Betriebsgrundstücke, Waren, Forderungen, ..)
 - Notwendiges Privatvermögen: Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen (zB PKW, ..)
 - Gewillkürtes Betriebsvermögen (zB unbebaute Grundstücke)
 - dienen weder Betrieb noch privaten Bedürfnissen der Stpfl unmittelbar, aber betrieblichen Interessen
 - Zuordnung durch Aufnahme in Bücher zum Betriebsvermögen
- }
- Nicht
anzusetzen
- }
- Nur bei § 5-
Ermittler



Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (6)

- Bilanzierung dem Grunde nach (Aktivierung/Passivierung)
 - 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 %



Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (7)

- Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung); Wertmaßstäbe § 6 EStG
 - Teilwert (§ 6 Z 1 EStG)
 - Betrag, den Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für einzelne Wirtschaftsgüter
 - bei Fortführung ansetzen würde
 - Schätzwert (entspricht Wiederbeschaffungskosten)
 - Gemeiner Wert (§ 10 Abs 2 BewG)
 - im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit erzielbarer Preis (Verkehrswert)



Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (8)

- Bewertung von Wirtschaftsgütern
 - Abnutzbares Anlagevermögen (§ 6 Z 1 EStG)
 - Bauten, Betriebs- und Geschäftsausstattung, PKW...
 - Anschaffungskosten, Herstellungskosten abzgl AfA (§§ 7 und 8)
 - Lineare Abschreibung; Betriebsgewöhnliche ND (Nutzungsdauer PKW: 8 Jahre); mit Inbetriebnahme; Ganzjahres-AfA bzw Halbjahres-AfA
 - **§ 8 EStG**: Abschreibungssätze für Gebäude
 - Niedrigerer Teilwert („kann“ bei § 4 Abs 1 EStG, „muss“ bei § 5 Abs 1 EStG bei voraussichtlich dauernder Wertminderung)
 - Teilwert > Buchwert: keine Aufwertung (aber: Z 13: Aufwertung zulässig)
 - **§ 13 EStG**: Sofortabschreibung von GWG; € 400
 - **Beispiel**: Maschine im November X9 um € 100.000 angeschafft und am selben Tag in Betrieb genommen. Betriebsgewöhnliche ND 5 J



Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (9)

- Bewertung von Wirtschaftsgütern
 - Nicht abnutzbares Anlagevermögen, Umlaufvermögen (§ 6 Z 2 lit a EStG)
 - Finanzanlagen, Beteiligungen...
 - Anschaffungskosten, Herstellungskosten
 - Niedrigerer Teilwert („kann“ bei § 4 Abs 1 EStG, „muss“ bei § 5 Abs 1 EStG bei voraussichtlich dauernder Wertminderung)
 - Teilwert > Buchwert: Aufwertung bis zu AK/HK zulässig

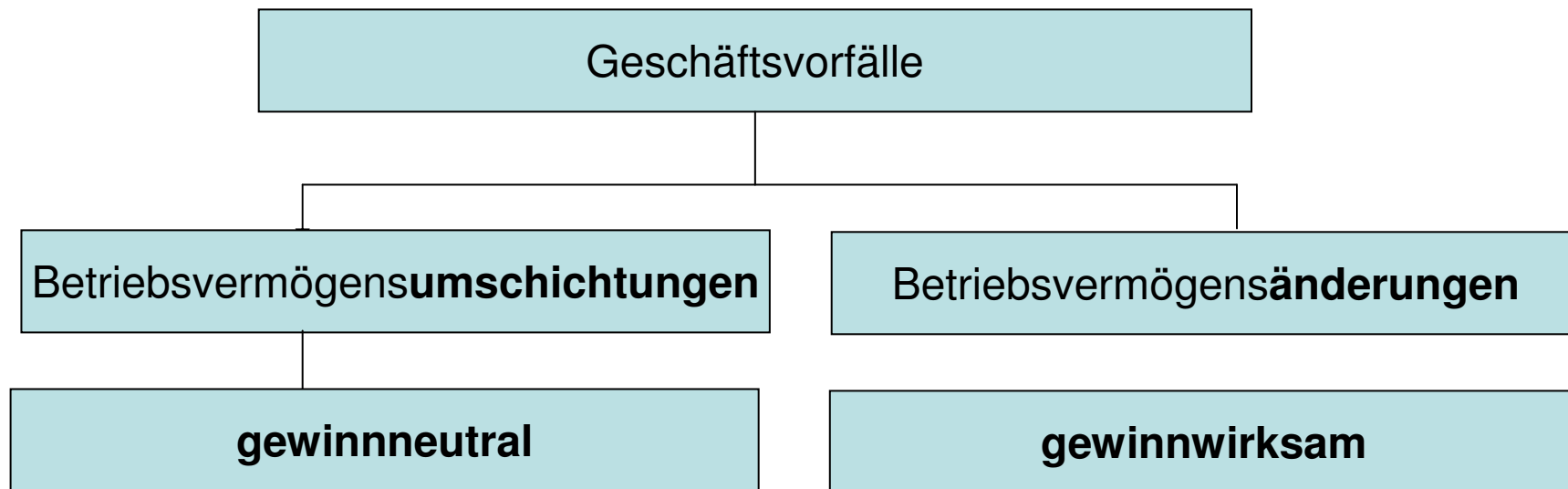


Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (10)

- Bewertung von Wirtschaftsgütern
 - Verbindlichkeiten (§ 6 Z 3 EStG)
 - Bewertung mit Rückzahlungsbetrag
 - Disagio (= Unterschiedsbetrag zwischen Rückzahlungsbetrag und aufgenommenen Betrag) und Geldbeschaffungskosten
 - sind **zwingend** zu aktivieren und auf Laufzeit zu verteilen
 - **Beispiel:** Es wird ein Darlehen von € 90.000 gewährt, das nach 10 Jahren mit € 100.000 zurückzubezahlen ist.

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (11)

- Änderung der Bilanz durch Geschäftsvorfälle





Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (12)

- Betriebsvermögensumschichtungen
 - Aktivtausch (ein Aktivposten $\uparrow$, der andere Aktivposten $\downarrow$)
 - Passivtausch (ein Passivposten $\uparrow$, der andere Passivposten $\downarrow$)
 - Aktiv-Passiv-Tausch
 - Bilanzverlängerung (der Aktivposten $\uparrow$, der Passivposten $\uparrow$)
 - Bilanzverkürzung (der Aktivposten $\downarrow$, der Passivposten $\downarrow$)

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (13)

- Betriebsvermögensänderungen
 - Betriebseinnahmen (ein Aktivposten[↑], das EK[↑])
 - Betriebsausgaben (ein Aktivposten[↓], das EK[↓])
 - Rückstellungen
 - RSt weisen unsichere Belastungen aus, die in der Zukunft zu Ausgaben führen können, aber bereits im lfd Geschäftsjahr verursacht sind
 - § 9 EStG

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (14)

- Betriebsvermögensänderungen
 - Betriebsvermögensminderungen durch Entnahmen
 - § 4 Abs 1 Satz 3 EStG: alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (etwa Bargeld, Waren, Erzeugnisse, etc)
 - Mindern bei Entnahme das Betriebsvermögen und sind daher im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs **wieder hinzuzurechnen**
 - § 6 Z 4 EStG: Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme
 - Betriebsvermögenserhöhungen durch Einlagen
 - § 4 Abs 1 Satz 4 EStG: alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich
 - Erhöhen bei Einlage das Betriebsvermögen und sind daher im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs **wieder abzuziehen**
 - § 6 Z 5 EStG: Teilwert im Zeitpunkt der Einlage
 - Ausnahmen: Beteiligungen iSd § 31 EStG, soweit AK niedriger als TW; Vorschrift des § 30 Abs 1 Z 3 EStG.

Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG (1)

- Maßgeblichkeit
 - § 5 Abs 1 erster und zweiter Satz EStG: Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung **maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen**. § 4 Abs 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden.
 - Entscheidungsmatrix

Unternehmensrecht	Steuerrecht	Maßgeblichkeit
MUSS	MUSS	NEIN
MUSS	KANN oder keine Regelung	JA
KANN oder keine Regelung	KANN oder keine Regelung	JA
KANN oder keine Regelung	MUSS	NEIN



Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG (2)

Unternehmensrecht	Steuerrecht	Maßgeblichkeit
Umlaufvermögen ist gem § 207 UGB mit dem niedrigeren Börsenkurs oder Marktpreis anzusetzen	Umlaufvermögen kann gem § 6 Z 2 lit a EStG mit dem geringeren Teilwert bewertet werden	
Nach § 198 Abs 8 Z 4 lit a UGB müssen Abfertigungsrückstellungen gebildet werden	Nach § 9 Abs 1 Z 1 EStG kann eine Abfertigungsrückstellung gebildet werden	
Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen sind aufgrund des Vorsichtsprinzips zu bilden	Eine pauschale Wertberichtigung zu Forderungen ist gem § 6 Z 2 lit a vorletzter Satz EStG nicht zulässig	
Für Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes besteht seit 1.1.2010 kein Wahlrecht zur Aktivierung mehr (= Aufhebung des § 198 Abs 3 UGB durch RÄG 2010)	Steuerrechtlich nicht geregelt	



Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG (3)

Unternehmensrecht	Steuerrecht	Maßgeblichkeit
Finanzanlagevermögen (zB Beteiligungen) kann auch bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung gem § 204 Abs 2 letzter Satz UGB auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden	Steuerrechtlich kann gem § 6 Z 2 lit a EStG ebenfalls auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden	
Der derivative Firmenwert ist nach § 203 Abs 5 UGB zu aktivieren	Steuerrechtlich liegt nach § 8 Abs 3 EStG eine Aktivierungspflicht vor	
Unternehmensrechtlich kann nicht nur eine lineare sondern auch eine degressive oder progressive Abschreibung gewählt werden	Steuerrechtlich ist nach § 7 Abs 1 EStG die lineare Abschreibung vorgesehen	



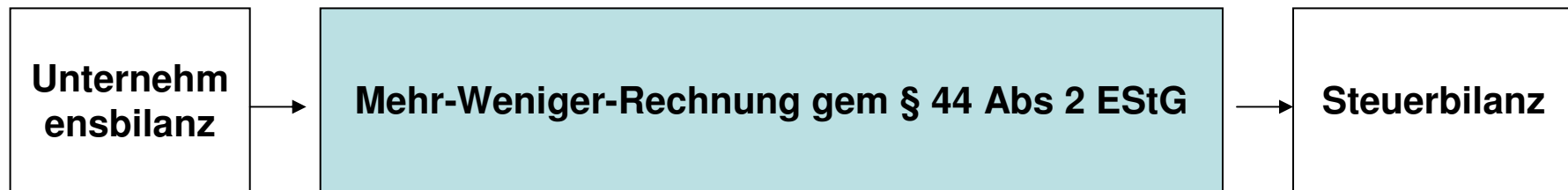
Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG (4)

- Umgekehrte Maßgeblichkeit
 - Umgekehrte Maßgeblichkeit
 - Bestimmte Steuerbegünstigungen können nur dann in Anspruch genommen werden, wenn eine entsprechende, gleiche Bilanzierung bereits in der Unternehmensbilanz erfolgt.
 - In solchen Fällen ist also die Steuerbilanz maßgeblich für die Unternehmensbilanz
 - Beispiel: Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter gem § 13 EStG
 - § 205 UGB: Bildung einer Bewertungsreserve



Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG (5)

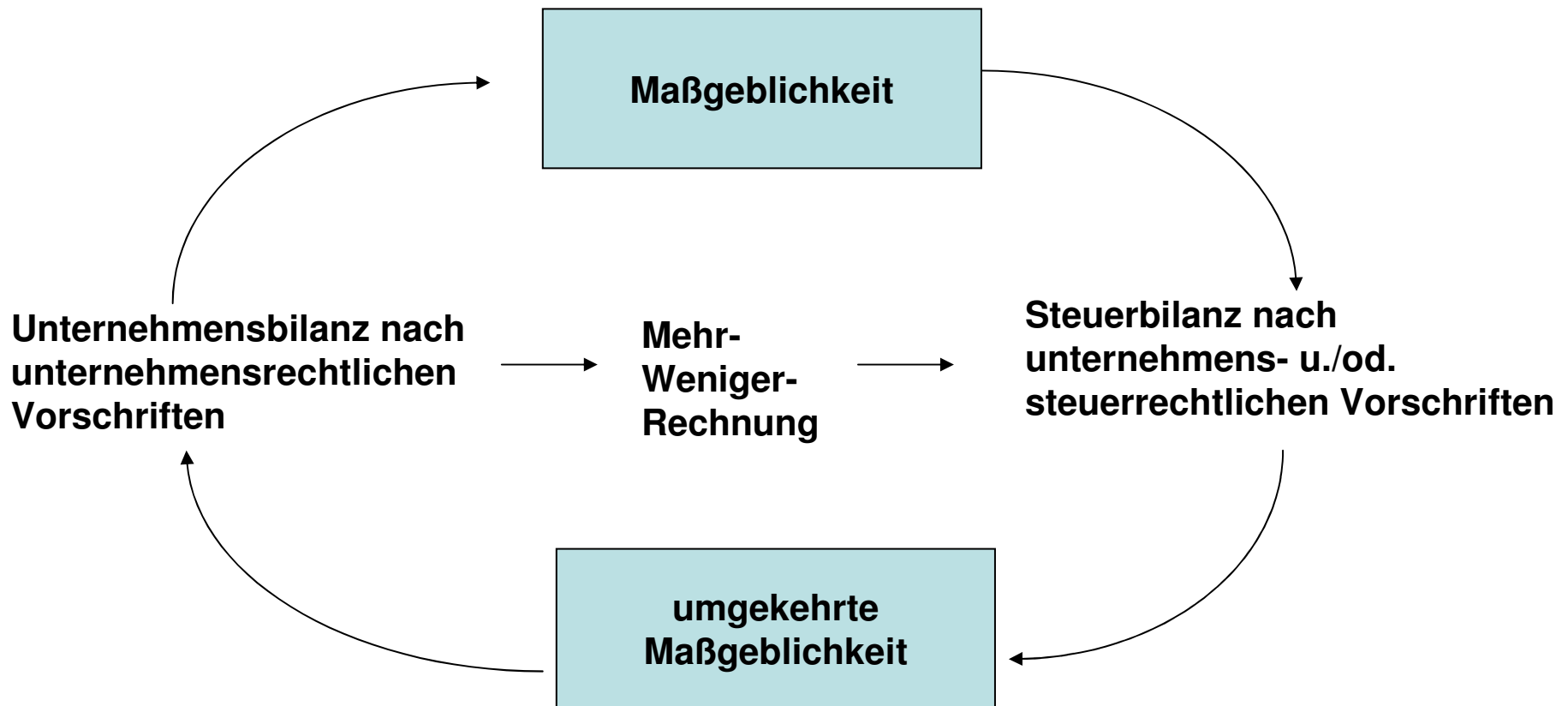
Überleitung der Unternehmensbilanz in die Steuerbilanz



Unternehmensrechtlicher Aufwand > stl Aufwand	pos. MWR (+)
Unternehmensrechtlicher Ertrag < stl Ertrag	pos. MWR (+)
Unternehmensrechtlicher Aufwand < stl Aufwand	neg. MWR (-)
Unternehmensrechtlicher Ertrag > stl Ertrag	Neg. MWR (-)

Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG (6)

Das Verhältnis zwischen Unternehmensbilanz und Steuerbilanz





Anschaffungskosten und Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter

Anschaftungskosten (1)

- Keine eigenständige Definition: Weder in § 6 Z 1 lit a noch in Z 2 lit a
- Rückgriff auf § 203 Abs 2 UGB
 - unter Beachtung steuerlicher Sondervorschriften (zB Luxustangente bei PKW gem § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG iVm PKW-Angemessenheits-VO: € 40.000; Sonderregelungen für Subventionen gem § 6 Z 10 EStG; Tausch gem § 6 Z 14 EStG)
- Ermittlungsschema

	Anschaffungspreis
+	Anschaffungsnebenkosten
+	nachträgliche Anschaffungskosten
-	Anschaffungspreisminderungen
=	Anschaffungskosten



Ansaffungskosten (2)

- Anschaffungsnebenkosten
 - Transport-, Verpackungs-, Vertragserrichtungs-, Montagekosten etc
 - Grunderwerbsteuer
 - Eintragungsgebühren
- Nachträgliche Anschaffungskosten
 - zB gerichtliche Erhöhung des ursprünglichen Kaufpreises
- Anschaffungspreisminderungen
 - sind von den aktivierbaren Anschaffungskosten abzuziehen, wenn ein **unmittelbarer Zusammenhang** mit der Anschaffung des Wirtschaftsgutes besteht.
 - Im nachhinein gewährte **Jahresboni** oder **Treuerabatte** sind daher als Ertrag zu verbuchen.
- Finanzierungskosten
 - zählen nicht zu den Anschaffungskosten
 - Skonti; Zinsen bei Raten-/Leasinggeschäften; Wertsicherungsvereinbarungen; Kursschwankungen

Anschaffungskosten (3)

- Kaufpreistraten
 - Ansatz der Anschaffungskosten mit **Barwert der Ratenzahlungen**
 - Ansatz der Lieferverbindlichkeit idR mit dem Barwert (Ratenschuld; EStR Rz 2172)
 - Ansatz von kurzfristigen Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag; Differenz = ARA
 - Bemessung der USt
 - Getrennte Zinsabrechnung: Barwert
 - Keine gesonderte Abrechnung: Summe der Raten
- Zinsen bei langfristigen Anschaffungen (EStR Rz 2171 ff)
 - Analogie zu Herstellungskosten (vgl § 203 Abs 4 UGB)
 - Zinsen für den **Zeitraum der Anschaffung** aktivierungsfähig
 - Aktivierung möglich bei
 - Anschaffung einer Anlage mit längerer Bauzeit
 - Leistung einer **kreditfinanzierten** Anzahlung
 - Zinsen haben Einzelkostencharakter

Anschaffungskosten (4)

- Übungsbeispiel 1
- Übungsbeispiel 2





Ü 1

- Frau B, § 4 Abs 1 EStG-Ermittlerin, kauft am 1.10.X8 ein unbebautes Betriebsgrundstück, wobei sie folgende Beträge entrichtet:
 - Kaufpreis (0% USt) EUR 1.000.000
 - Notariatsgebühren (netto, 20% USt) EUR 12.000
 - Der Kaufpreis sowie die Notariatsgebühren werden noch am 1.10 überwiesen.
 - Es ist mit einer Grunderwerbsteuer iHv EUR 53.000,- sowie mit Eintragungsgebühren von EUR 15.000,- zu rechnen.
 - Gleichzeitig wird beim Kauf eine Hypothekenschuld iHv EUR 500.000,- übernommen. Die Tilgung der Hypothekarschuld erfolgt in 5 gleich hohen Jahresraten jeweils per 31.12.; die Zinsen sind jeweils nachschüssig am 30.6. und 31.12. zu zahlen. Frau B hat sich verpflichtet, auch die Zinsen für den Zeitraum 1.7.-30.9. zu entrichten und zahlte am 31.12.X8 5% von EUR 500.000,- für 6 Monate = EUR 25.000,-.
- **Aufgabenstellung: Wie hoch sind die steuerlichen Anschaffungskosten von Frau B?**



Ü 2

- Die X-AG hat im Oktober X8 eine neue Software für die Lager- und Auftragsverwaltung angeschafft. Die X-AG vereinbarte für den Kauf folgende Zahlungsmodalitäten:
 - Die X-AG überweist an die B-GmbH vier Raten iHv je 20.693,56 (netto, excl 20% USt) jährlich am 1.12 (erste Ratenzahlung 1.12.X8 = Rechnungsdatum)
 - Der Berechnung der Raten wurde ein Zinssatz von 7% pa zugrunde gelegt. Die Zinsen werden nicht gesondert abgerechnet.
 - Die gesamte Umsatzsteuer ist bis 31.1.X9 an die Erzeuger-GmbH zu überweisen.
 - Nach der Installation konnte die Software noch im Dezember X8 in Betrieb genommen werden. Es ist mit einer Nutzungsdauer von 6 Jahren zu rechnen.
 - Bisheriger Buchungsstand: In der Buchhaltung für das Geschäftsjahr X8 wurde für obigen Sachverhalt lediglich die Barzahlung der ersten Raten verbucht
 - Immaterielle Vermögensgegenstände 20.693,56 an Bank 20.693,56
- **Aufgabenstellung: Unternehmens- und steuerrechtliche AK (inkl AfA)**

Herstellungskosten (1)

- Keine eigenständige Definition weder in § 6 Z 1 lit a noch in Z 2 lit a EStG
- Rückgriff auf § 203 Abs 3 UGB

	Materialeinzelkosten
+	Fertigungseinzelkosten
+	Sonderkosten der Fertigung
=	unternehmensrechtlicher Mindestansatz der HK
+	Angemessene Teile der Materialgemeinkosten
+	Angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten
+	Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersvorsorge und Abfertigungen (§ 203 Abs 3 vorletzter Satz UGB)
+	direkt zurechenbare Fremdkapitalzinsen (§ 203 Abs 4 UGB)
=	unternehmensrechtlicher Höchstansatz der HK

Unternehmensrech-
tliches Wahlrecht



Herstellungskosten (2)

- Steuerrechtlicher Ansatz nach § 6 EStG

	Materialeinzelkosten
+	Fertigungseinzelkosten
+	Sonderkosten der Fertigung
+	Angemessene Teile der Materialgemeinkosten (§ 6 Z 2 lit a vorletzter Satz EStG)
+	Angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten (§ 6 Z 2 lit a vorletzter Satz EStG)
=	steuerrechtlicher Mindestansatz der HK
+	Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersvorsorge und Abfertigungen
+	direkt zurechenbare Fremdkapitalzinsen
=	steuerrechtlicher Höchstansatz der HK

Steuerrechtliches
Wahlrecht



Herstellungskosten (3)

- **Langfristfertigung**
- § 206 Abs 3 UGB
 - Bei Aufträgen, deren Ausführung sich über **mehr als zwölf Monate** erstreckt, **dürfen** angemessene Teile der **Verwaltungs- und Vertriebskosten** angesetzt werden, falls eine verlässliche Kostenrechnung vorliegt und soweit aus der weiteren Auftragsabwicklung keine Verluste drohen.
 - Voraussetzungen
 - Mehr als 12 Monate
 - verlässliche Kostenrechnung
 - keine Verluste aus der weiteren Auftragsabwicklung
- § 6 Z 2 lit a EStG iVm EStR Rz 2199
 - Da der steuerliche Herstellungskostenbegriff Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht umfasst, besteht zum Unterschied vom Unternehmensrecht (§ 206 Abs 3 UGB) für langfristige Aufträge **steuerlich keine Möglichkeit zur Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten bzw. zum Ausweis von Selbstkosten.**



Herstellungskosten (4)

Beispiel: Die Herstellungskosten für einen Auftrag, der 15 Monate in Anspruch nimmt, betragen € 200.000. Die Verwaltungs- und Vertriebskosten betragen € 40.000. Die Umsatzerlöse werden € 220.000 betragen. **Unternehmensrechtlicher Ansatz?**
Steuerrechtlicher Ansatz?



Herstellungskosten (5)

- EStR Rz 2224: Kalkulatorische Kosten, welche zwar als betriebliche Kosten iSd Kostenrechnung gelten, denen aber keine Ausgaben und demnach auch keine buchhalterischen Aufwendungen zu Grunde liegen, kommen für eine Aktivierung im Rahmen der bilanziellen Herstellungskosten nicht in Frage.
- Zu diesen Kosten zählen bspw kalk Eigenkapitalzinsen, kalk Unternehmerlohn, kalk Mieten, etc

	Gemeinkosten laut BAB
-	Kalkulatorische Kosten (kalk. AfA, kalk. Zinsen, kalk. Wagnisse)
+	buchmäßige Abschreibungen
+	buchmäßige Schadenfälle
-	in den fixen Gemeinkosten enthaltene Leerkosten (vgl EStR Rz 2210)
=	Aktivierungsfähige Aufwendungen



Herstellungskosten (6)

- Übungsbeispiel 3
- Übungsbeispiel 4





Ü 3

Herr A, § 5 Abs 1-Ermittler, produziert Einrichtungsgegenstände. Am 31.12.X8 liegen folgende Daten hinsichtlich der Aufwendungen (nach Vornahme der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung) für das Wirtschaftsjahr X1 vor (Angaben in EUR 1.000):

(in T€)	Materialstelle	Fertigungsstelle	Verwaltung	Vertrieb
FM	[420]			
FL		[120]		
Sonstiger Personalaufwand	35	30	30	25
Abschreibungen	5	15	15	25
So. Aufwendungen	86	135	40	35
Summe der Gemeinkosten	126	180	85	85
Basis	EK	EK	Höchstansatz der HK gem § 203 Abs 3 UGB	Höchstansatz der HK gem § 203 Abs 3 UGB

Für einen langfristigen Auftrag, der sich zum Bilanzstichtag in Arbeit befindet und das einzige unfertige Erzeugnis darstellt, liegen die Voraussetzungen des § 206 Abs 3 UGB vor. Bis zum Bilanzstichtag sind für die Auftrag Fertigungsmaterial iHv EUR 50.000,- und Fertigungslöhne iHv EUR 70.000,- angefallen. Zur Finanzierung dieses Auftrages wurde ein Kredit aufgenommen. Die dafür in X8 angefallenen Zinsen betragen EUR 15.000,-.

Aufgabenstellung: Berechnung der unternehmens- und steuerrechtlichen Herstellungskosten des unfertigen Erzeugnisses, wobei davon auszugehen ist, dass ein möglichst hohes Ergebnis ausgewiesen werden soll!



Ü 4 [1]

Die B-AG erhielt am 2.11.X8 einen Auftrag über die Herstellung einer Maschine. Aus dem Auftrag erwartet die B-AG aufgrund ihrer Gesamtkostenkalkulation einen beträchtlichen Gewinn. Laut Vertrag ist die Maschine bis 2.2.X10 an den Auftraggeber zu überstellen. Um den Liefertermin einhalten zu können, musste mit der Herstellung sofort nach Vertragsabschluss begonnen werden. Im Geschäftsjahr X8 fielen für diesen Auftrag folgende Einzelkosten an:
Fertigungsmaterial: 1.000.000; Fertigungslöhne: 800.000
Der BAB (in T€) hat für das Geschäftsjahr X8 folgendes Aussehen:

(in T€)	Materialstelle	Fertigungsstelle	Verwaltung	Vertrieb
FM	[100.000]			
FL		[40.000]		
HL	400	3.000		
Gehälter	500	10.350	4.000	3000
LNK/GNK	260	24.000	1200	900
So. aufwandsgleiche Kosten	10.000	10.000	900	900
Kalk. Wagnisse	100	250	20	20
Kalk. Abschreib	150	800	600	70
Kalk. Zinsen	80	500	40	40
	111.490	88.900	6.760	4.930

Ü 4 [2]

Die Berechnung von Zuschlagsätzen für Verwaltung und Vertrieb erfolgt bei der B-AG auf Basis der Herstellungskosten.

Folgende buchmäßige Größen (in T€) sind in obigem BAB nicht enthalten:

Schadenfälle	100	300	10	20
Abschreibungen	150	700	560	70
Zinsaufwendungen	70	400	30	40

Im Geschäftsjahr X8 musste in der Fertigung eine Unterbeschäftigung verzeichnet werden, die Leerkosten iHv T€ 1.200 verursachte.

Aufgabenstellung: Berechnen Sie die unternehmens- und steuerrechtlichen HK!
Die B-AG zielt darauf ab, ein möglichst hohes Ergebnis auszuweisen.



Herstellungskosten (7)

- Zur Erinnerung § 203 Abs 3 erster Satz: HK sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.
- Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand
 - Herstellung
 - Geht über laufende Erhaltung hinaus
 - Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes (zB VwGH 23.10.1990, 89/14/0118)
 - Beispiele: Anbau, Umbau größeren Ausmaßes, Gebäudeaufstockung
 - Erhaltung (Instandhaltung)
 - Regelmäßig wiederkehrende Ausbesserungen
 - Wesensart des Wirtschaftsgutes wird nicht verändert
 - Achtung, wenn Erhaltung Instandsetzung iSd § 4 Abs 7 EStG → 10-Jahre-Verteilung des Aufwands
 - Trennung von Erhaltung und Herstellung
 - Trennung möglich → Trennung hat zu erfolgen
 - Trennung nicht möglich → Zur Gänze Herstellung

Herstellungskosten (8)

■ Beispiel

- Eine Brauerei sanierte in den Jahren 1996 bis 1998 ca 70% ihrer von der Quelfassung zu der von ihr betriebenen Brauerei führenden Wasserversorgungsleitung (ca 2 km) und setzte die dafür angefallenen Aufwendungen **gewinnmindernd als Erhaltungsaufwand** ab.
- Sanierungsmaßnahmen: Ersatz alter Eternitrohre durch Plastikrohre aufgrund technischer Innovationen; Kapazitätserweiterung; alte Eternitrohre verbleiben nur zum Teil im Erdreich; Veränderung der Trassenführung (geringfügig); Durchmesser der Eternitrohre: 100 mm; Durchmesser der neuen Rohre: 60 mm.
- Das FA qualifizierte diese Sanierungsmaßnahmen als **Herstellungsaufwand**
- VwGH-Beschwerde
- Ergebnis?



Herstellungskosten (9)

- VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333
 - Wasserleitung ist eigenständiges Wirtschaftsgut
 - „Auch wenn Plastikrohre physikalische Eigenschaften aufwiesen, die sie für den Einsatz im Rahmen einer Wasserversorgungsleitung besser geeignet erscheinen ließen als Eternitrohre, steht dies einer Erhaltungsmaßnahme nicht entgegen. **Im Rahmen von Erhaltungsmaßnahmen könne nämlich durchaus dem Umstand Rechnung getragen werden, dass es nach Abschluss der seinerzeitigen Herstellung eines Wirtschaftsgutes zur Entwicklung anderer Materialien gekommen sei.**
 - Der „Charakter“ der Wasserleitung wird durch die Überwindung einer Distanz zwischen zwei in bestimmter geographischer Lage gelegenen Punkten und die grobe Festlegung der Trassenführung bestimmt. → **Geringfügige Änderungen der Trassenführung auf einem Teil der Strecke ändern daran nichts.**
 - Der Umstand der Kapazitätssteigerung rechtfertigt für sich die Beurteilung der Kosten als Herstellungsaufwand deshalb nicht, weil die Leistungssteigerung nur auf die Verwendung technisch minderwertiger Produkte zurückzuführen war. **Auch im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin der technischen Weiterentwicklung Rechnung getragen, aber andererseits Rohre verwendet, deren Durchmesser - im Vergleich zu den bestehenden Rohren - deutlich reduziert ist.**
 - Zu Unrecht hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auf die Menge des tatsächlich in den einzelnen Jahren bezogenen Wassers abgestellt. Der Kapazität einer Leitung ist nämlich die bezogene Wassermenge nicht gleichzuhalten, hängt doch der Bezug von Wasser auch von anderen Umständen, etwa von der Menge des von den Quellen gespendeten Wassers ab“.
 - Ergebnis: ERHALTUNGSaufwand