

MAGISTERARBEIT

Titel der Magisterarbeit

„Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede
zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz unter
Berücksichtigung aktueller Rechtsänderungen“

Verfasserin

Elzbieta Procner, Bakk.rer.soc.oec.

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, im Juli 2011

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 915
Magisterstudium Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto A. Altenburger

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit bestätige ich, die vorliegende Arbeit eigenständig verfasst zu haben und entsprechend den Richtlinien der Universität Wien sorgfältig überprüft zu haben. Diese Arbeit wurde nicht bereits in anderen Lehrveranstaltungen von mir oder anderen zur Erlangung eines Leistungsnachweises vorgelegt.

Wien, im Juli 2011

Elzbieta Procner

Danksagung

An dieser Stelle möchte ich allen Personen danken, die zu meinem bisherigen Studienerfolg und zum Entstehen dieser Arbeit beigetragen haben, insbesondere folgenden Personen:

Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger für seine gute fachliche Betreuung und seine Hilfestellungen bei der Bearbeitung des Themas;

Dr. Karina Sopp für ihre gute fachliche Betreuung und ihre Hilfestellungen bei der Bearbeitung des Themas;

Meinen Eltern für ihre finanzielle Unterstützung und ihr Verständnis während meines Studiums;

Meiner Freundin Bettina für ihre moralische Unterstützung und das Korrekturlesen dieser Arbeit;

Inhalt

Eidesstattliche Erklärung	II
Danksagung.....	IV
Abkürzungsverzeichnis.....	VIII
Abbildungsverzeichnis.....	IX
1. Einleitung.....	1
2. Die Bilanz	3
2.1 Die Bilanz nach UGB	5
2.1.1 Definition	5
2.1.2 Gesetzliche Vorschriften des UGB.....	6
2.1.3 Zielsetzung und der Zweck der Unternehmensbilanz.....	8
2.2 Die Bilanz nach EStG	13
2.2.1 Definition	13
2.2.2 Zielsetzung und der Zweck der Steuerbilanz.....	16
3. Exkurs: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	22
3.1 Die Rechtsnatur der GoB.....	23
3.2 Die Methoden zur Gewinnung der GoB	24
3.3 Das Wesen der GoB.....	25
3.4 Die Elemente der GoB.....	26
3.4.1 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	26
3.4.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.....	27
4. Das Maßgeblichkeitsprinzip	34
4.1 Geschichtliche Entwicklung	34
4.1.1 EStG der deutschen Staaten Ende 19. Jahrhundert.....	35
4.1.2 Übernahme des Maßgeblichkeitsprinzip in das Reichseinkommensteuergesetz	37
4.1.3 Entwicklungen bis zum EStG 1988	38
4.2 Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB.....	40
4.3 Maßgeblichkeit der konkreten Unternehmensbilanz	41
4.4 Vorrang zwingender steuerrechtlicher Vorschriften.....	43
4.5 Formen der Maßgeblichkeit.....	44
5. Vergleich der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften.....	46
5.1. Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im UGB.....	46
5.1.1 Bilanzierungsvorschriften	47
5.1.2 Bewertungsvorschriften	52
5.2 Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im EStG.....	60

5.2.1 Bilanzierungsvorschriften	60
5.2.2 Bewertungsvorschriften	60
5.3 Vergleich der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften.....	66
5.4 Aktuelle Rechtsänderungen	72
5.4.1 Anhebung der Umsatzschwelle (§ 189 UGB)	72
5.4.2 Aktivierungsverbot § 198 Abs. 3 UGB	79
5.4.3 Aktivierungspflicht für Firmenwert nach § 203 Abs. 5 UGB	80
5.4.4 Abschreibungen des Umlaufvermögens nach § 207 Abs. 2 UGB.....	81
5.4.5 Rechtsänderungen 2011	81
6. Abschließende Bemerkung	83
7. Anhang.....	85
7.1 Literaturverzeichnis	85
7.2 Abstract (Deutsch)	91
7.3 Abstract (Englisch)	92
7.4 Lebenslauf.....	93

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AHK	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AV	Anlagevermögen
BAO	Bundesabgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
B-VG	Bundesverfassungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
dh/d.h.	das heißt
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
gem.	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
iSd	im Sinne des
iVm.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
RÄG	Rechnungslegungsänderungsgesetz
RS	Rückstellungen
S.	Seite
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UV	Umlaufvermögen
Vgl.	Vergleiche
z.B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Bestandteile des Jahresabschlusses	8
Abbildung 2: Bilanzarten im Steuerrecht	14
Abbildung 3: Vergleich Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften	71
Abbildung 4: Gewinnermittlung	76

1. Einleitung

Die vorliegende Magisterarbeit beschäftigt sich mit Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, die sich einerseits im Unternehmensgesetzbuch (UGB) finden und für den unternehmensrechtlichen Jahresabschluss von Bedeutung sind, andererseits sollen aber auch die Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die Steuerbilanz näher beleuchtet werden. Ziel ist es, einen Überblick über die herrschenden Vorschriften und deren gesetzliche Verankerung zu geben. Außerdem sollen die unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Bestimmungen einander gegenübergestellt werden, um so Gemeinsamkeiten und Unterschiede bei der Bilanzierung und der damit einhergehenden Bewertung von Vermögensgegenständen aufzuzeigen. Auch die aktuellen Rechtsänderungen wie beispielsweise das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2010 (RÄG) sowie dessen Auswirkungen auf das Unternehmensrecht und das Steuerrecht in der Praxis sollen in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden.

Da der Jahresabschluss das zentrale Element dieser Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften darstellt, sollen zunächst in Kapitel 2 der Jahresabschluss und seine Funktionen näher erläutert werden. Dazu wird eine genaue Definition der Bilanz vorgenommen und auch die Bestandteile des Jahresabschlusses aufgezeigt. Auch soll auf die Besonderheiten der Bilanz nach dem Unternehmensgesetzbuch sowie auf die Bilanz nach dem EStG ausführlich eingegangen werden.

Da in Zusammenhang mit dem Jahresabschluss immer wieder auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verwiesen wird und sich auch das Steuerrecht immer wieder darauf bezieht, sollen diese in Kapitel 3 vorgestellt werden. Dazu wird eine Definition vorgenommen und auch die einzelnen Grundsätze werden dargestellt.

Das wesentlichste Prinzip in Zusammenhang mit der Bilanz nach UGB und EStG ist das Maßgeblichkeitsprinzip. Die Bilanz nach UGB stellt die Grundlage für die Bilanz nach EStG dar. Anhand dieser beiden Jahresabschlüsse werden das

Maßgeblichkeitsprinzip und seine Bedeutung für die Rechnungslegung erläutert. Auch die Formen der Maßgeblichkeit werden in diesem Kapitel beleuchtet.

Kapitel 5 bezieht sich auf die vorhin bereits erwähnten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Diese werden zunächst für das UGB erklärt. Auch auf die rechtlichen Grundlagen wird in diesem Zusammenhang verwiesen. Danach wird auf die Vorschriften des EStG eingegangen. Dieser Teil ist nicht so ausführlich wie jener des UGB, da sich das EStG auch bei den Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften häufig auf das UGB bezieht. Weiters enthält dieses Kapitel einen Vergleich der Vorschriften des UGB und des EStG. Zuletzt wird auch noch auf die aktuellen Rechtsänderungen eingegangen. Hierzu werden die zentralen Bestimmungen des RÄG 2010 dargestellt.

Das wesentlichste Element des RÄG 2010 stellt die Anhebung der Umsatzschwelle für die Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB dar. Da diese Änderung die weitreichendsten Folgen sowohl für das Unternehmensrecht als auch das Steuerrecht hat, wurde diese Änderung besonders ausführlich behandelt. Weitere Änderungen des RÄG 2010 beziehen sich auf bisherige Bilanzierungswahlrechte, die im Rahmen dieser Gesetzesänderung abgeschafft und größtenteils in Bilanzierungsgebote umgewandelt wurden. Außerdem wird auch kurz auf Änderungen des EStG im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2011 eingegangen.

Zuletzt soll an dieser Stelle erwähnt werden, dass aus Gründen der besseren Lesbarkeit ausschließlich auf die männliche Form zurückgegriffen wird. Es sind jedoch die weiblichen Personen explizit eingeschlossen, wenn gleich auch nur die männliche Form angeführt wird.

2. Die Bilanz

Da sich die vorliegende Arbeit zu einem großen Teil mit dem Maßgeblichkeitsprinzip beschäftigt, welches große Bedeutung für die Bilanz hat, scheint es sinnvoll, zunächst die Bilanz zu erläutern. Der Ursprung des Wortes Bilanz ist in der italienischen Sprache zu finden und beruht auf dem Begriff „bilancio“.¹ Betrachtet man hier nun den etymologischen Ursprung, so lässt sich die italienische Bezeichnung auf das lateinische Adjektiv „bilanx“ zurückführen. Hierbei handelt es sich um ein zusammengesetztes Wort, wobei „bi“ zweifach und „lanx“ Waagschale bedeutet. Somit lässt sich dies mit einer sich im Gleichgewicht befindlichen Waage übersetzen. Die Herkunft des Wortes deutet schon auf das wichtigste Merkmal der Bilanz hin. Ziel ist es, dass beide einander gegen-überstehenden Seiten sich zahlenmäßig im Gleichgewicht befinden.²

Die Bilanz wird von Bruns/Messner/Szauter wie folgt definiert:

„Die Bilanz wird als stichtagsbezogene Gegenüberstellung von Vermögen (d.h. Investitionen) und Kapital (d.h. Finanzierung) eines Unternehmens verstanden.“³

Die Bilanz ist eine Bestands- bzw. Zeitpunktrechnung. Das bedeutet, dass an einem bestimmten Stichtag aufgezeigt wird, über wie viel Vermögen, Schulden und Eigenkapital eine Unternehmung zu diesem Zeitpunkt verfügt. Die Aktivposten der Bilanz zeigen die Mittelverwendung des Unternehmens, wohingegen die Passivposten der Bilanz die Mittelherkunft aufzeigen.⁴

Bilanzen können anhand unterschiedlicher Kriterien unterteilt werden. Diese Kriterien beziehen sich vorwiegend auf die Erstellungsgründe der Bilanz. Somit können Bilanzen beispielsweise folgendermaßen unterschieden werden:

¹ Vgl. Freericks, W. (1976): S.7

² Vgl. Bruns, K./Messner, S./Szauter, R. (2004): S.8 sowie Denk, C. et al. (2007): S.47f

³ Bruns, K./Messner, S./Szauter, R. (2004): S.8

⁴ Vgl. Bruns, K./Messner, S./Szauter, R. (2004): S.8f sowie Denk, C. et al. (2007): S.47

- maßgebende Rechtsnorm (Bilanz nach UGB versus Steuerbilanz)
- Häufigkeit der Bilanzerstellung (laufende Bilanz versus Sonderbilanz)
- Adressatenkreis (interne Bilanz versus externe Bilanz)
- Länge der Bilanzperiode (Zwischenbilanz versus Jahresbilanz)
- Aussagezweck der Bilanz (Erfolgsbilanz versus Vermögensbilanz)
- Zeitbezug der Bilanz (Istbilanz versus Planbilanz)
- Zahl der einbezogenen Unternehmen (Einzelbilanz versus Konzernbilanz)
- Detailliertheit der Bilanzgliederung (Bruttobilanz versus Nettobilanz)
- Bestands- oder Stromcharakter der Bilanzgrößen (Zustandsbilanz versus Bewegungsbilanz)⁵

Mit Bezug zur Rechtsform unterscheidet man zwischen freiwilligen und gesetzlichen Bilanzen. Die freiwillige Bilanz wird zur eigenen Information erstellt, wohingegen die gesetzlichen Bilanzen ex lege, also von Gesetz wegen vorgeschrieben sind. Dabei müssen auch die Bestimmungen beachtet werden, die in diesem Gesetz enthalten sind.⁶

Ein Beispiel für eine gesetzlich vorgeschriebene Bilanz ist die Unternehmensbilanz, die basierend auf den Regelungen des Unternehmensgesetzbuches erstellt wird. Die Steuerbilanz hingegen kann in einigen Punkten von der Unternehmensbilanz abweichen. Die Steuerbilanz dient als Grundlage für die Besteuerung und basiert vorwiegend auf den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes. Die Unterschiede zwischen diesen beiden Bilanzarten sollen aber in den folgenden Kapiteln noch näher erläutert werden.⁷

Generell sollen mit dem Jahresabschluss sowohl externe als auch interne Bilanzadressaten erreicht werden. Externe Adressaten können einerseits die Unternehmensführung, Anteilseigner aber auch Gläubiger, künftige Kapitalgeber sowie

⁵ Vgl. Heinhold, M. (1993), S.5ff sowie Freericks, W. (1976): S.9ff sowie Wöhe, G. (1996): S.21ff sowie Denk, C. et al. (2007): S.48ff

⁶ Vgl. Lück, W. (1998): S.129f

⁷ Vgl. Schaffhauser-Linzatti, M. (2006): S.15f

der Fiskus und die interessierte Öffentlichkeit sein. Interne Bilanzadressaten sind jene, die dem Unternehmen angehören.⁸

Festzuhalten ist an dieser Stelle auch noch, dass Unternehmen, die eine im Gesetz definierte Größe oder Rechtsform haben, ex lege zur Erstellung einer Bilanz verpflichtet sind. In diesen Bestimmungen findet sich auch, dass eine Konzernmutter verpflichtet ist, neben dem Einzelabschluss eine Konzernbilanz aufzustellen, die alle wichtigen Beteiligungen enthält.⁹

2.1 Die Bilanz nach UGB

Da das Maßgeblichkeitsprinzip sich einerseits mit der Bilanz des UGB und andererseits mit der Bilanz nach dem EStG beschäftigt, sollen diese beiden Arten der Bilanz gesondert vorgestellt werden. Zunächst wird die Bilanz nach UGB behandelt. Dazu soll eine Definition vorgenommen werden und dann näher auf die Funktionen und die rechtlichen Grundlagen eingegangen werden.

2.1.1 Definition

Die Unternehmensbilanz beruht vorwiegend auf den Vorschriften zur Rechnungslegung des Unternehmensgesetzbuches. Diese finden sich im dritten Buch des UGB. Wichtig ist, dass rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen vorrangig gegenüber den UGB-Regelungen anzuwenden sind. Diese sind beispielsweise im Aktiengesetz oder im GmbH-Gesetz zu finden. Das UGB ist eine Novellierung des bis dahin gültigen Handelsgesetzbuches und seit 1.1.2007 in Kraft. Der Begriff Unternehmensbilanz ist im Gesetz nicht zu finden, sondern hat sich aus der kaufmännischen Praxis heraus

⁸ Vgl. Bähr, G./Fischer-Winkelmann, W./List, S. (2006): S.200f sowie Denk, C. et al. (2007): S. 49

⁹ Vgl. § 244 Abs.2 UGB

entwickelt. Unter Unternehmensbilanz versteht man demnach jene Jahresabschlüsse, die unter Einhaltung der Vorschriften des UGB erstellt wurden.¹⁰

2.1.2 Gesetzliche Vorschriften des UGB

Die wesentlichen Vorschriften zum Jahresabschluss und der Rechnungslegung im Allgemeinen befinden sich im dritten Buch des UGB und beginnen mit § 189. Der erste Abschnitt enthält allgemeine Vorschriften und beschäftigt sich unter anderem mit der Führung der Bücher und dem Inventurverfahren.¹¹

Der zweite Titel des dritten Buches enthält Bestimmungen zum Jahresabschluss. Zunächst ist in § 193 die Pflicht zur Erstellung des Jahresabschlusses geregelt. Dieser Paragraph verpflichtet den Unternehmer zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz. Diese Eröffnungsbilanz ist mit Beginn des Unternehmens zu erstellen. Der Jahresabschluss ist immer am Schluss des Geschäftsjahres innerhalb von neun Monaten aufzustellen. Ein Geschäftsjahr darf nicht länger als zwölf Monate dauern. § 193 Abs. 4 regelt die Bestandteile des Jahresabschlusses. Der Jahresabschluss besteht grundsätzlich aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung. Außerdem ist er in Euro aufzustellen und in deutscher Sprache zu verfassen.¹²

§ 195 UGB gibt zu dem weitere Anweisungen, wie der Jahresabschluss auszusehen hat. Wichtigster Punkt dieser Bestimmung ist, dass der Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen hat. Wichtig ist zudem, dass er klar und übersichtlich aufgestellt ist. Eine weitere Aufgabe des Jahresabschlusses ist es, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu zeichnen.¹³

¹⁰ Vgl. Bähr, G./Fischer-Winkelmann, W./List, S. (2006): S.23f sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.18ff

¹¹ Vgl. §§189ff UGB

¹² Vgl. §193 UGB

¹³ Vgl. §195 UGB

Geht man von diesen Regelungen aus, so bedeutet dies, dass die Unternehmensbilanz gemeinsam mit der Gewinn- und Verlustrechnung einen Teil des Jahresabschlusses darstellt. Dieser Jahresabschluss ist für ein Jahr aufzustellen und hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu folgen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden in dieser Arbeit an anderer Stelle nochmals genauer behandelt.

Der zweite Abschnitt des dritten Buches enthält ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Kapitalgesellschaften sind Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Diese Bestimmungen sind allerdings auch auf jene Personengesellschaften anzuwenden, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist. Somit fallen beispielsweise auch GmbH und Co KGs unter diese Bestimmungen.

Der Jahresabschluss für Kapitalgesellschaften muss im Vergleich zu anderen Unternehmen umfangreicher sein. Aufzustellen ist der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft von den gesetzlichen Vertretern innerhalb der ersten fünf Monate eines Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr. Der Jahresabschluss hat zusätzlich zu den bisher erwähnten Bestandteilen außerdem einen Anhang und einen Jahresbericht zu enthalten.

Unter besonderen Umständen, die in § 243b UGB geregelt sind, ist zudem ein Corporate Governance Bericht aufzustellen. Dieser erweiterte Jahresabschluss ist dem Aufsichtsrat vorzulegen. Weiters müssen Jahresabschluss, Lagebericht und Corporate Governance-Bericht von den gesetzlichen Vertretern unterzeichnet werden.¹⁴

Auch für die Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften gilt, dass diese ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermitteln sollen. Es wird jedoch festgehalten, dass besondere Umstände dies unmöglich machen können. Sollte dies der Fall sein, sind im Anhang besondere Angaben zu machen.¹⁵ Somit ist der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften um den Anhang, den Lagebericht und gegebenenfalls einen Corporate Governance-Bericht zu erweitern.

¹⁴ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB

¹⁵ Vgl. § 222 Abs. 2 UGB

Außerdem muss der Jahresabschluss zusätzlich ein getreues Bild der Finanzierung liefern. Die Bestandteile des Jahresabschlusses soll die folgende Darstellung noch einmal verdeutlichen:

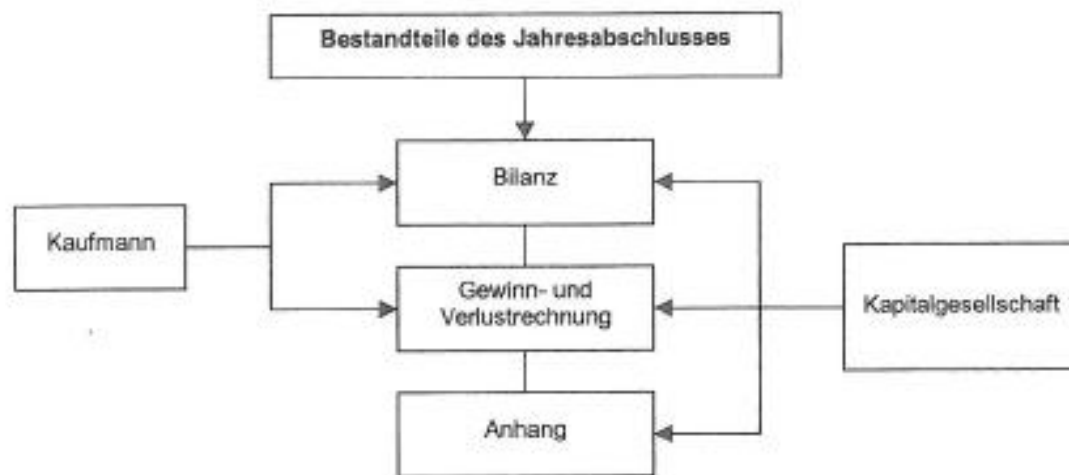


Abbildung 1: Bestandteile des Jahresabschlusses, Quelle: Baetge, J./Kirsch, H.J./Thiele, S. (2002): S.81

2.1.3 Zielsetzung und der Zweck der Unternehmensbilanz

Bilanzen können auch als Mittel gesehen werden, um bestimmte Zwecke und Ziele zu erfüllen. An diesen Zwecken und Zielen haben die Bilanzadressaten großes Interesse. Die Unterteilung in externe und interne Bilanzadressaten wurde bereits besprochen, wobei es nicht immer einfach ist, eine Zuteilung zu treffen. Diese Bilanzadressaten können verschiedene Stellungen innehaben. Diese verschiedenen Stellungen wiederum können unterschiedliche Interessen der einzelnen Bilanzadressaten hervorrufen.¹⁶

Betrachtet man die Literatur zur Bilanz, so werden dieser unterschiedliche Funktionen zugeschrieben. Baetge/Kirsch/Thiele beispielsweise unterscheiden folgende Funktionen:

- Dokumentationsfunktion

¹⁶ Vgl. Federmann, R. (1990): S.37 sowie Pötsch, U. (1991): S.5

- Rechenschaftsfunktion
- Kapitalerhaltungsfunktion¹⁷

Eine weitaus detaillierte Unterscheidung der Funktionen findet sich bei anderen Autoren, wie beispielsweise Heinhold. Dieser definiert die folgenden wesentlichen Aufgaben einer Bilanz:

- Informationsfunktion
- Dokumentationsfunktion
- Gewinnfeststellungsfunktion
- Ausschüttungsregelungsfunktion
- Schuldendeckungskontrollfunktion¹⁸

Die eben genannten Funktionen sollen im Folgenden genauer erläutert werden.

2.1.3.1 Die Informationsfunktion

Von vielen Autoren wird die Informationsfunktion als die Hauptfunktion der Bilanz gesehen. Die Informationsfunktion soll nicht nur dem Unternehmer selbst, sondern auch außenstehenden Dritten, wie etwa den Gläubigern, ein möglichst getreues Bild von der Lage des Unternehmens vermitteln. Die Bilanz fungiert hier als Entscheidungsgrundlage. Sie soll den Bilanzadressaten jene Informationen zur Verfügung stellen, die sie benötigen, um ihre Entscheidungen treffen zu können.¹⁹

Wie bereits erwähnt, schreibt § 195 UGB ausdrücklich vor, dass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln soll. Daraus kann man nun eine Selbstinformationsfunktion und eine Fremdinformationsfunktion ableiten.²⁰

¹⁷ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.J./Thiele, S. (2002): S.82ff

¹⁸ Vgl. Heinhold, M. (1995): S.10ff

¹⁹ Vgl. Frick, W. (2001): S.41 sowie Döring, U./Buchholz, R. (2001): S.3 sowie Auer, K. (2001): S.4

²⁰ Vgl. § 195 UGB

Nach Wöhe versucht der Gesetzgeber durch den Zwang zur Aufstellung eines Jahresabschlusses, die Sicherstellung gewisser Informationsaufgaben zu gewährleisten. Dies wären folgende Informationsaufgaben:

- Schutz der Gläubiger vor falschen Informationen über die Vermögens- und Ertragslage
- Schutz der Gesellschafter vor falschen Informationen über die Vermögens- und Ertragslage, deren Zweck es ist, die Kompetenz des Managements zu begrenzen, Gewinnansprüche zu verkürzen, oder sie auf spätere Perioden zu verschieben
- Schutz der vertraglich am Gewinn beteiligten Arbeitnehmer vor Verkürzung oder zeitlicher Verschiebung ihrer Gewinnansprüche
- Schutz der am Betrieb interessierten Öffentlichkeit vor falschen Informationen über die Vermögens- und Ertragslage
- Schutz des Betriebes vor einem plötzlichen wirtschaftlichen Zusammenbruch (durch Selbstinformation)²¹

2.1.3.2 Die Dokumentationsfunktion

Die Dokumentationsfunktion gilt als die ursprünglich zentrale Funktion des Jahresabschlusses und der Buchhaltung. Diese Funktion ist im UGB in mehreren Paragraphen geregelt. Einerseits ist sie in den Vorschriften zur Buchführung in § 189 festgehalten. Aber auch die Regelungen zur Erstellung des Inventars und der Bilanz (§§ 190ff UGB) sowie die Vorschriften zur Aufbewahrung (§ 212 UGB) und zur Vorlegung der Bücher im Falle eines Rechtsstreits (§§ 213ff UGB) begründen die Dokumentationsfunktion.²²

²¹ Vgl. Wöhe, G. (1996): S.24ff

²² Vgl. Heinhold, M. (1993): S.14f sowie Döring, U./Buchholz, R. (2001): S.2 sowie Lück, W. (1998): S.189

Die Dokumentationsfunktion kann auch als die Grundlage der anderen Bilanzfunktionen bezeichnet werden, da diese Funktion die notwendigen Informationen sichert. Eine weitere wichtige Aufgabe ist der Schutz der Gläubiger und Gesellschafter. Durch die Dokumentation der Aufzeichnungen ist die Nachprüfbarkeit gewährleistet. Die Aufzeichnungen können unkorrekte Handlungen seitens des Unternehmens beziehungsweise von Angehörigen des Unternehmens unterbinden oder diese aufdecken.²³

2.1.3.3 Ausschüttungsbemessungsfunktion

Eine weitere zentrale Funktion der Unternehmensbilanz ist die Ermittlung des Gewinns und daraus resultierend auch dessen Verwendung. Dem ermittelten Gewinn werden generell drei Aufgaben zugesprochen:

- Der ermittelte Gewinn stellt die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Ertrages (Körperschaftsteuer, Einkommensteuer) dar und trägt somit wesentlich zur Bestimmung der Liquidität des Unternehmens bei
- Der ermittelte Gewinn stellt die Grundlage für die Bildung des Eigenkapitals (Selbstfinanzierung, Rücklagenbildung) dar
- Außerdem stellt der ermittelte Gewinn die Grundlage für die Ausschüttung an die Anteilseigner dar.²⁴

Nach Heinhold ist die „freie Gewinnermittlung nicht gewährleistet“²⁵, da Wahlrechte sowie die Sondervorschriften des Steuerrechts, welche auf Grund des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips auch für die Unternehmensbilanz relevant sind, die Ermittlung des Gewinns verzerren.²⁶

²³ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.J./Thiele, S. (2002): S.83 sowie Denk, C. et al. (2007): S.49

²⁴ Vgl. Heinhold, M. (1993): S.15

²⁵ Vgl. ebenda: S.15

²⁶ Vgl. ebenda: S.15f

Der ermittelte Gewinn stellt die Grundlage für die Ausschüttung dar. Der Ausschüttungsbemessungsfunktion wird mit zwei Prinzipien Rechnung getragen:

Eines der vorrangigen Ziele des UGB ist der Schutz der Gläubiger. Da Kapitalgesellschaften nur beschränkt haften, muss sichergestellt werden, dass ein Mindesthaftungsvermögen im Unternehmen verbleibt. Deswegen wurde eine Ausschüttungssperre für bestimmte Entsprechende Vorschriften zur Ausschüttungssperre finden sich bei den Bestimmungen zur Gewinnverwendung und Gewinnentstehung.²⁷

Andererseits muss aber auch gewährleistet werden, dass die Anteilseigner für die Bereitstellung ihres Kapitals eine angemessene Dividende erhalten. Somit soll eine Mindestausschüttung sichergestellt werden, indem die Bildung stiller Reserven zur Verkürzung der Ausschüttung verhindert wird.²⁸

Zentrales Ziel dieser Funktion ist es, die Erhaltung der Substanz im Unternehmen zu garantieren. Dies leitet sich daraus ab, dass das UGB grundsätzlich den Schutz der Gläubiger als vorrangiges Ziel sieht. Deshalb soll verhindert werden, dass es zu einer Minderung der Substanz im Unternehmen kommt.²⁹

2.1.3.5 Die Schuldendeckungskontrollfunktion

Die Schuldendeckungsfähigkeit bezeichnet die zukünftige Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens. Hierzu wird der Finanzplan herangezogen. Die Schuldendeckungsfunktion wird als eigenständige Funktion der Bilanz häufig kritisiert, da die Bilanz als ungeeignetes Instrument angesehen wird, um einen Ausblick auf die zukünftige Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens zu geben. Unbestritten ist jedoch, dass die Schuldendeckungskontrollfunktion einen wesentlichen Teilaspekt der Informationsfunktion, sowie der Ausschüttungssperrfunktion darstellt.³⁰

²⁷ Vgl. Heinhold, M. (1993): S.18ff sowie Coenenberg, A.G. (1997): S.12f sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.270ff sowie Auer, K. (2001): S.6

²⁸ Vgl. Heinhold, M. (1993): S.18ff sowie Coenenberg, A.G. (1997): S.12f

²⁹ Vgl. Lück, W. (1998): S.771f sowie Auer, K. (2001): S.6

³⁰ Vgl. Heinhold, M. (1993): S.20f

2.2 Die Bilanz nach EStG

Das vorige Kapitel hat sich mit der Bilanz nach dem UGB beschäftigt. In diesem Kapitel soll nun näher auf die Bilanz nach dem Steuerrecht eingegangen werden.

2.2.1 Definition

Die Bilanz, die nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes erstellt wird, wird häufig auch als Steuerbilanz bezeichnet. Der Begriff der Steuerbilanz ist gesetzlich nicht definiert, sondern hat sich aus dem kaufmännischen Sprachgebrauch herausgebildet.³¹ Generell wird jene Bilanz als Steuerbilanz bezeichnet, die die Grundlage für die Besteuerung darstellt. Festzuhalten ist an dieser Stelle, dass Unternehmensbilanz und Steuerbilanz auch übereinstimmen können, wenn dieselben Bewertungsgrundsätze verwendet werden.³²

Man unterscheidet zwischen der ordentlichen und der außerordentlichen Steuerbilanz. Zur ordentlichen Steuerbilanz zählen die Ertrags- und Vermögenssteuerbilanz. Die Gründungssteuerbilanz oder die Umwandlungssteuerbilanz sind Beispiele für außerordentliche Steuerbilanzen.³³ Die nachfolgende Abbildung soll die Einteilung der Steuerbilanzen noch mal verdeutlichen:

³¹ Vgl. Frint, W. (1981): S.31 sowie Denk, C. et al. (2007): S.70ff

³² Vgl. Bühler, O./Scherpf, P. (1971): S.141 sowie Denk, C. et al. (2007): S.70ff sowie Auer, K. (2001): S.16ff

³³ Vgl. Federmann, R. (1990): S.35ff sowie Lück, W. (1998): S.751

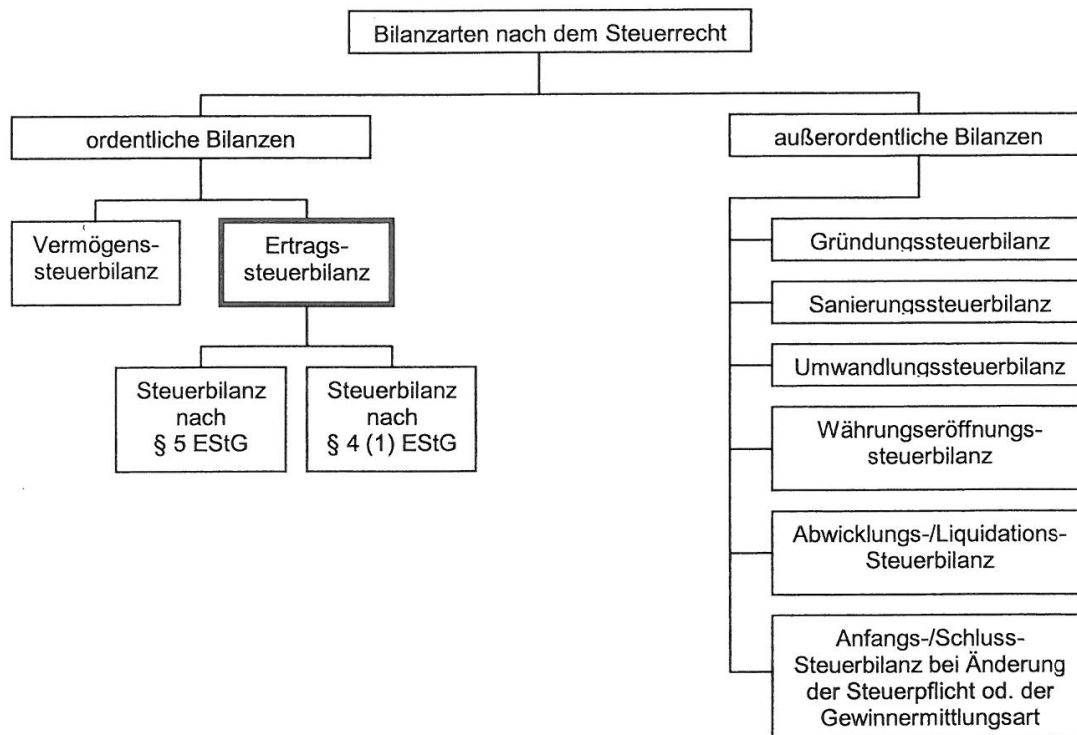


Abbildung 2: Bilanzarten im Steuerrecht Quelle: Federmann, R. (1990): S.35

Da für die vorliegende Arbeit die Ertragsteuerbilanz wesentlich ist, wird nachfolgend nur mehr auf diese genauer eingegangen und unter dem Begriff Steuerbilanz zusammengefasst. Festzuhalten ist, dass die Steuerbilanz nicht wie die Unternehmensbilanz für mehrere Adressaten bestimmt ist. Einziger Adressat der Steuerbilanz ist der Fiskus. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass es die Funktion der Steuerbilanz ist, den zu besteuern den Gewinn zu ermitteln. Auf Basis der Steuerbilanz wird festgelegt, welche Beträge beispielsweise nach dem EStG oder dem Körperschaftsteuergesetz (KStG) oder Gewerbebesetz an den Staat abzuführen sind. Die Zahlungsbemessungsfunktion stellt somit den Zweck der Steuerbilanz dar.³⁴

Allgemein wird unter dem Begriff der Steuerbilanz jedoch jene Bilanz verstanden, die für die Gewinnermittlung nach dem EStG bzw. KStG maßgeblich ist. Dies ist die Ertragssteuerbilanz. Hierzu findet sich im EStG folgende Vorschrift:

³⁴Vgl. Coenenberg, A.G. et al. (2009): S.331 sowie, Denk, C. (2007): S.73f

§ 44 Abs. 1 EStG: „Wer Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht, muss anlässlich der Einreichung der Steuererklärung der Abgabenbehörde eine Abschrift der Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) und der Gewinn- und Verlustrechnung vorlegen. Diese müssen auf dem Zahlenwerk der Buchführung beruhen.“

Aus diesen Vorschriften ist klar ersichtlich, dass die Erstellung einer unabhängigen Steuerbilanz nicht erforderlich ist, sondern die Unternehmensbilanz an steuerliche Bilanzierungsvorschriften, die von denen des UGB abweichen, anzupassen ist. Dies kann einerseits durch geeignete Zusätze oder Anmerkungen, andererseits mittels einer Übersicht für steuerliche Zwecke erfolgen. Die Übersicht für steuerliche Zwecke ist die sogenannte Steuerbilanz.³⁵

Die Steuerbilanz ist zwar keine originäre Bilanz, verfügt aber dennoch über eine gewisse Eigenständigkeit. Dies ergibt sich aufgrund der Tatsache, dass es Gewerbetreibende gibt, die zwar nicht der unternehmensrechtlichen Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht unterliegen, jedoch aufgrund steuerlicher Vorschriften der Pflicht zur Bilanzierung unterliegen oder sich dieser freiwillig unterwerfen. Eine entsprechende Regelung kennt beispielsweise § 125 Bundesabgabenordnung (BAO):

§125 Abs. 1 BAO: „Soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124³⁶ ergibt, sind Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31)

a) dessen Umsätze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren jeweils 400 000 Euro überstiegen hat, oder

b) dessen Wert zum 1. Jänner eines Jahres 150 000 Euro überstiegen hat,

verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. [...]“

Es besteht nach § 5 Abs. 2 EStG aber auch die Möglichkeit, sich freiwillig der Rechnungslegungspflicht zu unterwerfen. Dies hat zur Folge, dass der Gewinn nach § 5

³⁵ Vgl. Denk, C. (2007): S.70ff

³⁶ § 124 BAO: „Wer „nach dem Unternehmensgesetzbuch“ oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.“

EStG zu ermitteln ist. Die Unterwerfung unter die Rechnungslegungspflicht erfolgt auf Antrag. Hierbei ist der Antrag für jenes Jahr zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmals keine Gewinnermittlungspflicht nach § 5 Abs. 1 besteht. Wichtig ist, dass der Steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen muss.³⁷

In § 5 EStG wird eindeutig festgelegt, dass bei der Ermittlung der Einkünfte die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten sind. Aus diesen Bestimmungen leitet sich das Maßgeblichkeitsprinzip ab. Auf das Maßgeblichkeitsprinzip wird im nachfolgenden Kapitel ausführlich eingegangen. Festzuhalten ist an dieser Stelle jedoch, dass gewisse steuerliche Begünstigungen nur dann in Anspruch genommen werden können, wenn diese auch in der Unternehmensbilanz ausgewiesen werden.³⁸

*„Der Aussagewert einer solchen, nach steuerrechtlichen Vorschriften erstellten Handelsbilanz, ist entscheidend beeinträchtigt, da damit die enger gefaßten steuerlichen Bilanzzwecke auch der Handelsbilanz aufgezwungen werden. Die gesetzlich gewollten Handelsbilanzzwecke [...] werden folglich verdrängt durch steuerliche bzw. allgemeine wirtschaftspolitische, strukturpolitische, sozialpolitische usw. Ziele.“*³⁹

2.2.2 Zielsetzung und der Zweck der Steuerbilanz

Als Hauptaufgabe der Steuerbilanz zählt eindeutig die periodengerechte Ermittlung des Erfolgs. Der steuerliche Gewinn stellt die Bemessungsgrundlage der Ertragssteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) dar. Deswegen haben einerseits der Fiskus und andererseits auch der Steuerzahler ein besonderes Interesse daran. In letzter Zeit hat sich eine weitere Funktion herausgebildet, die in Konkurrenz mit der Hauptaufgabe tritt. Die Steuerbilanz wird immer mehr zum Instrument der Wirtschafts- und

³⁷ Vgl. § 5 Abs.2 EStG

³⁸ Vgl. Heinhold, M. (1993): S.94

³⁹ Heinhold, M. (1993): S.95

Konjunkturpolitik. Diese zwei Funktionen sollen im Folgenden noch genauer erläutert werden.⁴⁰

2.2.2.1 Die periodengerechte Erfolgsermittlung

Das historische Ziel der Steuerbilanz stellt die periodengerechte Erfolgsermittlung dar. Hauptgedanke dabei ist die Gewährleistung der Gleichmäßigkeit und auch Rechtssicherheit der Besteuerung. Außerdem sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung stets die Besteuerungspostulate zu beachten. Federmann nennt hier zu die folgenden Forderungen:

- Steuergerechtigkeit
- Tatbestandsmäßigkeit
- Vorhersehbarkeit
- Erhaltung der Steuerquelle
- Praktikabilität⁴¹

Die Forderung nach der Steuergerechtigkeit beruht auf der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers und beinhaltet einerseits den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und andererseits den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit postuliert, dass die gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit auch unterschiedslos zu besteuern ist. Unter Besteuerung nach Leistungsfähigkeit versteht man, dass eine höhere Leistungsfähigkeit auch höher zu besteuern ist als eine niedrigere Leistungsfähigkeit. Diese beiden Grundsätze sind in Art. 7 Abs. 1 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) festgehalten.⁴²

Als Kriterium für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens wird das Einkommen eines Unternehmens herangezogen. Hierzu zählt auch der Gewinn der Steuerbilanz. Allerdings erfordert es die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit aber

⁴⁰ Vgl. Freericks, W. (1976): S.279 sowie Tropsch, T. (1988): S.41

⁴¹ Vgl. Federmann, R. (1990): S.52

⁴² Vgl. Tropsch, T. (1988): S.41 sowie Coenenberg, A.G. (1997): S.14 sowie Haghofer, T. (1988): S.36

auch, dass jene Steuern, die gewinnabhängig gemessen werden, die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens aufgrund ihrer Höhe nicht beeinträchtigen dürfen.⁴³

„Dieser Forderung kann aber alleine eine ökonomische, d.h. an der Erhaltung der betrieblichen Ertragskraft orientierte, Erfolgsmessung gerecht werden, die als Gewinn die Differenz der Zukunftserfolgswerte des Unternehmens zu Beginn und zum Ende der Rechnungsperiode aufweist.“⁴⁴

2.2.2.2 Außerfiskalische Ziele

Die periodengerechte Erfolgsermittlung wird als das fiskalische Ziel der Steuerbilanz bezeichnet. Wie bereits erwähnt, hat die Steuerbilanz jedoch auch eine wirtschaftspolitische Funktion inne. Die Steuerbilanz dient in diesem Zusammenhang als Instrument um bestimmte Wirtschaftszweige, Gesellschaftsformen oder Institutionen zu fördern. Auch eine Förderung der allgemeinen Konjunktur ist denkbar.⁴⁵

Als Beispiel wäre hier die Hilfestellung des Gesetzgebers anlässlich der Hochwasserkatastrophe 2002 zu nennen. In diesem Zusammenhang wurde § 10c EStG erlassen. Dieser hat Sonderabschreibungen für katastrophenbedingte Ersatzbeschaffungen geregelt. Diese Sonderabschreibungen waren auf Gebäude und sonstige Wirtschaftsgüter vorzeitig vorzunehmen.⁴⁶

Das EStG beinhaltet jedoch noch weitere Steuerbegünstigungen, die den außerfiskalischen Zielen zuzuordnen sind:

- die Übertragung stiller Reserven (§12 EStG)
- die Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 13 EStG)

⁴³ Vgl. Coenenberg, A.G. et al. (2009): S.331f

⁴⁴ Coenenberg, A.G. et al. (2009): S.332

⁴⁵ Vgl. Federmann, R. (1990): S.52 sowie Pötsch, U. (1991): S.24 sowie Coenenberg, A.G. (1997): S.15 sowie Tropsch, T. (1988): S.41 sowie Schwartz, G. (1989): S.12 sowie Freericks, W. (1976): S.271ff

⁴⁶ Vgl. ÖStZ 1.September 2002/Nr.17/Artikel Nr. 767

- die vorzeitige Abschreibung für Gebäudeherstellung (§10a Abs. 3 EStG)
- die Sonderprämie für katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung (§ 108d EStG)
- die Investitionszuwachsprämie (§108e EStG)⁴⁷

Aus diesen Maßnahmen ergeben sich gewisse liquiditäts-, finanzierungs- und rentabilitätsmäßigen Vorteile, die zu einer Gewinnverlagerung führen. Diese Gewinnverlagerung hat eine Steuerstundung zur Folge, die in einem Zinsvorteil resultiert.⁴⁸ Nach Wöhe handelt es sich bei der Anwendung dieser Sonderbewertungsvorschriften um eine Steuerverschiebungsbilanz, da der Gewinn, der in dieser Bilanz ausgewiesen ist, nicht jener ist, der in einer Periode erzielt wurde. Dies hat Einfluss auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit ist ein wesentliches Ziel der periodengerechten Erfolgsermittlung. Somit stehen diese beiden Ziele zueinander in Konflikt.⁴⁹

Freericks vertritt die Meinung, dass die Verfolgung außerfiskalischer Ziele abzulehnen ist, da diese das Wesen der Steuerbilanz beeinträchtigen. Die Konjunkturförderungsmaßnahmen sollen nach Freericks außerhalb der Bilanz angewendet werden.⁵⁰

Weiters kann man zwischen den formalen und materiellen Funktionen der Bilanz unterscheiden. Betrachtet man die steuerlichen Rechnungslegungsinstrumente aus einer formalen Perspektive, so können diese „*als Modelle zur Abbildung steuerlich relevanter Unternehmensrealität*“⁵¹ gesehen werden. Materiell betrachtet, handelt es sich jedoch um Instrumente, die es dem Gesetzgeber ermöglichen, seine Einnahmeerzielungs- und Lenkungsabsichten gegenüber den Unternehmen durchzusetzen. Auf materieller Ebene kann grundsätzlich zwischen einer fiskalzweckorientierten Fundamentalfunktion und einer lenkungszweckorientierten Sonderfunktion unterschieden werden.⁵²

⁴⁷ Vgl. Doralt, W. (2010): S.43ff

⁴⁸ Vgl. Freericks, W. (1976): S.273f

⁴⁹ Vgl. Wöhe, G. (1996): S.206

⁵⁰ Vgl. Freericks, W. (1976): S.279

⁵¹ Borgdorf, U. (1997): S.21

⁵² Vgl. ebenda: S.21f

Als formale Funktion kann auch die Ermittlung des finanziellen Ergebnisses der unternehmerischen Tätigkeit gesehen werden. Hierbei handelt es sich um den Gewinn. Der Gewinn wird im EStG wie folgt definiert:

§ 4 Abs. 1 EStG: *„Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht.“*

Durch diese Regelung wird der periodische Betriebsvermögensvergleich als Methode für jene Personen festgelegt, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln. Wertänderungen von Grund und Boden aus dem Anlagevermögen bleiben außer Ansatz. Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, so wird der Gewinn als der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt. Diese Gewinnermittlungsmethode ist dann zulässig, wenn keine Pflicht zur Buchführung besteht und auch nicht freiwillig dazu optiert wurde.⁵³

Als materielle Fundamentalfunktion bezeichnet Borgdorf die Ermittlung des vollen verlustantizipierenden Umsatzgewinns. Die bereits erwähnten Vorschriften des § 4 EStG sagen jedoch nichts zur Höhe und der Art des steuerrechtlich zu ermittelnden Gewinns aus. Die Vorschriften zur Ermittlung des Betriebsvermögens geben dazu Aufschluss. Hierbei wird wie bereits mehrfach erwähnt, vorwiegend auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aus dem Unternehmensrecht verwiesen. Borgdorf begründet dies wie folgt:⁵⁴

„Hinter dieser Verknüpfung verbirgt sich eine fundamentale Wertentscheidung des Gesetzgebers: Die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wird nicht anhand des effektiven Reinvermögenszuwachses, des sogenannten ökonomischen Gewinns gemessen, sondern statt dessen anhand eines vorsichtig ermittelten Buchvermögenszuwachses. Der steuerpflichtige Gewinn erweist sich als ein Gewinn im

⁵³ Vgl. § 4 EStG

⁵⁴ Vgl. Borgdorf, U. (1997): S.22

*Sinne der handelsrechtlichen Konzeption, mithin als ein verlustantizipierender Umsatzgewinn.*⁵⁵

Die Ertragssteuern werden vom Gesetzgeber jedoch auch zu Lenkungs Zwecken herangezogen. Dies erfolgt durch die Gewährung von Wahlrechten für die Gewinnermittlung, die über steuerrechtliche Spezialvorschriften hinausgehen. Im Rahmen dieser wird es dem Steuerpflichtigen gewährt, die Ausweisung eines Gewinns in die Zukunft zu verschieben. Dies erfolgt innerhalb eines quantitativ und zeitlich festgelegten Rahmens. Diese Vorschriften haben dieselbe Wirkung wie ein zinsloser Kredit, aber es ergeben sich auch einige Vorteile bezüglich der Liquidität und der Rentabilität. Als Beispiele wären in diesem Zusammenhang Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen zu nennen.⁵⁶

⁵⁵ Borgdorf, U. (1997): S.23

⁵⁶ Vgl. ebenda: S.26

3. Exkurs: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

In diesem Kapitel soll ein Überblick über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gegeben werden. Dies erscheint sinnvoll, da sich aus diesen Grundsätzen eine Vielzahl der Bewertungsgrundsätze ableiten lassen, die sowohl im Steuerrecht als auch Unternehmensrecht Anwendung finden. Die Verpflichtung zur Anwendung der GoB ist an mehreren Stellen im Unternehmensgesetzbuch festgehalten:

Der erste Hinweis auf die GoB erfolgt in § 190 Abs. 1. Hier wird einerseits die Verpflichtung zur Buchführung begründet, andererseits aber auch darauf verwiesen, dass die Darstellung der Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erfolgen hat.⁵⁷ In § 193 Abs. 1 UGB wird die Verpflichtung zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz geregelt. Auch diese hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu genügen.⁵⁸ Ein weiterer Verweis auf die GoB ist in § 195 UGB zu finden. Dieser Paragraph beschäftigt sich mit dem Jahresabschluss und hält fest, dass der Jahresabschluss nicht nur klar und übersichtlich aufzustellen ist, sondern auch den GoB entsprechen muss.⁵⁹

§ 201 UGB schreibt auch noch vor, dass bei der Bewertung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzuwenden sind. Eine gesetzliche Definition der GoB gibt es jedoch nicht. Diese Grundsätze haben sich vorwiegend aus der Rechtsprechung, aus der Praxis, aus Fachgutachten sowie Rechtskommentierungen und internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen ergeben. Bei den GoB handelt es sich somit um einen unbestimmten Rechtsbegriff.⁶⁰

Die GoB entstammen nicht der neueren Gesetzeslage, sondern blicken auf eine lange historische Tradition zurück. Bereits in der ursprünglichen Fassung des Rechnungslegungsgesetzes von 1897 wurde in § 38 des Handelsgesetzbuchs (HGB) der

⁵⁷ Vgl. § 190 (1) UGB

⁵⁸ Vgl. § 193 (1) UGB

⁵⁹ Vgl. § 195 UGB

⁶⁰ Vgl. Seicht, G. (2002): S.30 sowie Denk, C. et al. (2007): S.52f sowie Döring, U./Buchholz, R. (2001): S.5f sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.30

Kaufmann dazu angehalten „*seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen*“.⁶¹

Bertl/Mandl definieren demnach die GoB „*als Leitlinien, wie die kaufmännischen Bücher in einer Weise klar und richtig zu führen und daraus Jahresabschlüsse abzuleiten sind, sodass eine Erfüllung des Gesetzesauftrages (siehe § 189 HGB) angenommen werden kann*.“⁶²

3.1 Die Rechtsnatur der GoB

Knobbe-Keuk zu Folge herrscht wenig Einigkeit über die Rechtsnatur der GoB. Einige bezeichnen sie als Rechtsnormen, aber auch Klassifikationen als Handelsbrauch, Verkehrsanschauungen sowie Gewohnheitsrecht sind in der Literatur zu finden.⁶³ Gegen diese Einteilung spricht vor allem, dass die GoB keine dem Gesetz gleichrangige Rechtsquelle darstellen, da sie sich vorwiegend aus den entsprechenden Gesetzesstellen ableiten lassen.⁶⁴

Da die GoB einen unbestimmten Rechtsbegriff darstellen, sind sie als übergeordnete Beurteilungsinstanz zu sehen, die vor allem bei der Auslegung von gesetzlichen Vorschriften heranzuziehen sind. Der Begriff der GoB muss also von jenen ausgefüllt werden, die diese anwenden. Das letzte Wort hinsichtlich der GoB liegt somit bei der Rechtsprechung.⁶⁵

„Sowohl die Generalnorm⁶⁶ als auch die GoB dienen der Gesetzesinterpretation und der Schließung von Lücken des kodifizierten Handelsrechts.“⁶⁷

⁶¹ Vgl. Gelter, M. (2001): S.82

⁶² Bertl, R./Mandl, D. Loseblattsammlung, A.IV. S.3

⁶³ Vgl. Knobbe-Keuk, B. (1993): S.42

⁶⁴ Vgl. Raisch, P. (1986): S.125

⁶⁵ Vgl. Knobbe-Keuk, B. (1993): S.43 sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.30

⁶⁶ Die Bestimmungen zur Generalnorm finden sich in den §195 UGB für Einzelunternehmer und Personengesellschaften und in § 222 Abs. 2 UGB für Kapitalgesellschaften. Zentrale Aussage dieser Bestimmung ist es, dass der Jahresabschluss nicht nur für unternehmensexterne Informationsempfänger ein Instrument darstellt, sondern auch für den Unternehmer ein Instrument zur Selbstinformation sein soll. Bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften geht es vorwiegend um die Darstellung des möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Ertragslage.

Einige der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind im UGB kodifiziert:

- Grundsatz der Bilanzwahrheit (§ 196 Abs. 1 iVm § 190 Abs. 2)
- Grundsatz der Bilanzklarheit (§ 195 2. Satz, § 189 2. Satz sowie § 196 Abs. 2)
- Grundsatz der Bilanzkontinuität in materieller (§ 201 Abs. 2 Z 1) und formeller Sicht (§ 223 Abs. 1 UGB)
- Grundsatz der Unternehmensfortführung (§ 201 Abs. 2 Z 2)
- Grundsatz der Einzelbewertung (§ 201 Abs. 2 Z 3)
- Grundsatz der Stichtagsbewertung (§ 201 Abs. 2 Z 3)
- Grundsatz der Vorsicht in Verbindung mit dem Realisations- und dem Imparitätsprinzip (§ 201 Abs. 2 Z 4)
- Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 201 Abs. 2 Z 5)
- Grundsatz der Bilanzidentität (§ 201 Abs. 2 Z 6)⁶⁸

3.2 Die Methoden zur Gewinnung der GoB

Um den Inhalt der GoB zu ermitteln, können zwei Methoden herangezogen werden. Man unterscheidet einerseits die induktive Methode und andererseits die deduktive Methode. Diese beiden Methoden sollen im Folgenden näher erläutert werden:

Die induktive Methode geht von dem Brauch der ehrbaren Kaufleute aus. Hierbei handelt es sich um die Regeln, die die Kaufleute bewusst oder intuitiv anwenden und somit zur Regel für alle Kaufleute werden können. Die Vertreter dieser Methode postulieren, dass das, was für die Praxis als richtig gilt, auch für die GoB gelten kann. Allerdings ist zu beachten, dass nur „gute“ Regeln zu den GoB werden können. GoB können nicht aus dem Missbrauch in der Praxis entstehen. Werden die GoB induktiv

⁶⁷ Leffson, U. (1987): S.317

⁶⁸ Vgl. Schaffhauser-Linzatti, M. (2006): S.16f sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.30ff sowie Döring, U./Buchholz, R. (2001): S.6 sowie Denk, C. et al. (2007): S.54

gewonnen, so sind sie einer permanenten Überprüfung und Überarbeitung zu unterziehen.⁶⁹

Dieser Ansatz zur Gewinnung der GoB wird heute aber überwiegend abgelehnt, da davon auszugehen ist, dass sich Unternehmer zwar in der Praxis als sachverständig erweisen, allerdings sind sie nicht neutral. Somit können sie die Gestaltung der GoB in der Hinsicht beeinflussen, als dass für sie günstige Regelungen aufgenommen werden.⁷⁰

Bei der deduktiven Methode erfolgt die Ableitung der GoB aus den Zwecken der Rechnungslegung. Die Zwecke der Rechnungslegung wurden bereits in den vorigen Kapiteln herausgearbeitet. In der Literatur wird dieser Methode der Vorzug gegeben. Problematisch in diesem Zusammenhang ist jedoch, dass häufig Uneinigkeit ob der Zwecke der Rechnungslegung herrscht. Aus diesem Grund können die GoB nicht nur nach der deduktiven Methode gewonnen werden.⁷¹

An diesen beiden Methoden wird jedoch immer häufiger Kritik geübt, weswegen die Forderung nach einer neuen Methode immer dringender wird. Es werden integrative Ansätze vertreten. Dieser Ansatz vereint sowohl die Ansätze der Praxis als auch die Berücksichtigung der Gesetzeszwecke.⁷²

3.3 Das Wesen der GoB

Im ersten Abschnitt der Vorschriften zur Rechnungslegung findet sich die Verpflichtung zur Anwendung der GoB. Diese Verpflichtung ist in § 190 Abs. 1 festgeschrieben. Wie bereits erwähnt beinhaltet dies die Verpflichtung zur Führung der Bücher und dass die Lage des Vermögens nach den GoB ersichtlich gemacht werden müssen.⁷³

⁶⁹ Vgl. Bertl, R./Mandl, D. Loseblattsammlung A.IV. S.5

⁷⁰ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.J./Thiele, S. (2002): S.93

⁷¹ Vgl. Bertl, R./Mandl, D.: Loseblattsammlung A.IV. S.5

⁷² Vgl. Gelter, M. (2001): S.85f

⁷³ Vgl. § 190 Abs. 1 UGB

Die Verpflichtung, die GoB auch auf die Erstellung des Jahresabschlusses anzuwenden, findet sich in § 195 UGB. Auch bei der Erstellung der Inventur sowie der Eröffnungsbilanz wird auf die GoB verwiesen. Aus den Anwendungsbereichen der GoB ergibt sich folgende Kategorisierung:

- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinn
- Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung⁷⁴

Zwischen diesen beiden Gruppen besteht allerdings ein enger Zusammenhang. Da die Bilanz auf der Basis der Buchführung erstellt wird, kann die Bilanz nur dann ordnungsgemäß sein, wenn auch die Buchführung ordnungsgemäß durchgeführt wurde. Somit kommt der Unternehmer seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Beachtung der GoB nur dann nach, wenn diese sowohl auf die Buchführung als auch auf die Erstellung des Jahresabschlusses angewendet werden.⁷⁵

3.4 Die Elemente der GoB

Wie bereits erwähnt, lassen sich die GoB in die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinn sowie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung unterteilen. Diese beiden Elemente der GoB sollen nun im Folgenden näher erläutert werden.

3.4.1 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Ausgehend von den bisher angesprochenen Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung sollen diese nun einzeln näher erläutert werden. Dazu soll zunächst auf die gesetzlichen Regelungen eingegangen werden und die daraus resultierenden Grundsätze.

⁷⁴ Vgl. Frick, W. (2003): S.57

⁷⁵ Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2002): S.27

Wie bereits erwähnt, begründet § 190 UGB die Verpflichtung des Unternehmers zur Führung der Bücher. Weiters verpflichtet dieser Paragraph den Unternehmer dazu, die Bücher so zu führen, dass es einem sachverständigen innerhalb einer angemessenen Zeitspanne möglich ist, sich einen Überblick über die Geschäftsvorfälle sowie die Lage des Unternehmens zu verschaffen. Essentiell ist hierbei auch, dass die Geschäftsfälle so dargestellt sind, dass ihre Entstehung sowie die Abwicklung nachvollziehbar sind.⁷⁶

Aus diesen Bestimmungen ergeben sich die Grundsätze der Klarheit und Überschaubarkeit, der Nachvollziehbarkeit sowie des Belegprinzips.

Das Gebot zur Vollständigkeit ergibt sich aus § 190 Abs. 3 UGB. Hier wird geregelt, dass die Eintragungen in die Bücher sowie die sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfolgen haben.⁷⁷ Aus diesen Bestimmungen ergeben sich die folgenden Dokumentationsgrundsätze:

- Grundsatz der Vollständigkeit
- Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit
- Referenzprinzip beziehungsweise Belegprinzip
- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit⁷⁸

3.4.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

Der Zusammenhang zwischen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinn sowie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung wurde bereits erläutert. Somit kann eine Bilanz nur dann ordnungsgemäß sein, wenn die GoB auch auf die Bücher angewendet wurde, da diese die Grundlage für die Bilanz darstellen. Das UGB verpflichtet den Unternehmer dazu, den Jahresabschluss so aufzustellen, dass er ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage darstellt. Bei Kapitalgesellschaften muss gemäß § 222 Abs. 2 zusätzlich noch ein möglichst getreues Bild der Finanzlage des Unternehmens vermittelt werden. Der Forderung nach

⁷⁶ Vgl. § 190 Abs. 1 UGB

⁷⁷ Vgl. § 190 Abs. 3 UGB

⁷⁸ Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.30ff sowie Denk, C. et al. (2007): S.54ff

Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung wird entsprochen, wenn folgende Grundsätze beachtet werden:

- Grundsatz der Bilanzklarheit
- Grundsatz der Bilanzwahrheit
- Grundsatz der Bilanzvorsicht
- Grundsatz der Bilanzverknüpfung⁷⁹

Diese vier Grundsätze sollen nun im Folgenden näher betrachtet werden:

3.4.2.1 Grundsatz der Bilanzklarheit

§ 195 UGB gibt vor, dass der Jahresabschluss klar und übersichtlich aufzustellen ist. Das bedeutet, dass der Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie gegebenenfalls Anhang, so aufzustellen ist, dass er nicht verschleiern oder irreführend wirkt. Der Jahresabschluss muss für einen mit dem Lesen vertrauten Durchschnittsadressaten verständlich sein.⁸⁰ Zur Verständlichkeit trägt beispielsweise bei, dass Posten des Jahresabschlusses mit der korrekten Bezeichnung versehen werden und deutlich voneinander abgegrenzt werden können. Weiters besteht ein Saldierungsverbot für Aktiv- und Passivposten sowie Aufwendungen und Erträge.⁸¹

Der Grundsatz der Bilanzklarheit ist im UGB durch folgende Vorschriften geregelt:

- Vollständigkeitsgebot, Verrechnungsverbot (§ 196)
- Bilanzierungsverbote (§ 197)
- Bilanzinhalt (§ 198)
- Haftungsverhältnisse (§ 199)

⁷⁹ Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.27 sowie Denk, C. et al. (2007): S.54ff sowie Auer, K. (2001): S.58ff

⁸⁰ Vgl. Deutsch, E./Rohatschek, R. (1999): S.21

⁸¹ Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.31 sowie Auer, K. (2001): S.60 sowie Denk, C. et al. (2007): S.55

- Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 200)⁸²

3.4.2.2 Grundsatz der Bilanzvorsicht

§ 201 regelt den Grundsatz der Bilanzvorsicht. Dem Grundsatz der Bilanzvorsicht wird durch das Realisationsprinzip, das Imparitätsprinzip sowie dem Höchst- und Niederstwertprinzip Rechnung getragen.⁸³

Das Realisationsprinzip besagt, dass nur jene Gewinne im Jahresabschluss ausgewiesen werden dürfen, die am Abschlußstichtag auch tatsächlich realisiert wurden. Weiters müssen erkennbare Risiken und drohende Verluste berücksichtigt werden. Dies gilt auch dann, wenn diese in einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind oder diese Umstände erst zwischen dem Abschlußstichtag und jenem Zeitpunkt, zu dem der Jahresabschluss aufgestellt wurde, bekannt geworden sind. Wertminderungen sind unabhängig davon zu berücksichtigen, ob in diesem Geschäftsjahr ein Gewinn oder ein Verlust erzielt wurde.⁸⁴

Der Grundsatz der Bilanzvorsicht wird mithilfe des imparitätischen Realisationsprinzips verfolgt. Das Realisationsprinzip geht davon aus, dass es wichtiger ist, das Vermögen und den Erfolg vorsichtig zu ermitteln, als diese genau zu berechnen. Das imparitätische Realisationsprinzip bedeutet, dass auf der Aktivseite das Niederstwertprinzip und auf der Passivseite das Höchstwertprinzip anzuwenden ist.⁸⁵

Geht es um den Ausweis von Verlusten, kommt das Imparitätsprinzip zur Anwendung. Dieses Prinzip besagt, dass Verluste, die noch nicht realisiert wurden, jedoch zum Bilanzstichtag schon abzusehen bzw. abzuschätzen sind, dennoch in der Bilanz ausgewiesen werden müssen. Die Vollziehung des Imparitätsprinzips erfolgt durch das

⁸² Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.31 sowie Auer, K. (2001): S.60 sowie Denk, C. et al. (2007): S.55

⁸³ Vgl. Denk, C. et al. (2007): S.58

⁸⁴ Vgl. § 201 Abs. 2 Z 4

⁸⁵ Vgl. Bertl, R./Mandl, D.: Loseblattsammlung A.IV. S.25

Niederstwertprinzip auf der Aktivseite und dem Höchstwertprinzip auf der Passivseite.⁸⁶

Grundsatz der Bewertung ist, dass am Bewertungsstichtag der Buchwert einem Vergleichswert gegenübergestellt wird. Das Niederstwertprinzip besagt nun, dass der Buchwert auf den Vergleichswert abgeschrieben wird, wenn dieser Vergleichswert unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der angefallenen Abschreibungen liegt. Das gemilderte Niederstwertprinzip besagt, dass auf diesen niedrigeren Wert nur dann verpflichtend abgeschrieben werden muss, wenn es sich um eine dauerhafte Wertminderung handelt. Dieses Prinzip ist auf immaterielles Anlagevermögen und das Sachanlagevermögen anzuwenden. Beim Finanzanlagevermögen besteht ein Wahlrecht. Abschreibungen auf den niedrigeren Wert können auch dann vorgenommen werden, wenn die Wertminderung nicht dauerhaft ist.⁸⁷

Das strenge Niederstwertprinzip hingegen ist für das gesamte Umlaufvermögen anzuwenden. Liegt hier der Vergleichswert unter dem Buchwert, so ist verpflichtend auf diesen niedrigeren Wert abzuschreiben. Dies gilt auch dann, wenn die Wertminderung nur vorübergehend ist.⁸⁸

Für Verbindlichkeiten hingegen ist das Höchstwertprinzip anzuwenden. Hier gilt, dass Verbindlichkeiten grundsätzlich mit dem höheren Wert in die Bilanz aufzunehmen sind. Auch hier kann man wiederum zwischen strengem und gemildertem Höchstwertprinzip unterscheiden. Das strenge Höchstwertprinzip ist beispielsweise für Valutaverbindlichkeiten anzuwenden. Diese Valutaverbindlichkeit ist entweder mit dem Briefkurs am Tag der Entstehung der Verbindlichkeit oder mit dem höheren Kurs am Bilanzstichtag zwingend zu bewerten. Das gemilderte Höchstwertprinzip gilt z.B. für langfristige Verbindlichkeiten. Hier erfolgt eine Zuschreibung auf den höheren Wert erst dann, wenn die Kurssteigerung dauerhaft ist.⁸⁹

⁸⁶ Vgl. Denk, C. et al. (2007): S.59 sowie Auer, K. (2001): S.62

⁸⁷ Vgl. Auer, K. (2001): S.197

⁸⁸ Vgl. ebenda: S.197

⁸⁹ Vgl. Lück, W. (1998): S.386 sowie Auer, K. (2001): S.59

Das vorrangige Ziel des Vorsichtsprinzips ist der Gläubigerschutz. Diesem wird durch das Realisationsprinzip Rechnung getragen. Dieses besagt, dass noch nicht realisierte Aufwendungen ausgewiesen werden dürfen, nicht realisierte Gewinne jedoch nicht. Durch die Einhaltung dieses Prinzips kommt es zu einer vorsichtigen Ermittlung des Gewinns. Dies führt dazu, dass ein eher pessimistischer Ausweis des Vermögens und des Kapitals erfolgt. Dadurch kommt es auch zu einer Beschränkung des ausschüttungsfähigen Gewinns. Dies schließt eine Gefährdung der Betriebssubstanz, die durch zu hohe Gewinnansprüche ausgelöst wird, aus. Weiters wird durch das Vorsichtsprinzip die willkürliche Bildung stiller Reserven unterbunden, die dann bei einer schlechten Ertragslage aufgelöst werden könnten, um einen höheren Ertrag ausweisen zu können, der in Wirklichkeit jedoch nicht vorhanden ist.⁹⁰

3.4.2.3 Grundsatz der Bilanzwahrheit

Der Grundsatz der Bilanzwahrheit beruht auf der Forderung, dass Informationen in der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung richtig und vollständig ausgewiesen werden. Dieses Prinzip setzt sich einerseits aus dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit und andererseits aus dem Grundsatz der Einhaltung gesetzlicher Bewertungsvorschriften zusammen. Bei der Einhaltung der Bewertungsvorschriften ist einerseits von einer Einzelbewertung und weiters vom Going Concern Prinzip, also der Unternehmensfortführung auszugehen.

Der Grundsatz der Einzelbewertung ist in § 196 Abs. 2 UGB zu finden. Er besagt, dass für jeden Aktiv- und Passivposten ein eigenständiger Wert festzulegen ist. Dies hat zur Folge, dass eine Saldierung von Wertminderungen und Wertsteigerungen nicht gestattet ist. Dadurch kann die Wertentwicklung der einzelnen Posten nachverfolgt werden, was die Transparenz der Bilanz erhöht. Nur unter besonderen Umständen darf von diesem Prinzip abgewichen werden.⁹¹

⁹⁰ Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2002): S.30

⁹¹ Vgl. Denk, C. (2007): S.57 sowie Auer, K. (2001): S.60f

Das Going Concern Prinzip wird auch der Grundsatz der Unternehmensfortführung genannt. Bei der Bewertung des Vermögens und der Schulden ist davon auszugehen, dass das Unternehmen über den Abschlußstichtag hinaus weitergeführt wird.⁹²

Es ist jedoch an dieser Stelle festzuhalten, dass es die eine „wahre“ Bilanz nicht geben kann, da sowohl der Ansatz als auch der Ausweis einzelner Bilanzpositionen maßgeblich den Zwecken der Bilanz unterliegen.⁹³

3.4.2.4 Grundsatz der Bilanzverknüpfung

Der Grundsatz der Bilanzverknüpfung setzt sich aus dem Grundsatz der Bilanzidentität sowie dem Grundsatz der Bilanzkontinuität zusammen. Die Bilanzkontinuität lässt sich in die formelle und materielle Bilanzkontinuität unterteilen.⁹⁴

Der Grundsatz der Bilanzidentität stellt die zeitpunktbezogene Verknüpfung der Bilanz dar. Er besagt, dass die Schlussbilanz eines Geschäftsjahres mit der Eröffnungsbilanz des Folgejahres übereinstimmen muss.⁹⁵

Der Grundsatz der Bilanzkontinuität stellt die organisatorische Verknüpfung dar. Dieser Zusammenhang muss zwischen der Schlussbilanz einer Periode und der Schlussbilanz der darauffolgenden Periode gegeben sein.⁹⁶

Die formelle Bilanzkontinuität schreibt vor, dass einmal gewählte Gliederungsgrundsätze sowie Kontenbezeichnungen beibehalten werden müssen. Dies schreibt § 223 Abs. 1 UGB vor:

⁹² Vgl. Denk, C. (2007): S. 59 sowie Auer, K. (2001): S.64

⁹³ Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2002): S.30

⁹⁴ Vgl. Bertl, R./Mandl, D.: Loseblattsammlung, A.IV. S.27

⁹⁵ Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.28 sowie Auer, K. (2001): S.63

⁹⁶ Vgl. Bertl, R./Mandl, D.: Loseblattsammlung, A.IV. S.28 sowie Auer, K. (2001): S.63

§ 223 Abs. 1 UGB: „*Die einmal gewählte Form der Darstellung, insbesondere der Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnung, ist beizubehalten.[...]*“

Die materielle Bilanzkontinuität bezieht sich auf die Bewertungsstetigkeit. Einmal gewählte Bewertungsgrundsätze, die im Jahresabschluss verwendet wurden, müssen nach § 201 Abs. 2 UGB beibehalten werden. Eine Abweichung von den bisher verwendeten Bewertungsgrundsätzen ist nur unter besonderen Umständen zulässig:

4. Das Maßgeblichkeitsprinzip

Das Maßgeblichkeitsprinzip verknüpft die Unternehmensbilanz mit der Steuerbilanz. Es trägt wesentlich zum Grundverständnis beider Bilanzarten bei. Deswegen soll hier zunächst ein kurzer geschichtlicher Abriss gegeben werden und dann der Begriff des Maßgeblichkeitsprinzip sowie dessen Funktionen näher erläutert werden.

Das Maßgeblichkeitsprinzip verbindet die unternehmensrechtliche Gewinnermittlung mit jener des Steuerrechts. Dieses stellt ein traditionsreiches, leitendes Prinzip sowohl im deutschen als auch im österreichischen Bilanzsteuerrecht dar. Der Verweis auf das deutsche Bilanzsteuerrecht ist in diesem Falle wichtig, da sich das Maßgeblichkeitsprinzip aus dem deutschen Recht heraus entwickelt hat und durch die Implementierung des Reichseinkommensteuergesetz auch Eingang in Österreich gefunden.⁹⁷

4.1 Geschichtliche Entwicklung

In § 5 Satz 1 EStG findet sich die zentrale gesetzliche Bestimmung des Maßgeblichkeitsprinzips:

§ 5 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 GoB maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

Unter dem Maßgeblichkeitsprinzip versteht man einen Pauschalverweis des Unternehmensrechts sowie des Steuerrechts. Diese Bestimmung wird dahingehend ausgelegt, dass jene Ansätze, die in der Unternehmensbilanz gewählt wurden, sowohl dem Grunde, als auch der Höhe nach für die steuerrechtliche Gewinnermittlung anzuwenden sind. Dieses Prinzip wird nur dann durchbrochen, wenn steuerrechtliche

⁹⁷ Vgl. Ruppe, H.G. (1987): S.240

Vorschriften zwingend etwas anderes vorsehen. Diese enge Verknüpfung der Unternehmens- und Steuerbilanz führt oftmals auch dazu, dass steuerrechtliche Bestimmungen sowohl mittelbaren als auch unmittelbaren Einfluss auf die Erstellung und Gestaltung der Unternehmensbilanz haben. Die Einflussnahme der steuerlichen Regelungen auf die Unternehmensbilanz wird jedoch unter dem Begriff der umgekehrten Maßgeblichkeit subsumiert und im Folgenden noch genauer erläutert.⁹⁸

4.1.1 EStG der deutschen Staaten Ende 19. Jahrhundert

In den Einkommensteuergesetzen mehrerer deutscher Staaten am Ende des 19. Jahrhunderts findet sich erstmals der Verweis der steuerrechtlichen Gewinnermittlung auf die des damaligen Handelsrechts. Diese deutschen Entwicklungen sind insofern relevant, als dass durch das Reichsüberleitungsgesetz vom 1.5.1945 daran festgehalten wurde, dass das Steuerrecht des Deutschen Reiches an die Stelle des österreichischen Steuerrechts tritt. Somit sind die Entwicklung und die Bestimmungen des deutschen Steuerrechts auch für die Auslegung des österreichischen Steuerrechts von großer Bedeutung.⁹⁹

1874 wurde das Maßgeblichkeitsprinzip in Sachsen eingeführt. Durch die Einführung erhoffte man sich eine Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung im Gegensatz zu der bis dahin üblichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.¹⁰⁰ Bei dieser Form der Gewinnermittlung war es erforderlich, den steuerlichen Gewinn selbstständig aus dem Bruttoerlös abzüglich der Aufwendungen zu berechnen.¹⁰¹ Voraussetzung für die Einführung des Maßgeblichkeitsprinzips war, dass die Bilanz als Grundlage für die Bestimmung der Einkommensteuer gesehen wurde.¹⁰²

In Bremen wurde das Maßgeblichkeitsprinzip ebenfalls unter Berufung auf die Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung eingeführt. Die Bestimmung dazu lautete wie folgt:

⁹⁸ Vgl. Ruppe, H.G. (1987): S.240

⁹⁹ Vgl. Doralt, W./Ruppe, H.G. (1989): S.6

¹⁰⁰ Vgl. Ruppe, H.G. (1987): S.236 sowie Ascher, T. (1958): S.52f

¹⁰¹ Vgl. Alsheimer, H. (1974): S.842 sowie Ascher, T. (1958): S.53

¹⁰² Vgl. Ruppe, H.G. (1987): S.236

„Zum reinen Einkommen sind zu rechnen:

7. Der Gewinn aus Handelsgeschäften, so wie sich derselbe aus dem nach den Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs aufgestellten Jahresabschluß ergibt. Dabei muß der Handeltreibende die von ihm selbst und seiner Familie verbrauchten Vorräte, Waren und baren Beträge als Teil des zu steuernden Einkommens berechnen.“¹⁰³

Die Übernahme Deutschlands durch Preußen war für die Verbreitung des Maßgeblichkeitsprinzips wesentlich, da Preußen zur damaligen Zeit einen ökonomisch und politisch besonders einflussreichen Staat darstellte. Die Formulierung der dazugehörigen Bestimmung orientiert sich am EStG von Sachsen:

„Das Einkommen [...] besteht in dem in Gemäßheit der allgemeinen Grundsätze (§§ 6-11) ermittelten Geschäftsgewinn. Mit dieser Maßgabe ist der Reingewinn [...] nach den Grundsätzen zu berechnen, wie solche für die Inventur und Bilanz durch das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind und sonst dem Gebrauche eines ordentlichen Kaufmannes entsprechen.“¹⁰⁴

Die Bestimmungen des EStG Bremens verweisen eindeutig darauf, dass unmittelbar an den Gewinn der Handelsbilanz anzuknüpfen ist, wohingegen das EStG Preußens lediglich auf die GoB verweist. Dies ist dem heute geltenden Recht ähnlich. In der damaligen Kommentarliteratur wird dies damit begründet, dass sowohl Inventur als auch Bilanz nicht nur hinsichtlich Form und Methode verbindlich seien, sondern dies auch für deren Inhalt gilt. Dies entspricht dem bereits angesprochenen Vereinfachungsgedanken des Maßgeblichkeitsprinzips, aber auch dem Ziel, der Besteuerung durch das Maßgeblichkeitsprinzip eine sichere Grundlage zu verschaffen.¹⁰⁵

¹⁰³ § 5 bremisches EStG vom 17.12.1874 IN: Alsheimer, H. (1974): S.842

¹⁰⁴ § 14 Abs. 1 Preußisches EStG von 1891 IN: Alsheimer, H. (1974): S. 842

¹⁰⁵ Vgl. Ruppe, H.G. (1987): S.236

4.1.2 Übernahme des Maßgeblichkeitsprinzip in das Reichseinkommensteuergesetz

In das Reichseinkommensteuergesetz von 1920 wurde das in vielen deutschen Staaten geltende Maßgeblichkeitsprinzip aufgenommen. Das Reichseinkommensteuergesetz hat sich an die Bestimmungen des Bremer EStG angelehnt und hat in § 33 Abs. 2 festgehalten, dass die Handelsbilanz nahezu ohne Einschränkungen maßgeblich ist.¹⁰⁶

Im Rahmen der Verhandlungen bezüglich des Einkommensteuergesetzes von Preußen wurde bereits angemerkt, *„daß es einen grundsätzlichen Konflikt zwischen der vorsichtigen Bilanzierungsweise des Kaufmanns mit seinen Möglichkeiten zur Unterbewertung des Vermögens und dem Interesse des Staates an einer Ausweitung des tatsächlichen Gewinnes gibt.“*¹⁰⁷ Dies hatte zur Folge, dass im EStG von 1925 erstmals umfangreiche Bewertungsvorschriften verankert wurden.¹⁰⁸ Da eine Einhaltung dieser Bewertungsvorschriften jedoch eine weitreichende Änderung der Handelsbilanz erforderte, konnte das ursprüngliche Ziel, nämlich weitestgehend auf die Handelsbilanz abzustellen, nicht verwirklicht werden.¹⁰⁹

Deshalb wurde im EStG 1934 wieder darauf geachtet, die Verknüpfung zur Handelsbilanz möglichst eng zu gestalten. Aus diesem Grund wurden die steuerlichen Bewertungsvorschriften an die kaufmännische Praxis angepasst. Weiters wurde die direkte Anknüpfung der Gewinnermittlung des Steuerrechts an jene des Handelsrechts aufgegeben. Dies wurde in § 5 Abs. 1 EStG 1934 festgehalten:

*„Bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3) und über die Bewertung (§ 6) sind zu befolgen.“*¹¹⁰

¹⁰⁶ Vgl. Vogt, S. (1991): S.90

¹⁰⁷ Vgl. ebenda: S.83f

¹⁰⁸ Vgl. ebenda: S.93

¹⁰⁹ Vgl. Ruppe, H.G. (1987): S.239

¹¹⁰ § 5 Abs. 1 EStG 1934 IN: Vogt, S. (1991): S.103

Im Zuge der Novellierung des EStG wurde 1934 auch eine Einschränkung des Geltungsbereiches vorgenommen. Für Minder- und Nichtkaufleute, die freiwillig Bücher führten und Abschlüsse erstellt hatten, galt das Maßgeblichkeitsprinzip nun nicht mehr. Begründet wurde diese Entscheidung allerdings nicht.¹¹¹

Das deutsche EStG hat 1938 in Österreich Geltung erlangt. Dies hatte zur Folge, dass das Maßgeblichkeitsprinzip nun auch in Österreich anzuwenden war. Mit Ende des Zweiten Weltkriegs konnte man sich nicht darauf einigen, zu den Bestimmungen des alten österreichischen Steuerrechts zurückzukehren. Dies hatte zur Folge, dass durch das Reichsüberleitungsgesetz vom 1.5.1945 an der Gültigkeit des deutschen EStG von 1938 festgehalten wurde.¹¹²

4.1.3 Entwicklungen bis zum EStG 1988

Bis zum EStG 1972 war § 5 gleichlautend. Dann enthielt er folgenden Wortlaut:

„[...] ist unter Beachtung der Vorschriften dieses Bundesgesetzes über die Gewinnermittlung für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 erster Satz), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. (§ 4 Abs. 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden)“¹¹³

Diese Bestimmung fand Eingang in das Gesetz, da die Rechtsansicht, die in der Verwaltungspraxis vertreten wurde, davon ausging, dass eine Gewinnermittlung für Mitunternehmerschaften nur dann nach den Bestimmungen des § 5 erfolgen kann, wenn diese Firma der Gemeinschaft im Handelsregister eingetragen wurde.¹¹⁴

¹¹¹ Vgl. Vogt, S. (1991): S.104

¹¹² Vgl. Doralt, W./Ruppe, H.G. (1989): S.6

¹¹³ § 5 EStG 1972 IN: Schlögl, W. u.a. (1984): S.50

¹¹⁴ Vgl. Schlögl, W. u.a. (1984): S.52

Anhand dieser Rechtsentwicklung lässt sich erkennen, dass sich der Versuch der Harmonisierung der Handels- und Steuerbilanz als nicht durchsetzbar erwiesen hat.¹¹⁵ Rechtssprechungen, die teilweise von den Auffassungen des Handelsrechts abweichen, gibt es vor allem in Hinblick auf Bilanzansatzwahlrechte, Bilanzierungshilfen und Rückstellungen.¹¹⁶ Bezugnehmend auf handelsrechtlicher Bilanzansatzwahlrechte und Bilanzierungshilfen hat der Bundesfinanzhof (BFH) in Deutschland entschieden, dass handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte zu einem Aktivierungsgebot im Steuerrecht führen. Besteht ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht, so resultiert dies in einem steuerrechtlichen Passivierungsverbot.¹¹⁷ Diese Auffassung wird in Österreich weitgehend abgelehnt.¹¹⁸ Dies wird wie folgt begründet:

*„Bilanzierungswahlrechte haben nicht den Zweck, den Ausweis des richtigen und vollen Gewinnes zu verhindern, sondern sollen gerade Zweifelsfälle berücksichtigen, in denen Unsicherheit besteht, welches der richtige Gewinn ist.“*¹¹⁹

Weitere Unterschiede zwischen Handels- und Steuerrecht bestehen zudem bei der Behandlung von Rückstellungen. Im Unternehmensrecht wird der Grundsatz der Vorsicht geregelt. Dies hat zur Folge, dass der Unternehmer den Ermessungsspielraum eher großzügig ausnutzt. Im Steuerrecht hingegen muss eine Rückstellung ernsthaft drohen, um steuerrechtlich anerkannt zu werden.¹²⁰ Die Unterschiede zwischen Unternehmensrecht und Steuerrecht ergeben sich unter anderem auch daraus, dass gewisse Maßstäbe der Bewertung im Steuerrecht ein Eigenleben entwickelt haben. Weiters decken sich die an sich identen Begriffe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht. Dies ist auf die unterschiedliche Ermittlung zurückzuführen.¹²¹

Eine große Rolle im Zusammenhang mit dem Maßgeblichkeitsprinzip kommt auch den zahlreichen Steuerbegünstigungen zu, die im Laufe der Zeit eingeführt wurden. Diese Steuerbegünstigungen dienen einerseits der Kapitalerhaltung, was dadurch erreicht

¹¹⁵ Vgl. Gassner, W. (1993): S.235

¹¹⁶ Vgl. Jiresch, R./Fasching, J./Langer, R. (1970): S.209ff

¹¹⁷ Vgl. Vogt, S. (1991): S.117

¹¹⁸ Vgl. Ruppe, H.G. (1987): S.248ff

¹¹⁹ Ruppe, H.G: S.246

¹²⁰ Vgl. Egger, A./Samer, H. (1991): S.107

¹²¹ Vgl. Stellungnahme des Fachsenats Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (1998): S.307

wird, dass Abschreibungen über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus gestattet sind. Andererseits fungieren die Steuerbegünstigungen als Investitionsanreiz. Allerdings wird davon ausgegangen, dass das Maßgeblichkeitsprinzip auch auf diese Steuerbegünstigungen anzuwenden ist.

„Auch diese könnten nur in Anspruch genommen werden, wenn und soweit von ihnen bereits in der Handelsbilanz gebraucht gemacht wird; es sei denn, eine Abweichung von der Handelsbilanz sei in den Begünstigungsvorschriften ausdrücklich erlaubt oder ihre Zulässigkeit ergebe sich notwendig aus dem Sinn und Zweck der Begünstigungsvorschrift.“¹²²

4.2 Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB

In § 4 Abs. 2 und § 5 EStG wird auf die GoB verwiesen. Im EStG 1988 wurden diese Regelungen insofern geändert, als dass § 4 Abs. 2 nun vorschreibt, dass die allgemeinen GoB beachtet werden, wohingegen § 5 eine Beachtung der unternehmensrechtlichen GoB vorschreibt. Weiters fordert § 5, dass die GoB nicht nur auf den Ansatz des Betriebsvermögens, sondern ebenso auf die Gewinnermittlung anzuwenden sind.¹²³

Erwähnt werden die handelsrechtlichen GoB erstmals im EStG 1988. Festzuhalten ist jedoch, dass stets davon ausgegangen wurde, dass es sich bei den Verweisen auf die GoB in § 5 immer die handelsrechtlichen GoB gemeint waren. Dies lässt sich unter anderem aus einem Kommentar zum EStG 1967 schließen:

„Im § 5 sind unter den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung zu verstehen. Deshalb muß der Vollkaufmann bei der Buchführung und bei der Bilanzerrichtung auch die Vorschriften des IV Abschnittes des Handelsgesetzbuches (§§ 38 bis 47) beachten“¹²⁴

¹²² Ruppe, H.G. (1987): S.254

¹²³ Vgl. Quantschnigg, P./Schuch, W. (1993): § 5 Rz 14

¹²⁴ Jiresch, R./Fasching, J./Langer, R. (1970): S.212

Zieht man die Erläuterungen zum EStG 1988 heran, so erkennt man, dass sich auch hier der Begriff an den handelsrechtlichen GoB orientiert, womit es wiederum zu einer Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bestimmungen für das Steuerrecht kommt:

*„Es liegt dabei nahe, die Auslegung daran zu orientieren, was im Handelsrecht als GoB angesehen wird.“*¹²⁵

Göth geht genauer auf die Bedeutung der GoB ein. Er geht darauf ein, dass § 5 EStG direkt auf die handelsrechtlichen GoB verweist und deswegen zu bestimmen ist, was als GoB zu gelten hat und was nicht. Gewisse Regelungen der GoB ergänzen den seiner Ansicht nach lückenhaft geregelten Betriebsvermögensvergleich im Steuerrecht, andere Regelungen tun dies hingegen nicht.¹²⁶

4.3 Maßgeblichkeit der konkreten Unternehmensbilanz

Wie bereits erwähnt, kann man zwischen formeller und materieller Maßgeblichkeit unterscheiden. In diesem Sinne kann auch § 5 EStG ausgelegt werden: Geht man von der materiellen Maßgeblichkeit aus, so fordert diese lediglich, dass die GoB des Unternehmensrecht auf die Steuerbilanz Anwendung finden. Das hat zur Folge, dass Unternehmensbilanz und Steuerbilanz auch voneinander abweichen können, sofern sie nur die unternehmensrechtlichen GoB beachten.¹²⁷

Die formelle Maßgeblichkeit bezieht sich darauf, dass die exakten Werte der Unternehmensbilanz für das Steuerrecht bindend sind. Dies bedeutet, dass der Unternehmer, wenn er sich für einen bestimmten Wert in der Unternehmensbilanz entschieden hat, genau diesen Wert auch in die Steuerbilanz aufnehmen muss. Dies gilt nur, wenn steuerrechtliche Vorschriften nicht zwingend etwas anderes vorsehen.¹²⁸

¹²⁵ Göth, P. (1991): S.136

¹²⁶ Vgl. Göth, P. (1991): S.139

¹²⁷ Vgl. Quantschnigg, P./Schuch, W. (1993): § 5 Rz 11 sowie Ascher, T. (1958): S.42ff

¹²⁸ Vgl. Schildbach, T. (1989): S. 1447

Der exakte Wortlaut des § 5 EStG deutet allerdings eher darauf hin, dass der Paragraph in Hinblick auf die materielle Maßgeblichkeit ausgelegt werden sollte. Deshalb geht man davon aus, dass die exakten Werte der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz übernommen werden, wenn dies den steuerrechtlichen Vorschriften entspricht. Für die Anwendung der formellen Maßgeblichkeit spricht hingegen laut einigen Autoren¹²⁹ allein die Tatsache, dass der Gesetzgeber die formelle Interpretation dieses Paragraphen immer geduldet hat. Für die Auslegung in Hinblick auf die formelle Maßgeblichkeit spricht auch § 4 Abs. 2 EStG. Dieser Paragraph besagt, dass bei der Erstellung der Vermögensübersicht, also der Bilanz und dem Jahresabschluss, die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten sind. Eine Berichtigung hat dann zu erfolgen, wenn bei der Erstellung der Vermögensübersicht die GoB nicht befolgt wurden oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt. Diese Berichtigung hat auch dann zu erfolgen, wenn die Vermögensübersicht bereits beim Finanzamt eingereicht wurde.¹³⁰

Pokorny subsumiert unter dem Begriff der Vermögensübersicht die Unternehmensbilanz. Dies ergibt sich vor allem daraus, dass es nur dann sinnvoll ist, wenn eine Anpassung an die Vorschriften des EStG vor der Einreichung beim Finanzamt zu erfolgen hat. Er begründet dies damit, dass es einerseits eine Selbstverständlichkeit darstellen sollte, dass jene Unterlagen auch aus steuerlicher Sicht richtig sein müssen, wenn diese nur dem Zweck dienen, den steuerlichen Gewinn zu ermitteln. Die Forderung, dass die Vermögensübersicht auch noch nach der Einreichung beim Finanzamt berichtigt werden muss, setzt allerdings voraus, dass diese Pflicht zur Berichtigung bereits vor der Einreichung zu bestehen hat.¹³¹

Lechner hingegen ist der Ansicht, dass der Begriff der Vermögensübersicht stets auf die Steuerbilanz abstellt. Er legt die Vorschrift so aus, dass die Vermögensübersicht nur dann geändert werden kann, wenn die Finanzbehörde ausdrücklich ihre Zustimmung erteilt. Aus diesen Vorschriften jedoch abzuleiten, dass damit die Handelsbilanz gemeint sei und dass auch die Handelsbilanz geändert werden müsste, wenn eine zulässige Änderung der Steuerbilanz erfolgt, lehnt Lechner ab. Er legt § 4 Abs. 2

¹²⁹ Vgl. Fritz-Schmied, G. (2005): S.42ff sowie Ascher, T. (1958): S.42ff

¹³⁰ Vgl. § 4 Abs. 2 EStG

¹³¹ Vgl. Pokorny, W. (1980): S.186

dahingehend aus, dass bis zur Einreichung der Steuererklärung lediglich die Ausübung der steuerlichen Wahlrechte zu erfolgen hat, aber nicht, dass die Handelsbilanz ebenfalls diesen Änderungen zu unterziehen ist.¹³²

Ein weiterer Hinweis darauf, dass die Auslegung des § 5 nach der formellen Maßgeblichkeit zu erfolgen hat, könnte § 6 Z 13 EStG sein. Dieser Paragraph schreibt vor, dass Zuschreibungen sowie die Auflösung von steuerbegünstigt gebildeten Rücklagen im Jahresabschluss für den steuerlichen Wertansatz maßgeblich sind und demzufolge auch den steuerlichen Gewinn erhöhen. Allerdings werden in diesem Zusammenhang Zuschreibungen auf das nicht abnutzbare Anlagevermögen sowie Umlaufvermögen nicht eindeutig erwähnt. Ein Erklärungsansatz wäre, dass ausgehend von der formellen Maßgeblichkeit, sich ein Zuschreibungsgebot auf Basis dieser Bestimmungen bereits ergibt.¹³³

4.4 Vorrang zwingender steuerrechtlicher Vorschriften

In § 5 EStG wird festgehalten, dass steuerrechtliche Vorschriften Vorrang gegenüber abweichenden Regelungen aus dem Unternehmensrecht, wie den GoB haben. Ausgehend vom Prinzip der formellen Maßgeblichkeit bedeutet dies, dass von angesetzten Werten in der Unternehmensbilanz nur dann abzuweichen ist, wenn steuerrechtliche Vorschriften zwingend einen anderen Wertansatz vorsehen. Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist es, dem Steuergesetzgeber einen gewissen Spielraum gegenüber dem Unternehmensrecht einzuräumen.¹³⁴

Einige Vorschriften des EStG sind eindeutig als Muss-Vorschriften zu erkennen und deshalb auch den Wertansätzen im UGB vorzuziehen. Beispiele hierfür wären etwa § 6 Z 3 EStG sowie § 7 EStG. § 6 Z 3 enthält Bestimmungen zur Bewertung der Verbindlichkeiten. Auch die Formulierung, dass der gebildete Aktivposten zwingend auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen ist, verweist auf eine Muss-

¹³² Vgl. Lechner, E. (1986): S.307

¹³³ Vgl. Gassner, W. (1993): S.237

¹³⁴ Vgl. Göth, P. (1991): S.145

Vorschrift.¹³⁵ § 7 EStG sieht zwingend vor, dass Wirtschaftsgüter linear abzuschreiben sind. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind zwingend gleichmäßig auf die vorgesehene Nutzungsdauer zu verteilen.¹³⁶ Weiters gibt es einige steuerliche Vorschriften, die nicht eindeutig geregelt sind, die jedoch sowohl für die sogenannten § 4 Abs. 1 und § 5 Gewinnermittlern anzuwenden sind, die dann den unternehmensrechtlichen GoB vorzuziehen sind.¹³⁷

4.5 Formen der Maßgeblichkeit

Quantschnigg/Schuch unterscheiden zwischen vier Formen der Maßgeblichkeit. Dies sind die direkte, ergänzende und umgekehrte Maßgeblichkeit, sowie die Zuschreibungsmaßgeblichkeit. Unter direkter Maßgeblichkeit versteht man jene Bereiche, in denen unternehmensrechtliche GoB auf diesen gegenüberstehenden steuerlichen Vorschriften treffen. Hierbei können vier Varianten unterschieden werden:¹³⁸

- Einer steuerlichen Kann-Vorschrift steht eine unternehmensrechtliche Muss-Vorschrift gegenüber. Hier ist jedenfalls die unternehmensrechtliche Vorschrift maßgeblich. Man spricht hier von der de-jure-Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz.
- Eine steuerliche Kann-Vorschrift steht einer unternehmensrechtlichen Kann-Vorschrift gegenüber. In diesem Fall hängt die Gestaltung der Unternehmensbilanz davon ab, wie die Steuerbilanz aussehen soll und umgekehrt. Hierbei spricht man von der de-facto-Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz.
- Es besteht eine steuerliche Muss-Vorschrift sowie eine unternehmensrechtliche Kann-Vorschrift. Dies hat zur Folge, dass die Unternehmensbilanz und die Steuerbilanz unabhängig voneinander

¹³⁵ Vgl. § 6 Z3 EStG

¹³⁶ Vgl. § 7 Abs. 2 EStG

¹³⁷ Vgl. Göth, P. (1991): S.149

¹³⁸ Vgl. Quantschnigg, P./Schuch, W. (1993): § 5 Rz 18 sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.132 sowie Auer, K. (2001): S.235f sowie Denk, C. (2007): S.78ff sowie Lück, W. (1998): S.523

gestaltet werden können. Denkbar ist aber auch, dass in die Unternehmensbilanz der steuerlich zwingend vorgesehene Wert ebenfalls aufgenommen wird.

- Trifft eine steuerrechtliche Muss-Vorschrift auf eine unternehmensrechtliche Muss-Vorschrift, so gilt, dass in der Steuerbilanz die steuerlichen Vorschriften befolgt werden müssen und für die Unternehmensbilanz die Regelungen des UGB.

Die ergänzende Maßgeblichkeit bedeutet, dass die unternehmensrechtlichen GoB uneingeschränkt für die Gewinnermittlung des Steuerrechts Anwendung finden. Dies gilt immer dann, wenn steuerliche Vorschriften nichts anderes vorschreiben. Umgekehrte Maßgeblichkeit bezieht sich darauf, dass nun nicht mehr die unternehmensrechtlichen Vorschriften auf die Steuerbilanz anzuwenden sind, sondern dass dieses Prinzip durchbrochen wird. Das heißt, dass nun viel mehr die steuerrechtlichen Vorschriften für die Unternehmensbilanz maßgeblich sind.¹³⁹

Nach Wittstock/Klein kann zwischen faktisch und kodifizierter umgekehrter Maßgeblichkeit unterschieden werden. Faktische umgekehrte Maßgeblichkeit bedeutet, dass ein steuerrechtliches Wahlrecht bereits in der Unternehmensbilanz berücksichtigt und dort ausgeübt wird. Die kodifizierte umgekehrte Maßgeblichkeit bezieht sich darauf, dass im Steuerrecht eine Steuerbegünstigung dann gewährt wird, wenn das Wahlrecht sowohl in der Unternehmensbilanz als auch in der Steuerbilanz ausgeübt wird. Dies setzt voraus, dass der Ansatz dieses Wertes in der Unternehmensbilanz zulässig ist.¹⁴⁰

Die Zuschreibungsmaßgeblichkeit bezieht sich auf § 6 Z 13:

*„Gemäß § 6 Z 13 ist eine nach den GoB zulässige und in der Handelsbilanz vorgenommene Zuschreibung auch für die Steuerbilanz maßgeblich.“*¹⁴¹

¹³⁹Vgl. Quantschnigg, P./Schuch, W. (1993): § 5 Rz 19

¹⁴⁰Vgl. Wittstock, W./Klein, H.D. (1987): S.386f

¹⁴¹Quantschnigg, P./Schuch, W. (1993): § 5 Rz 21

5. Vergleich der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

Im folgenden Kapitel soll nun zunächst näher auf die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des UGB und des Steuerrechts eingegangen werden. Diese sollen dann miteinander verglichen und etwaige Unterschiede aufgezeigt werden. Weiters sollen in diesem Zusammenhang auch aktuelle Rechtsänderungen berücksichtigt werden.

5.1. Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im UGB

Man unterscheidet zwischen der Bilanzierung der Höhe und dem Grunde nach. Die Bilanzierung dem Grunde nach beschäftigt sich mit der Frage des Ansatzes, das heißt, welche Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz ausgewiesen werden. Generell kann man in diesem Zusammenhang zwischen Bilanzierungsfähigkeit, Bilanzierungspflicht, Bilanzierungswahlrecht sowie den konkreten und abstrakten Bilanzierungshilfen unterscheiden. Diese sollen im Folgenden näher vorgestellt werden.¹⁴²

Die Bilanzierung der Höhe nach beschäftigt sich mit der Frage der Bewertung der einzelnen Posten. Die Unterscheidung zwischen Ansatz und Bewertung ist insofern relevant, als dass der Grundsatz der Stetigkeit nur für die Bewertungsmethoden, nicht jedoch für den Ansatz, gilt.¹⁴³

¹⁴² Vgl. Auer, K.V. (2005): S.190 sowie Denk, C. (2007): S.110ff

¹⁴³ Vgl. Auer, K.V. (2005): S.190

5.1.1 Bilanzierungsvorschriften

§ 196 Abs. 1 UGB schreibt vor, dass in den Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge aufzunehmen sind. Von dieser Vorschrift kann nur dann abgewichen werden, wenn gesetzlich etwas anderes bestimmt ist.¹⁴⁴ Obwohl dieser Paragraph eindeutige Regelungen bezüglich der Bilanzierungsfähigkeit enthält, ergeben sich dennoch einige Probleme in Bezug auf die Frage der Bilanzierungsfähigkeit. Aus diesem Grund sollen zunächst die Bilanzierungsvorschriften erläutert werden und dann näher auf die Bewertungsvorschriften nach dem UGB eingegangen werden.

5.1.1.1 Bilanzierungsfähigkeit

Die Bilanzierungsfähigkeit umfasst sowohl Aktivierungs-, als auch Passivierungskriterien. Unter Aktivierung versteht man die Aufnahme eines Wertes unter die Bilanzpositionen der Aktivseite, wohingegen bei der Passivierung Werte unter die Bilanzpositionen der Passivseite aufgenommen werden.¹⁴⁵ Auch die Aktivierungs- bzw. Passivierungsfähigkeit muss geprüft werden. Die Aktivierungsfähigkeit ist eng mit dem Begriff des Vermögensgegenstandes verknüpft, da prinzipiell nur aktivierungsfähig ist, was als Vermögensgegenstand gilt. Problematisch ist jedoch, dass das Gesetz nicht genau vorschreibt, wann ein Vermögensgegenstand vorliegt. Im UGB finden sich keinerlei Hinweise darauf, welche Voraussetzungen erfüllt werden müssen, damit ein Vermögensgegenstand vorliegt.¹⁴⁶

*„Eine grundlegende Definition von Vermögensgegenstand und Aktivierungsfähigkeit muß aus den **Aufgaben des Jahresabschlusses** hergeleitet werden. Die hier relevante Bilanzaufgabe ist nach einhelliger Auffassung im Schrifttum die Ermittlung der **Schuldendeckungsfähigkeit**. [...] Mit dem Gläubigerschutz ist die Aktivierung nur*

¹⁴⁴ Vgl. § 196 Abs. 1 UGB

¹⁴⁵ Vgl. Heinhold, M. (1993): S.51 sowie Denk, C. et al. (2007): S.110 sowie Auer, K. (2001): S.75

¹⁴⁶ Vgl. Heinhold, M. (1995): S.70f sowie Denk, C. et al. (2007): S.110 sowie Auer, K. (2001): S.75

*solcher Vermögenswerte zu vereinbaren, die Schuldendeckungspotentiale darstellen.*¹⁴⁷

Problematisch ist jedoch, dass das Schuldendeckungspotential unterschiedlich definiert werden kann. Man kann auf die Einzelveräußerbarkeit, die Einzelbewertbarkeit aber auch auf die Einzelverwertbarkeit als Bewertungskriterium abstellen.¹⁴⁸

Die Charakterisierung eines Vermögensgegenstandes ergibt sich jedoch aus den GoB. Als Vermögensgegenstände werden demnach jene Gegenstände bezeichnet, die

- für das Unternehmen einen wirtschaftlichen Wert darstellen, d.h. die zukünftig einen Nutzen für das Unternehmen bringen und
- selbstständig bewertbar sind, sowie
- selbstständig verkehrsfähig sind.¹⁴⁹

Zusätzlich zu den Rechnungsabgrenzungsposten gibt es zwei große Positionen auf der Passivseite der Bilanz. Dies sind einerseits das Eigenkapital und andererseits die Schulden. Da das Eigenkapital jedoch die Differenz zwischen Vermögen und Schulden gemäß § 242 Abs. 1 UGB darstellt, kann sich die Passivierungsfähigkeit nur auf die Schulden beziehen. Die Passivierungsfähigkeit umfasst sowohl sichere Schulden, also Verbindlichkeiten, als auch unsichere Schulden, die in den Rückstellungen zu finden sind. Eine Verpflichtung gilt dann als passivierungsfähig, wenn sie:

- Leistungen in der Zukunft erfordert,
- am Bilanzstichtag rechtlich oder faktisch begründet ist und
- selbstständig bewertbar ist.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Heinhold, M. (1995): S.71

¹⁴⁸ Vgl. Heinhold, M. (1995): S.71f

¹⁴⁹ Vgl. Coenenberg, A.G. et al. (2009): S.335 sowie Denk, C. et al. (2007): S.96

¹⁵⁰ Vgl. Heinhold, M. (1995): S.75

5.1.1.2 Bilanzierungspflicht

Die Bilanz weist auf der Aktivseite die „Investitionen“ eines Unternehmens aus. Grundsätzlich besteht somit für diese Vermögensgegenstände eine Pflicht zur Bilanzierung. Aus der vorher erwähnten Bilanzierungsfähigkeit, also Aktivierungsfähigkeit und Passivierungsfähigkeit, ergibt sich die Bilanzierungspflicht. Auch hier unterscheidet man wieder zwischen Aktivierungspflicht und Passivierungspflicht. § 224 UGB enthält genauere Vorschriften zur Bilanzierungspflicht. Die dort genannten Positionen müssen in der Bilanz ausgewiesen werden. Hierbei spricht man vom sogenannten Bilanzierungsgebot. Allerdings gibt es auch einige Vorschriften, die die Bilanzierung grundsätzlich verbieten (Bilanzierungsverbote) oder diesbezüglich ein Wahlrecht einräumen (Bilanzierungswahlrecht).¹⁵¹

5.1.1.3 Bilanzierungsverbote

Im UGB finden sich Regelungen, die explizite Bilanzierungsverbote enthalten, die auch von der Rechtsform des Unternehmens unabhängig sind. Ziel dieser Bilanzierungsverbote ist es, einerseits ein Mindestmaß an Objektivität zu sichern und andererseits die Auslegung des Prinzips der periodengerechten Erfolgsermittlung einzuschränken. Zusätzlich wird zwischen Aktivierungs- und Passivierungsverboten unterschieden.¹⁵²

5.1.1.3.1 Aktivierungsverbote

Die Aktivierung von originären Vermögensgegenständen ist nicht zulässig. Bei originären Vermögensgegenständen handelt es sich um selbsterstellte, immaterielle Vermögensgegenstände. Dies ist der Fall, obwohl es sich eigentlich um Vermögensgegenstände im Sinne der im vorigen Kapitel angeführten Definition handelt. Grundsätzlich beschränkt sich das Aktivierungsverbot aber auf Aufwendungen,

¹⁵¹ Vgl. Heno, R. (2006): S.96f sowie Auer, K. (2001): S.75 sowie Denk, C. et al. (2007): S.110

¹⁵² Vgl. Heno, R. (2006): S.100 sowie Denk, C. et al. (2007): S.111ff sowie Auer, K. (2001) :S.75f

auf die die Eigenschaft des Vermögensgegenstandes nicht zutrifft. Als Beispiele wären hier zu nennen:

- Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens (§ 248 Abs. 1 UGB)
- Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals (§ 248 Abs. 1 UGB)
- Aufwendungen für Grundlagenforschung und Neuentwicklung, soweit sie nicht ohnehin unter das Aktivierungsverbot selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände fallen¹⁵³
- Aufwendungen zur Unterhaltung, Instandhaltung bzw. Instandsetzung eines Anlagengutes
- Aufwendungen für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder Vergleichbares (§ 248 Abs. 2 UGB)
- Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (§ 248 Abs. 1 UGB)¹⁵⁴

Coenenberg et al. leiten aus diesen Grundsätzen ein implizites Aktivierungsverbot für den originären Geschäfts- bzw. Firmenwert ab. Dies wird mit dem Fehlen der Einzelverkehrsfähigkeit begründet, da der Firmenwert nicht über die Vermögensgegenstandseigenschaft verfügt.¹⁵⁵ Kurt Auer spricht sich ebenfalls für ein Aktivierungsverbot des originären Firmenwertes aus. Auch Egger/Samer/Bertl sprechen sich für ein Aktivierungsverbot des originären Firmenwertes aus.¹⁵⁶

5.1.1.3.2 Passivierungsverbote

Zu den Passivierungsverboten für Schulden zählen vorwiegend frühere Schulden und jene Schulden, die der Privatsphäre des Unternehmers zuzuordnen sind. Als Beispiel

¹⁵³ Aufwendungen für Zweckforschung hingegen sind aktivierungsfähig

¹⁵⁴ Vgl. Heinhold, M. (1995): S.77 sowie Coenenberg, A.G. et al (2009): S.338 sowie Auer, K. (2001): S.75f sowie Denk, C. (2007): S.111ff

¹⁵⁵ Vgl. Coenenberg, A.G. et al. (2009): S.338

¹⁵⁶ Vgl. Auer, K. (2001): S.76 sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.83

wäre hier das Ansatzverbot für Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen zu nennen. Diese Regelung umfasst rechtsformspezifische Gründungskosten, wie sie beispielsweise im AktG, GmbHG oder UGB angeführt sind.¹⁵⁷ Das UGB regelt eindeutig zulässige Rückstellungen. § 198 regelt, welche Rückstellungen gebildet dürfen, schreibt aber auch vor, dass andere Rückstellungen als die genannten nicht gebildet werden dürfen. Weiters besagt diese Regelung, dass Rückstellungen dann nicht verpflichtend zu bilden sind, wenn den Beträgen eine untergeordnete Bedeutung zukommt.¹⁵⁸

5.1.1.4 Bilanzierungshilfen

„Von Bilanzierungshilfen spricht man in den Fällen, in denen die Bilanzierungsfähigkeit mangels Erfüllung der Bilanzierungskriterien nicht gegeben ist, in denen das Gesetz aber trotzdem eine Bilanzierungsmöglichkeit zulässt“¹⁵⁹

Auch hinsichtlich der Bilanzierungshilfen kann wieder zwischen der Aktivseite und der Passivseite unterschieden werden.

5.1.1.5 Bilanzierungswahlrechte

In einigen Fällen räumt der Gesetzgeber dem Unternehmer Ausnahmen ein, die es ihm ermöglichen, dass an sich bilanzierungsfähige Schulden und Vermögensgegenstände nicht in die Bilanz aufgenommen werden müssen. Diese Wahlrechte erweitern den Gestaltungsspielraum für den Ersteller der Bilanz. Beispiele für Bilanzierungswahlrechte sind:

- entgeltlich erworbener (derivativer) Geschäfts- oder Firmenwert (§ 203 Abs. 5 UGB)

¹⁵⁷ Vgl. Denk, C. et al. (2007): S.111

¹⁵⁸ Vgl. § 198 Abs. 3 UGB

¹⁵⁹ Heinhold, M. (1995): S.78

- Disagio (Damnum) bei Verbindlichkeiten (§ 198 Abs. 7 UGB)
- aktive latente Steuern aus einer Steuerabgrenzung (§ 198 Abs. 10 UGB)
- Aufwandsrückstellungen, soweit aufgrund der GoB keine Bildung notwendig ist (§ 198 Abs. 8 Z 2 UGB)
- Rückstellungen von untergeordneter Bedeutung (§ 198 Abs. 8 Z 3 UGB)¹⁶⁰

5.1.2 Bewertungsvorschriften

Das UGB regelt die Bewertung. § 201 UGB enthält allgemeine Grundsätze der Bewertung. Auch hier erfolgt, wie bereits erwähnt, der Verweis auf die GoB. Die Bewertung muss den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung entsprechen.¹⁶¹ Aus den Vorschriften des § 201 UGB lassen sich einige wichtige Grundsätze für die Bewertung im Rahmen der Unternehmensbilanz ableiten.

Einer der wichtigsten Grundsätze, die in diesem Paragraph festgehalten werden, ist jener der Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Weiters ist der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zu beachten. Auf diese Grundsätze wurde bereits in Kapitel drei näher eingegangen, weswegen auf eine nochmalige Darstellung verzichtet werden soll.¹⁶² Auch der Grundsatz der Unternehmensfortführung ist in diesem Paragraph festgeschrieben. Dieser Grundsatz wird auch als Going-Concern-Prinzip bezeichnet. Dieser schreibt vor, dass bei der Bewertung davon auszugehen ist, dass das Unternehmen auch in Zukunft fortgeführt wird.¹⁶³

Betrachtet man eine Liquidationsbilanz, so wird deutlich, was unter dem Grundsatz der Unternehmensfortführung zu verstehen ist. In der Liquidationsbilanz wird das

¹⁶⁰ Vgl. Haesler, H./Szauter, R. (2002): S.29 sowie Auer, K. (2001): S.76f sowie Denk, C. (2007): S.113ff

¹⁶¹ Vgl. § 201 Abs. 1 UGB

¹⁶² Vgl. Haesler, H./Szauter, R. (2002): S.27 sowie Auer, K. (2001): S.63 sowie Döring, U./Buchholz, R. (2001): S.6

¹⁶³ Vgl. Haesler, H./Szauter, R. (2002): S.27 sowie Auer, K. (2001): S.64 sowie Denk, C. et al. (2007): S.59

Aktivvermögen mit den Einzelveräußerungspreisen angesetzt. Dies ist deswegen der Fall, da man im Rahmen der Liquidationsbilanz davon ausgeht, dass jedes Wirtschaftsgut einzeln veräußert wird. Dadurch kann festgestellt werden, ob eine Überschuldung vorliegt, da vorhandene stille Reserven offen gelegt werden. Dies muss dann erfolgen, wenn erhebliche Verluste vorhanden sind, denn dann spricht man von einer Überschuldung. Zusätzlich ist eine Fortbestehungsprognose notwendig.¹⁶⁴

§ 201 UGB enthält auch den Grundsatz der Einzelbewertung. Hierbei ist jeder Posten der Bilanz einzeln zu bewerten. Allerdings gibt es einige Ausnahmen von der Einzelbewertung. Dies betrifft beispielsweise die Pauschalbewertung von Forderungen sowie die Bildung von Pauschalrückstellungen wie etwa die Gewährleistungsrückstellung oder die Rückstellung für die Produkthaftung.¹⁶⁵

Auch der Grundsatz der Vorsicht hat seinen Ursprung in diesem Paragraphen. Dieses Prinzip beruht darauf, dass das UGB vorwiegend dem Schutz der Gläubiger dienen soll. Der Grundsatz der Vorsicht ist hierbei das fundamentale Prinzip. Der Unternehmer soll sich nicht reicher darstellen, als er ist. Dies hat zur Folge, dass er auf der Aktivseite im Zweifelsfall den niedrigeren Wertansatz zu wählen hat.¹⁶⁶

In diesem Zusammenhang ist auch das imparitätische Realisationsprinzip zu erwähnen. Dieses Prinzip besagt, dass Verluste, die am Bilanzstichtag noch nicht verwirklicht worden sind, trotzdem in der Bilanz ausgewiesen werden müssen. Dies gilt jedoch nicht für Gewinne. Gewinne dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie auch tatsächlich realisiert wurden.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Vgl. Grünberger, H. (2007): S.61

¹⁶⁵ Vgl. Doralt, W. (2010): S.40 sowie Bähr, G./Fischer-Winkelmann, W./List, S. (2006): S.215ff sowie Auer, K. (2001): S.60f sowie Denk, C. et al. (2007): S.54

¹⁶⁶ Vgl. Grünberger, H. (2007): S.61 sowie Bähr, G./Fischer-Winkelmann, W./List, S. (2006): S.216ff sowie Auer, K. (2001): S.61f sowie Denk, C. et al. (2007): S.58f

¹⁶⁷ Vgl. Doralt, W. (2010): S.40f sowie Bähr, G./Fischer-Winkelmann, W./List, S. (2006): S.312 sowie Auer, K. (2001): S.62 sowie Denk, C. (2007): S.59

5.1.2.1 Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens

§ 203 des UGB regelt die Bewertung des Anlagevermögens. Im Anlagevermögen sind all jene Gegenstände zu finden, die dafür bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Gegenstände des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.¹⁶⁸ Die Definition der Anschaffungskosten findet sich in § 203 Abs. 2 UGB. Sie bestehen aus dem Kaufpreis, den Anschaffungsnebenkosten, sowie den nachträglichen Anschaffungskosten und der Kaufpreisminderung. Die Prüfung der Angemessenheit der Anschaffungskosten erfolgt nur im Steuerrecht.¹⁶⁹

§ 203 Abs. 3 UGB definiert die Herstellungskosten. Diese setzen sich aus den Materialeinzelkosten, Materialgemeinkosten, Fertigungseinzelkosten, Fertigungsgemeinkosten sowie den Sonderkosten der Fertigung zusammen. Es wird jedoch ausdrücklich festgehalten, dass Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten bei den Herstellungskosten nicht berücksichtigt werden dürfen. Ein Wahlrecht besteht hinsichtlich der Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen sowie Aufwendungen für betriebliche Altersversorgungen und Abfertigungen. In Zusammenhang mit den Herstellungskosten ist noch zu erwähnen, dass Zinsen für Fremdkapital angesetzt werden dürfen, wenn das Fremdkapital für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird. Bei den Anschaffungskosten dürfen die Zinsen nicht angesetzt werden.¹⁷⁰

§ 203 Abs. 5 UGB regelt den Geschäfts- oder Firmenwert sowie die Abschreibung des Firmenwertes. Der Firmenwert ist auf die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben.¹⁷¹

Bezüglich der Abschreibungen kennt § 204 genauere Regelungen. Jene Gegenstände des Anlagevermögens, die über eine zeitlich begrenzte Nutzungsdauer verfügen, müssen planmäßig abgeschrieben werden. Hierbei müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt werden. Eine

¹⁶⁸ Vgl. § 203 Abs. 1 UGB

¹⁶⁹ Vgl. Wörner, G. (2003): S.110f

¹⁷⁰ Vgl. § 203 Abs. 3 UGB

¹⁷¹ Vgl. § 203 Abs. 5 UGB

außerplanmäßige Abschreibung hat auch für jene Gegenstände zu erfolgen, die keiner zeitlichen Begrenzung unterliegen. Diese außerplanmäßige Abschreibung ist nur dann vorzunehmen, wenn die Wertminderung von Dauer ist. Dies gilt nicht für Finanzanlagen.¹⁷²

Hinsichtlich der planmäßigen Abschreibung gibt es einige Methoden, die hierbei herangezogen werden. Abschreibungen können linear vorgenommen werden. Hierbei werden die Anschaffungskosten gleichmäßig auf den vorgesehenen Nutzungszeitraum verteilt. Bei der degressiven Abschreibung verringern sich die Beträge jährlich, wohingegen sich bei der progressiven Abschreibung die Beträge jährlich erhöhen. Auch eine Substanzverringerung ist als Abschreibung denkbar.¹⁷³ Festzuhalten ist allerdings, wie bereits erwähnt, dass im Steuerrecht nur die lineare Abschreibungsmethode zulässig ist.¹⁷⁴

5.1.2.2 Wertansätze für Gegenstände des Umlaufvermögens

Weitere Regelungen des UGB beschäftigen sich mit der Bewertung des Umlaufvermögens. § 206 enthält hierzu allgemeine Regelungen. Grundsätzlich sind Gegenstände des Umlaufvermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Diese müssen um die Abschreibungen nach § 207 UGB verringert werden. Verwaltungs- und Vertriebskosten bleiben grundsätzlich außer Ansatz. Eine Ausnahme besteht, wenn sich die Ausführung eines Auftrages über einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten erstreckt. Dann ist der Ansatz von angemessenen Teilen ebendieser Kosten gestattet. Bedingung hierfür ist allerdings, dass eine verlässliche Kostenrechnung vorhanden ist. Außerdem dürfen keine Verluste aus ebendiesem Auftrag drohen.¹⁷⁵

¹⁷² Vgl. § 204 UGB

¹⁷³ Vgl. Bruns, K./Messner, S./Szauter, R. (2004): S.22f sowie Auer, K. (2001): S.186ff sowie Bähr, G./Fischer-Winkelmann, W./List, S. (2006): S.111ff sowie Döring, U./Buchholz, R. (2001): S.113f sowie Denk, C. et al. (2007): S.151ff sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.87ff

¹⁷⁴ Vgl. § 7 Abs. 1 EStG

¹⁷⁵ Vgl. § 206 UGB

Aus diesem letzten Absatz ergibt sich ein Unterschied. Anders als bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens dürfen beim Umlaufvermögen Verwaltungs- und Vertriebskosten zumindest zu einem Teil angesetzt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass die Ausführung dieses Auftrages länger als zwölf Monate dauert. Man spricht hier auch von langfristiger Fertigung.¹⁷⁶

Auch Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens können außerplanmäßig abgeschrieben werden. Entsprechende Vorschriften finden sich in § 207 UGB. Bei der Abschreibung des Umlaufvermögens ist das strenge Niederstwertprinzip anzuwenden. Das bedeutet, dass bei zwei möglichen Wertansätzen am Bilanzstichtag zwingend der niedrigere Wert anzusetzen ist. Eine planmäßige Abschreibung gibt es beim Umlaufvermögen nicht. Dies ist die logische Konsequenz davon, dass das Umlaufvermögen nur kurzfristig dem Unternehmen dienen soll.¹⁷⁷

Die Bewertung der Posten des Umlaufvermögens erfolgt grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Am Bilanzstichtag muss dann der Wert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem Wert eines Börsen- oder Marktpreises verglichen werden. Ist der Börsen- oder Marktpreis niedriger, so muss zwingend auf diesen niedrigeren Wert abgewertet werden.¹⁷⁸

Das strenge Niederstwertprinzip ist auch auf kurzfristige Forderungen anzuwenden. Stehen Forderungen als uneinbringlich fest, so müssen sie ausgebucht werden. Ist eine Forderung zweifelhaft, so ist diese Forderung mit dem wahrscheinlichen Wert anzusetzen.¹⁷⁹

§ 208 des UGB beschäftigt sich mit der Wertaufholung. Von Wertaufholung spricht man dann, wenn in einem der nachfolgenden Geschäftsjahre der Grund für eine außerplanmäßige Abschreibung entfällt. Dann hat eine Zuschreibung zu erfolgen. Eine Zuschreibung muss dann nicht erfolgen, wenn der niedrige Ansatz in der Bilanz im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beibehalten werden darf. Dies ist de facto fast immer der Fall. § 6 Z13 EStG schreibt vor, dass unternehmensrechtliche

¹⁷⁶ Vgl. Grünberger, H. (2007): S.67f

¹⁷⁷ Vgl. Heno, R. (2006): S.321 sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.98f

¹⁷⁸ Vgl. Heno, R. (2006): S.322f sowie Denk, C. et al. (2007): S.226

¹⁷⁹ Vgl. Heno, R. (2006): S.322f sowie Denk, C. et al. (2007): S.226

Zuschreibungen zu Anlagegütern auch für den steuerlichen Wertansatz maßgeblich sind. Lediglich für Beteiligungen besteht im Steuerrecht die Pflicht zur Zuschreibung auf den höheren Teilwert.¹⁸⁰

Um eine einfache Bewertung zu ermöglichen, erlaubt das UGB in gewissen Fällen den Einsatz von Bewertungsvereinfachungsmethoden. Entsprechende Regelungen finden sich in § 209. Bei der Bewertungsvereinfachung gibt es drei Möglichkeiten:

- Festwert
- Gruppenbewertung/Durchschnittswert
- Verbrauchsfolge¹⁸¹

Ein Festwert darf für Gegenstände des Sachanlagevermögens und Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe angesetzt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass sie regelmäßig ersetzt werden. Weiters muss der Gesamtwert von einer untergeordneten Bedeutung sein. Wichtig ist außerdem, dass ein gleichbleibender Festwert nur dann in Ansatz gebracht werden darf, wenn sich der Bestand voraussichtlich sowohl in seiner Größe, als auch seinem Wert und der Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterworfen ist. Es ist jedoch erforderlich, dass alle fünf Jahre eine Bestandsaufnahme gemacht wird. Der Festwert muss dann angepasst werden, wenn sich wesentliche Änderungen des mengenmäßigen Bestands ergeben haben.¹⁸²

Der gewogene Durchschnittspreis ermöglicht eine Gruppenbewertung. Diese Form der Bewertungsvereinfachung ist für viele Vermögensgegenstände zulässig. Als Beispiele wären hier etwa das Vorratsvermögen oder gleichartige Vermögensgegenstände des Finanzanlagevermögens zu nennen. Grundsätzlich dürfen alle beweglichen Vermögensgegenstände mit einem Durchschnittspreis bewertet werden, sofern sie gleichartig sind.¹⁸³

¹⁸⁰ Vgl. § 208 UGB sowie § 6 Z13 EStG sowie Denk, C. (2007): S.149

¹⁸¹ Vgl. § 209 Abs. 1 UGB sowie Sikorski, R./Wüstenhöfer, U. (2000): S.29f

¹⁸² Vgl. § 209 Abs. 2 UGB sowie Heinhold, M. (1993): S.75

¹⁸³ Vgl. Sikorski, R./Wüstenhöfer, U. (2000): S.29 sowie Denk, C. et al. (2007): S.232ff sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.105f

Beim Vorratsvermögen schließlich können auch sogenannte Verbrauchsfolgeverfahren herangezogen werden. Voraussetzung ist allerdings, dass diese den GoB entsprechen. Die am häufigsten eingesetzten Verbrauchsfolgeverfahren sind:

- FIFO (First-in-First-out)
- LIFO (Last-in-First-out)
- LOFO (Lowest-in-First-out)
- HIFO (Highest-in-First-out)¹⁸⁴

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass trotz der Bewertungsvereinfachungsmethoden immer das Niederstwertprinzip zu beachten ist. Ist der Markt- oder Börsenpreis niedriger, als der errechnete Wert, so ist dennoch der niedrigere Marktwert anzusetzen.¹⁸⁵

5.1.2.3 Wertansätze für Passivposten

Die Vorschriften zu den Wertansätzen für Passivposten finden sich in § 211 UGB. Generell gilt, dass Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen sind. Für Rentenverpflichtungen ist der Barwert der zukünftigen Auszahlungen heranzuziehen. Rückstellungen müssen mit jenem Betrag angesetzt werden, der sich aus einer vernünftigen unternehmerischen Bemessung ergibt. Auch hier erfolgt wiederum der Verweis auf den Grundsatz der Vorsicht. Der Ansatz der Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen sind mit jenem Betrag anzusetzen, der sich aus versicherungsmathematischen Grundsätzen ergibt. Bei Rückstellungen für Abfertigungen ist es auch zulässig, einen bestimmten Prozentsatz der fiktiven Ansprüche heranzuziehen.¹⁸⁶

¹⁸⁴ Vgl. Heno, R. (2006): S.341f sowie Sikorski, R./Wüstenhöfer, U. (2000): S.29f sowie Denk, C. et al. (2007): S.232ff sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.105ff

¹⁸⁵ Vgl. Heinhold, M. (1993): S.77

¹⁸⁶ Vgl. § 211 UGB

Problematisch in diesem Zusammenhang ist, dass der Begriff der Verbindlichkeiten im UGB nicht näher definiert wird. Von einer Verbindlichkeit spricht man dann, wenn ein quantifizierbarer Anspruch gegenüber einem Unternehmer besteht. Dieser Anspruch muss das Unternehmen wirtschaftlich belasten. Verbindlichkeiten sind mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Der Rückzahlungsbetrag ist jene Summe, die vom Unternehmer aufgewendet werden muss, um die Verbindlichkeit zu begleichen. Allerdings ist auch eine Sachwertschuld denkbar, wobei eine Sache geschuldet wird. Die Sachwertschuld errechnet sich aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten jenes Gegenstandes, der geschuldet wird.¹⁸⁷

Fremdwährungsverbindlichkeiten sind mit dem Devisengeldkurs jenes Tages anzusetzen, an dem sie zugegangen sind. Allerdings ist am Bilanzstichtag ein etwaiger niedrigerer Devisengeldkurs berücksichtigt werden. Rentenverpflichtungen hingegen müssen mit dem Barwert der zukünftigen Auszahlungen bewertet werden. Bei den Rückstellungen wird vorgeschrieben, dass diese mit jenem Betrag anzusetzen sind, die sich aus einer vernünftigen unternehmerischen Beurteilung ergeben. Hierbei ist es beispielsweise vernünftig, wenn der Unternehmer annimmt, dass nicht alle Risiken gleichzeitig eintreten. Jener Ansatz, mit dem die Rückstellungen bewertet werden, muss jedes Jahr neu berechnet werden. Bei Pensions- und Abfertigungsrückstellungen beispielsweise trifft der Gesetzgeber keine genauen Anordnungen. Hierbei sind dann die GoB anzuwenden.¹⁸⁸

¹⁸⁷ Vgl. Grünberger, H. (2007): S.73 sowie Auer, K. (2001): S.212f sowie Denk, C. (2007): S.392f sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.116

¹⁸⁸ Vgl. Grünberger, H. (2007): S.73f sowie Auer, K. (2001): S.212f sowie Denk, C. (2007): S.392f sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.116

5.2 Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im EStG

Im vorherigen Kapitel wurden die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des UGB näher vorgestellt. In diesem Kapitel soll nun auf die Vorschriften des EStG eingegangen werden.

5.2.1 Bilanzierungsvorschriften

Die wichtigste der steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften ist das Maßgeblichkeitsprinzip, wenn der Gewinn nach § 5 des EStG ermittelt wird. Das heißt, dass jene Rechnungslegungsvorschriften, die im UGB angewendet werden, auch für die Bilanz nach dem EStG Anwendung finden. Etwaige steuerrechtliche Muss-Vorschriften sind jedoch vorzuziehen. Weiters wird in § 5 auch auf die GoB verwiesen. Diese müssen auch im EStG angewendet werden.¹⁸⁹

Weiters zählt die Bilanzberichtigung zu den Bilanzierungsvorschriften. Unter Bilanzberichtigung versteht man, dass eine unrichtige Bilanz ausgebessert wird. Diese Ausbesserung ist zwingend vorzunehmen. Eine Bilanzänderung hingegen liegt vor, wenn zwar ein richtiger Bilanzansatz verwendet wurde, dieser jedoch durch einen anderen, ebenfalls richtigen Bilanzansatz ersetzt werden soll.¹⁹⁰

5.2.2 Bewertungsvorschriften

Zu den allgemeinen Bewertungsvorschriften zählt wie auch im UGB der Grundsatz der Einzelbewertung. Die Wirtschaftsgüter müssen einzeln bewertet werden. Wichtig ist, dass die Wirtschaftsgüter zu Bewertungszwecken nicht zusammengefasst werden dürfen. Eine weitere Vorschrift ist die Stichtagsbewertung:¹⁹¹

¹⁸⁹ Vgl. Doralt, W. (2010): S.37f sowie Denk, C. et al. (2007): S.78f sowie Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): S.132

¹⁹⁰ Vgl. Doralt, W. (2010): S.39

¹⁹¹ Vgl. ebenda: S.40

„Bewertungstichtag ist der Bilanzstichtag [...]. Wertveränderungen nach dem Bilanzstichtag bleiben unberücksichtigt. Die Notwendigkeit der Stichtagsbewertung ergibt sich aus der Periodenbesteuerung.“¹⁹²

Der Grundsatz der Stetigkeit ist auch im EStG zu finden. Einmal gewählte Bilanzierungsprinzipien müssen auch in den Folgejahren beibehalten werden. Auch das bereits im vorigen Kapitel erwähnte imparitatische Realisationsprinzip hat im EStG Gültigkeit. Dies gilt ebenfalls für das Vorsichtsprinzip.¹⁹³

5.2.2.1 Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens

Die Regelungen für die Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens finden sich in § 6 EStG. Handelt es sich um abnutzbares Anlagevermögen, so ist dieses mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.¹⁹⁴ Dieser Betrag ist jedoch um die Absetzung für Abnutzung zu vermindern.¹⁹⁵

Weist das abnutzbare Anlagevermögen einen niedrigeren Teilwert auf, so kann dieser angesetzt werden. Beim Teilwert handelt es sich um jenen Betrag, den ein Erwerber im Zuge des Gesamtverkaufspreises für ein einzelnes Wirtschaftsgut ansetzen würde. Es ist davon auszugehen, dass der Betrieb weitergeführt wird. Beim abnutzbaren Anlagevermögen gilt, dass der Bilanzansatz den letzten Bilanzansatz nicht übersteigen darf, wenn das Wirtschaftsgut bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gezählt hat.¹⁹⁶ Ausnahmen sind in Z 13 zu finden. Als Beispiele wären hier die Rückgängigmachung eines Investitionsfreibetrages oder die Zuschreibung von Anlagegütern zu nennen.¹⁹⁷

¹⁹² Doralt, W. (2010): S.40

¹⁹³ Vgl. Doralt, W. (2010): S.40f

¹⁹⁴ Vgl. § 6 Z1 EStG

¹⁹⁵ Vgl. §§ 7 und 8 EStG

¹⁹⁶ Vgl. § 6 Z1 EStG

¹⁹⁷ Vgl. § 6 Z13 EStG

Handelt es sich hingegen um nicht abnutzbares Anlaufvermögen sowie Umlaufvermögen, so sind zunächst wiederum die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Auch der Ansatz eines etwaigen niedrigeren Teilwertes ist zulässig. Allerdings darf in diesen Fällen auch der Teilwert auch dann angesetzt werden, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz. Zulässig ist jedoch maximal der Ansatz in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Den Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten sowie der Fertigungsgemeinkosten zugerechnet werden.¹⁹⁸

Das Unternehmensrecht spricht vom Vermögensgegenstand, wohingegen das Steuerrecht den Begriff des Wirtschaftsguts verwendet. Im EStG wird der Begriff des Wirtschaftsgutes nicht näher definiert. Bei einem bewertbaren Wirtschaftsgut stellt sich oft die Frage, ob es selbstständig ist oder nur Bestandteil eines einheitlichen Wirtschaftsgutes. Beispiele für nicht selbstständig bewertbare Wirtschaftsgüter sind etwa die Sanitäranlagen oder die Zentralheizung eines Gebäudes sowie Computer, Bildschirm und Tastatur, da diese eine Einheit bilden. Selbstständige Wirtschaftsgüter hingegen sind Kosten für ein Baurecht sowie Periodengeräte wie beispielsweise Drucker, Maus oder Scanner. Bei den selbstständigen Wirtschaftsgütern wird auf die eigenständige Nutzbarkeit abgestellt.¹⁹⁹

Im EStG wird weiters zwischen abnutzbarem und nicht abnutzbarem Anlagevermögen unterschieden. Das Anlagevermögen ist dann abnutzbar, wenn durch die Nutzung eine Wertminderung eintritt. Zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen zählen beispielsweise ein Grundstück oder Wertpapiere. Die Einteilung in Anlagevermögen und Umlaufvermögen erfolgt gleich wie im Unternehmensrecht. Zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten finden sich keine genauen Definitionen im EStG. Da § 5 jedoch auf die unternehmensrechtlichen GoB verweist, können die Definitionen aus dem UGB angewendet werden. Da diese Begriffe bereits im vorherigen Kapitel definiert und erklärt wurden, sollen diese hier nicht noch mal erläutert werden.²⁰⁰

¹⁹⁸ Vgl. § 6 Z2 lit.a EStG

¹⁹⁹ Vgl. Grünberger, H. (2007): S.117f sowie Denk, C. et al. (2007): S.96

²⁰⁰ Vgl. Grünberger, H. (2007): S.117f

Abweichend vom UGB kennt das EStG jedoch auch noch den Teilwert. Beim Teilwert handelt es sich um jenen Betrag, den der Erwerber eines Betriebes für ein einzelnes Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dies erfolgt im Rahmen des Gesamtkaufpreises. Außerdem ist davon auszugehen, dass der Betrieb fortgeführt wird. Wird das Wirtschaftsgut angeschafft, so decken sich der Teilwert und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Bei abnutzbarem Anlagevermögen berechnet sich der Teilwert über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der Abschreibung. Beim Umlaufvermögen hingegen wird der Wiederbeschaffungswert herangezogen.²⁰¹

5.2.2.2 Bewertung von Verbindlichkeiten

§ 6 kennt ebenfalls Regelungen für die Bewertung von Verbindlichkeiten. Diese sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Fallen Geldbeschaffungskosten an, so kennt das EStG eine Freigrenze von € 900. Diese Freigrenze bedeutet, dass jene Beträge, die geringer als € 900 sind sofort als Aufwand geltend gemacht werden können. Jene Geldbeschaffungskosten, die mehr als € 900 betragen, sind über die Kreditlaufzeit zu verteilen. Aufgrund der Regelungen des § 6 EStG können Verbindlichkeiten auch mit dem Teilwert bewertet werden. Dieser kann dann angewendet werden, wenn er höher ist.²⁰²

5.2.2.3 Bewertung von Einlagen und Entnahmen

Entsprechende Regelungen zu der Bewertung von Einlagen und Entnahmen finden sich in § 6 Z 5 EStG. Einlagen sind mit dem Teilwert zum Zeitpunkt ihrer Zuführung zu bewerten, wohingegen Entnahmen mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen sind. Die Definition von Einlagen und Entnahmen finden sich in § 4 Abs. 1 EStG. Unter Einlagen versteht man die Zuführung von Wirtschaftsgütern, die sich

²⁰¹ Vgl. Biergans, E. (1990): S.391f sowie Denk, C. et al. (2007): S.149 sowie Auer, K. (2001): S.165 sowie Lück, W. (1998): S.786f

²⁰² Vgl. Doralt, W. (2010): S.48

vorher im nicht betrieblichen Bereich befunden haben. Entnahmen hingegen sind die nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten.²⁰³

5.2.2.4 Absetzung für Abnutzung

Wie auch im UGB, gibt es auch im EStG Abschreibungen. Diese werden hier allerdings Absetzung für Abnutzung genannt. Die entsprechenden Regelungen trifft § 7 EStG. Handelt es sich um abnutzbares Anlagevermögen, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer versteht man die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Die Hälfte des auf ein Jahr entfallenden Betrages ist dann anzusetzen, wenn das Wirtschaftsgut weniger als sechs Monate in diesem Wirtschaftsjahr genutzt wird.²⁰⁴

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass Anlagevermögen nur linear abgeschrieben werden darf, da die Absetzung gleichmäßig auf die Nutzungsdauer zu verteilen ist. Dies stellt eine Muss-Vorschrift dar. Der zweite Absatz regelt die sogenannte Halbjahresabschreibung. Diese kommt dann zum Tragen, wenn ein Gegenstand weniger als sechs Monate im Unternehmen genutzt wird.²⁰⁵

§ 8 EStG enthält Sonderformen der Absetzung für Abnutzung. Dies betrifft unter anderem Gebäude. Für Gebäude, die der unmittelbaren Betriebsausübung dienen, schreibt der Gesetzgeber verpflichtend eine Nutzung von 33 1/3 Jahren vor. Diese Nutzungsdauer gilt allerdings nur dann, wenn das Gebäude zu mindestens 80 Prozent betrieblich genutzt wird. Gebäude, die für andere betriebliche Zwecke, wie etwa der Verwaltung, herangezogen werden, beträgt die vorgeschriebene Nutzungsdauer 50 Jahre. Banken und Versicherungen haben ihre Gebäude über 40 Jahre verteilt abzuschreiben. Der Firmenwert von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Gewerbebetrieben ist verpflichtend auf 15 Jahre abzuschreiben. Der Gesetzgeber gestattet auch eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche

²⁰³ Vgl. § 4 Abs. 1 EStG

²⁰⁴ Vgl. § 7 EStG

²⁰⁵ Vgl. ebenda

Abnutzung sowie eine Abschreibung aufgrund von Substanzverringerung etwa im Rahmen von Bergbau oder Steinbrüchen.²⁰⁶

Dieser Paragraph schreibt allerdings auch die Nutzungsdauer von PKWs und Kombinationskraftwagen vor. Diese sind über acht Jahre abzuschreiben. Neue PKWs und Kombinationskraftwagen sind verpflichtend über acht Jahre abzuschreiben. Bei Gebrauchtwagen muss insgesamt eine Nutzungsdauer von 8 Jahren erreicht werden.²⁰⁷

²⁰⁶ Vgl. § 8 EStG

²⁰⁷ Vgl. ebenda

5.3 Vergleich der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

Die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des UGB und EStG wurden nun eingehend erläutert. Die nachfolgende Tabelle soll diese einzelnen Bewertungsvorschriften nun einander gegenüberstellen. Dadurch sollen Gemeinsamkeiten und Unterschiede herausgearbeitet werden:

	Unternehmensrecht	Steuerrecht
Aufwendungen für und Kapitalbeschaffung	§ 197 Abs. 1 UGB Aktivierungsverbot	Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz Aktivierungsverbot
Anlagevermögen		
	Unternehmensrecht	Steuerrecht
Geschäfts- oder Firmenwert derivativ	Aktivierungswahlrecht § 203 Abs. 5 UGB Bewertung: Unterschied zwischen Kaufpreis und Nettovermögen Abschreibung: über die voraussichtliche Nutzungsdauer	Aktivierungspflicht § 6 Abs. 1 EStG Abschreibung: verpflichtend über 15 Jahre § 8 Abs. 3 EStG
Geschäfts- oder Firmenwert originär	Aktivierungsverbot § 197 Abs. 2 UGB	Aktivierungsverbot § 4 Abs. 1 EStG
andere immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens derivativ	Aktivierungspflicht § 196 Abs. 1 UGB iVm § 224 Abs. 2 UGB Bewertung: Anschaffungskosten, § 203 Abs. 1 UGB, gegebenenfalls vermindert um Abschreibungen, § 204 UGB	Aktivierungspflicht Bewertung: Anschaffungskosten, § 6 Abs. 1 und Abs. 2 EStG Abschreibung: § 7 EStG bzw. niedrigerer Teilwert
andere immaterielle Wirtschaftsgüter des	Aktivierungsverbot § 197 UGB	Aktivierungsverbot § 4 Abs. 1 EStG

Anlagevermögens originär		
Sachanlagevermögen		
	Unternehmensrecht	Steuerrecht
Sachanlagevermögen	Aktivierungspflicht Bewertung: AK oder HK § 196 Abs. 1 UGB, § 203 UGB	Aktivierungspflicht § 4 Abs. 1 EStG § 5 EStG Bewertung: AK bzw. HK § 6 Abs. 1 und Abs. 2a EStG
Wertänderungen beim nicht abnutzbaren AV dauernde Wertminderungen	Abwertungspflicht § 204 Abs. 2 UGB	„kann der niedrigere Teilwert“, aber Maßgeblichkeit für § 5 Gewinnermittler § 6 Abs. 2a EStG
vorübergehende Wertminderungen	Abwertungswahlrecht § 204 Abs. 2 UGB	Abwertungswahlrecht § 6 Abs. 2a EStG „kann der niedrigere Teilwert...“ aber: Maßgeblichkeitsprinzi p
Wertsteigerung	Aufwertungswahlrecht § 204 Abs. 3 UGB	Aufwertungswahlrecht §§ 6, 13 EStG Höchstgrenze: AHK
Wertänderungen beim abnutzbaren AV planmäßige Abschreibung	§ 204 Abs. 1 UGB	AfA-Pflicht § 6 Abs. 1 und § 7 EStG
außerordentliche Abschreibung bei dauernder Wertminderung	Abwertungspflicht § 204 Abs. 2 UGB weitergehendes Abwertungswahlrecht auf steuerlichen Wert § 208 UGB	„kann der niedrigere Teilwert“ aber: Maßgeblichkeitsprinzi p § 6 Abs. 1 EStG

Wertsteigerungen	Aufwertungswahlrecht § 204 Abs. 3 UGB	Aufwertungswahlrecht § 6 Abs. 1 EStG Aktivierungspflicht wie bei Sachanlagen
Finanzanlagevermögen vorübergehende Wertminderung	Abwertungswahlrecht § 204 Abs. 2 UGB	Abwertungswahlrecht § 6 Abs. 2a EStG
Bewertungsvereinfachung beim AV	Festwertmethode und andere Verfahren im Rahmen der GoB erlaubt § 209 UGB	Festwertmethode und Durchschnittspreis Abschn. 32 VIII EStR
Umlaufvermögen		
	Unternehmensrecht	Steuerrecht
Umlaufvermögen	Aktivierungspflicht zu AHK § 196 Abs. 1 UGB § 206 UGB	wie Unternehmensrecht § 4 Abs. 1 EStG § 6 Abs. 2a EStG
Wertminderung	Abwertungspflicht Börsen-/Marktpreis oder beizulegender Wert § 207 Abs. 1 UGB weitgehendes Abwertungswahlrecht - auf nahen Zukunftswert § 207 Abs. 2 - auf steuerlichen Wert § 208 UGB	„ kann der niedrigere Teilwert“ aber Maßgeblichkeitsprinzi p § 6 Abs. 2a EStG Abwertungspflicht für § 5 Gewinnermittler
Wertsteigerung	Zuschreibungswahlrecht § 207 Abs. 3 UGB	Zuschreibungswahlrec ht aber Maßgeblichkeit § 6 Abs. 2a EStG
Bewertungsvereinfachung beim Vorratsvermögen	alle Sammelbewertungsverfahren im Rahmen der GoB erlaubt	nur Durchschnittspreis und bei Nachweis FIFO und LIFO

	§ 209 UGB	Abschn. 32 VIII EStR
Rechnungsabgrenzungsposten	Aktivierungspflicht, nur transitorische Posten erlaubt § 198 Abs. 5 UGB	Aktivierungspflicht für transitorische Posten
Verbindlichkeiten		
	Unternehmensrecht	Steuerrecht
Damnum	Aktivierungswahlrecht § 198 Abs. 7 UGB Abschreibungspflicht max. über die Laufzeit § 198 Abs. 7 UGB	Aktivierungspflicht Abschreibung über die Laufzeit § 6 Abs. 3 EStG
Verbindlichkeiten	Passivierungspflicht § 196 Abs. 1 UGB Bewertung. Rückzahlungsbetrag § 211 Abs. 1 UGB Barwert bei Rentenverpflichtung § 211 UGB	Rückzahlungsbetrag, strenges Höchstwertprinzip Abschn. 30 EStR
Rückstellungen		
	Unternehmensrecht	Steuerrecht
Rückstellungen	Passivierungspflicht für (§198 Abs. 8 UGB) - RS für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen - RS für Anwartschaften auf Abfertigungen - sonstige ungewisse Verbindlichkeiten - drohende Verluste aus schwebenden	Grundsätzlich: Maßgeblichkeitsprinzip für § 5 Ermittler Abweichungen: Passivierungsverbot für alle Aufwandsrückstellungen (Abschn. 41 VIII EStR) bei Pensionen und Abfertigungen: Begrenzung der RS-

	Geschäften Passivierungswahlrecht: -Aufwandsrückstellungen - für alle Rückstellungen, falls von untergeordneter Bedeutung (§ 198 Abs. 8 UGB) Bewertung: nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 211 Abs. 1 UGB) sowie versicherungsmathematische Barwerte für Pensions- und Abfertigungsrückstellungen (§ 211 Abs. 2 UGB)	Höhe § 14 EStG
steuerfreie Rücklagen	Nach Steuerbefreiungsgrund getrennt auszuweisende Rücklagen § 224 Abs. 3 UGB, § 230 UGB Bewertungsreserven (=indirekte steuerliche Sonderabschreibung) sonstige unversteuerte Rücklagen	Nach Steuerbefreiungsgrund getrennt auszuweisende Rücklagen z.B: §§ 9-12 EStG
Eigenkapital		
	Unternehmensrecht	Steuerrecht
Eigenkapital	Gliederungsvorschriften: A. Eigenkapital I. Grundkapital II. Kapitalrücklagen 1. gebunden 2. nicht gebundene - III Gewinnrücklagen 1. gesetzliche 2. satzungsmäßige	

	3. andere IV Bilanzgewinn/- verlust B. unversteuerte Rücklagen 1. Bewertungsreserven aufgrund von Sonderabschreibungen 2. sonstige unversteuerte Rücklagen	
--	---	--

Abbildung 3: Vergleich Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, Quelle: Eigene Darstellung nach Heinhold, M. (1993): S.108ff

5.4 Aktuelle Rechtsänderungen

Im Oktober 2009 wurde vom Nationalrat das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2010 beschlossen. Das RÄG trat mit 1.1.2010 in Kraft. Ziel des RÄG war es einerseits, eine Deregulierung und eine Verbesserung des Jahresabschlusses nach UGB zu erreichen, aber auch die Unternehmens- und Steuerbilanz einander anzugleichen.²⁰⁸ Weiters sollen die Verwaltungskosten für kleine und mittlere Unternehmen reduziert werden.²⁰⁹ Im Rahmen dieser Gesetzesänderung wurden zum Teil auch die Empfehlungen zur Modernisierung und Vereinheitlichung der österreichischen Rechnungslegung des Austrian Financial Reporting und Auditing Committee berücksichtigt. Diese Empfehlungen gründen auf den Diskussionen in Bezug auf das deutsche Bilanzrechts-Modernisierungsgesetzes.²¹⁰ Die Änderungen, die das RÄG mit sich bringt, sollen nun im Folgenden kurz vorgestellt und diskutiert werden.

5.4.1 Anhebung der Umsatzschwelle (§ 189 UGB)

Als Sofortmaßnahme wurde in diesem Zusammenhang die Umsatzschwelle für die Rechnungslegungspflicht von 400.000.- Euro auf 700.000.- Euro angehoben. Diese Änderung bezieht sich auf § 189 UGB. § 189 regelt, dass Kapitalgesellschaften und verdeckte Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer Größe und deren Tätigkeit der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen. Bei allen anderen Unternehmern tritt die Rechnungslegungspflicht nur dann in Kraft, wenn die vorher genannte Umsatzschwelle überschritten wird. Diese Umsatzschwelle bezieht sich auf den Betrieb. Dies geschieht insofern im Einklang mit dem Steuerrecht, da im Steuerrecht ebenfalls auf den einzelnen Betrieb abgestellt wird. Allerdings müssen mehrere Betriebe zusammengefasst werden, wenn sie eine organisatorische, wirtschaftliche oder technische Einheit bilden. Somit können einheitliche Betriebe nicht aufgespalten werden, nur um die Rechnungslegungspflicht zu umgehen. Von vornherein von der Rechnungslegungspflicht ausgenommen sind Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer, die ihre Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über

²⁰⁸ Vgl. Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): S.29f

²⁰⁹ Vgl. Bertl, R./Van Bakel-Auer, K. (2010): S.17

²¹⁰ Vgl. Aichwalder, J./Herbst, A. (2009): S.1085

die Werbungskosten im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 2 EStG ermitteln. Dies regelt § 189 Abs. 4 UGB.²¹¹

Problematisch ist jedoch, dass das UGB keine Definition der freien Berufe enthält. Hierbei orientiert man sich an der Verkehrsauffassung, die freie Berufe als *„die überwiegend wissenschaftlichen, künstlerischen, religiösen, sozialen, lehrenden, heilenden oder rechtswahrenden Charakter haben und in der Regel, jedoch nicht zwingend, eine gewisse höhere Bildung voraussetzen.“*²¹² definiert. Im EStG hingegen werden die freien Berufe in § 22 Z 1 taxativ aufgezählt. Somit decken sich die Definitionen des UGB und des EStG nicht. Zu den freien Berufen zählen allerdings nicht die in § 22 Z 2 EStG genannten Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit. Die Definitionen der Land- und Forstwirte hingegen stimmen überein.²¹³

Wie bereits erwähnt, wurde die Umsatzschwelle mit 1.1.2010 von 400.000.- Euro auf 700.000.- Euro angehoben, wobei sich die Definition des Umsatzerlöses nach § 232 UGB richtet. Auch die Schwelle für das qualifizierte Überschreiten der Umsatzschwelle wurde angehoben. Die Pflicht zur Rechnungslegung entsteht nun bei einem einmaligen Überschreiten der Schwelle von mindestens 300.000.- Euro ab dem der Überschreitung folgenden Jahr.²¹⁴ Da der Umsatzerlös in diesem Zusammenhang eine wichtige Kenngröße darstellt, soll er kurz definiert werden. Eine entsprechende Definition ist im UGB zu finden:

§ 232 UGB: *„[...] die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Erlöse aus dem Verkauf und der Nutzungsüberlassung von Erzeugnissen und Waren sowie aus Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer.“*

Auch in diesem Zusammenhang decken sich die Definitionen der Umsatzerlöse nicht. Im Steuerrecht wird auf die Definition des § 125 BAO zurückgegriffen. Diese Definition beschränkt sich im Wesentlichen darauf, dass Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt sowie Eigenverbrauch und im Ausland getätigte

²¹¹ Vgl. Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): S.29

²¹² Vgl. ErlRV HaRäG zu § 4 UGB IN: Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): S.29

²¹³ Vgl. Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): S.30f

²¹⁴ Vgl. Bertl, R./Hirschler, K. (2010): S.72

Umsätze zu erfassen sind. Der größte Unterschied zu der Definition des UGB liegt somit darin, dass auch der Eigenverbrauch sowie Erlöse aus verkauftem Anlagevermögen bei den Umsätzen berücksichtigt werden. Die Frage, welche Definition des Umsatzes herangezogen werden soll, hat auch Einfluss auf die Beurteilung der Pflicht zur Rechnungslegung.²¹⁵

Die Erhöhung der Umsatzschwelle hat zur Folge, dass wesentlich höhere Umsätze erzielt werden müssen, um der Pflicht zur Rechnungslegung zu unterliegen. Die Rechnungslegungspflicht entfällt dann, wenn die Umsatzschwelle von 700.000.- Euro in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht mehr überschritten wurde. Diese neue Regelung tritt mit 1.1.2010 in Kraft und ist auf alle Jahresabschlüsse jener Geschäftsjahres anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.²¹⁶

Diese Änderung der Rechnungslegungspflicht bringt für viele Unternehmen insofern eine Erleichterung, als dass sie ab 2010 nicht mehr der Rechnungslegungspflicht unterliegen. Der Entfall der Rechnungslegungspflicht hat zur Folge, dass sie nach den Regelungen des Unternehmensrechts nicht mehr dazu verpflichtet sind, Bücher zu führen. Durch den erhöhten Schwellenwert fällt für etwa 12.000 Unternehmen die Pflicht zur Rechnungslegung weg, was zu einer Einsparung von Verwaltungskosten von rund € 55 Millionen führt. Diese Einsparungen resultieren einerseits in den geringeren Verpflichtungen zur Aufzeichnung. Dadurch entfallen Buchführungs-, Inventur- und Bilanzierungsaufwendungen. Andererseits fällt aber auch die verpflichtende Eintragung in das Firmenbuch nach § 8 Abs. 1 UGB weg, da diese Eintragung ebenfalls an die Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB gebunden ist.²¹⁷

Jene Unternehmer, die der Rechnungslegungspflicht nach UGB unterliegen, sind im Steuerrecht dazu verpflichtet, ihren Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln, sofern sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) erzielen. Dies hat zur Folge, dass bei einem Entfall der Rechnungslegungspflicht nach UGB, dies auch im Steuerrecht eintritt. Der Unternehmer ist nicht länger verpflichtet seinen Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln.

²¹⁵ Vgl. Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): S.33

²¹⁶ Vgl. ebenda: S.34ff

²¹⁷ Vgl. Aichwalder, J./Herbst, A. (2009): S.1086

Somit kommt es zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 auf § 4 Abs. 3 oder § 4 Abs. 1 § 4 Abs. 1 wird dann angewandt, wenn weiterhin freiwillig Bücher geführt werden. Wird die Gewinnermittlungsart von § 5 gewechselt, so sind zunächst die stillen Reserven aus Grund und Boden sowie das gewillkürte Betriebsvermögen aufzudecken. Jene Grundstücke und Wirtschaftsgüter, die dem gewillkürtem Betriebsvermögen angehören, scheiden aus dem Betriebsvermögen aus, sobald die Gewinnermittlungsart gewechselt wird. Sie müssen jedoch dem Übergangsgewinn zugerechnet werden.

Wird von der Gewinnermittlung nach § 5 abgegangen, so hat dies zur Folge, dass ein abweichendes Wirtschaftsjahr sowie gewillkürtes Betriebsvermögen nicht mehr zulässig sind. Wertänderungen des Grund und Bodens sind jedoch nicht mehr steuerhängig. Für § 4 Abs. 1 Gewinnermittler besteht hingegen ein Ansatzwahlrecht sowohl für Rückstellungen als auch für Rechnungsabgrenzungsposten.²¹⁸

Der Wegfall der Rechnungslegungspflicht hat aber auch Auswirkungen auf das Steuerrecht, da dies zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart führen kann. Die nachfolgende Abbildung soll dies verdeutlichen:

²¹⁸ Vgl. Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): S.40f

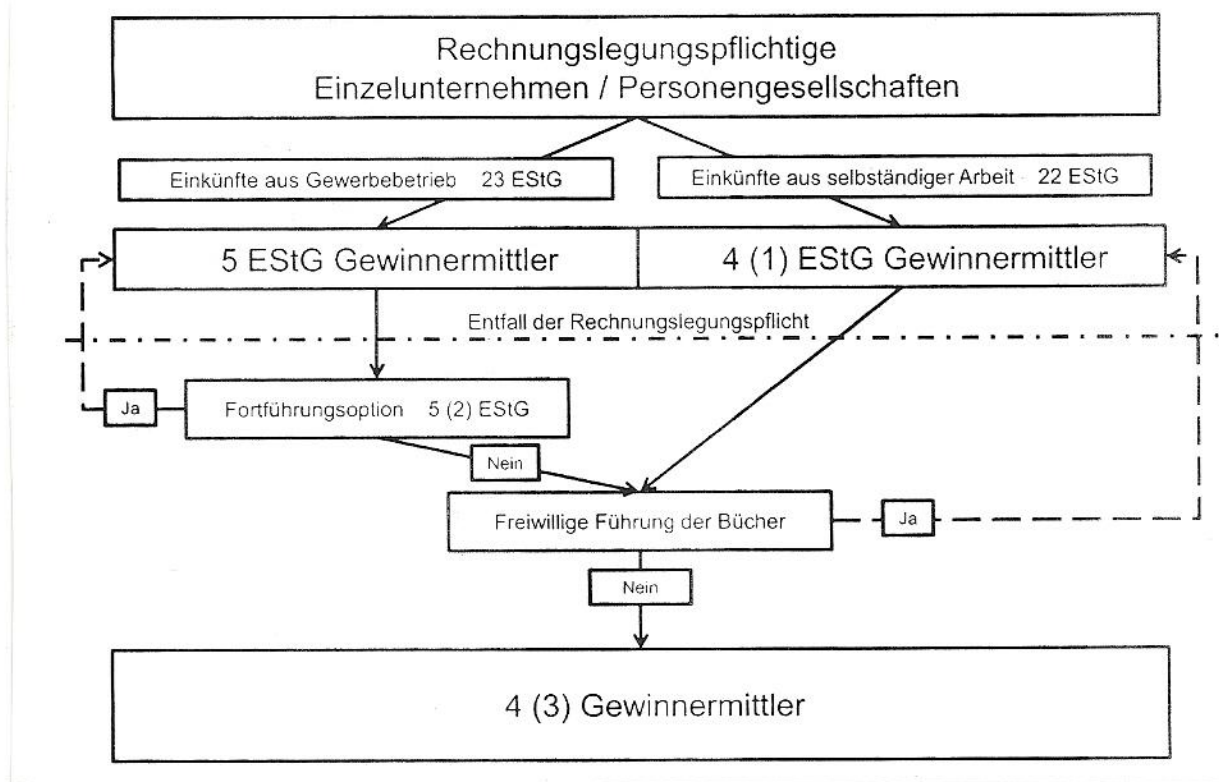


Abbildung 4: Gewinnermittlung Quelle: Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): S.39

Die Abbildung zeigt deutlich, dass jene Unternehmer, die rechnungslegungspflichtig sind, unterschiedliche Gewinnermittlungsarten im Steuerrecht heranziehen können. Unterschreitet ein Unternehmer die Umsatzschwelle und kommt es in Folge dessen zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart, so ist zunächst ein Übergangsgewinn zu ermitteln, um eine Totalgewinnungleichheit zu gewährleisten. Diese Regelung begründet § 4 Abs. 10 Z 1 und Z 2 EStG.

§ 4 Abs. 10 Z 1 und Z 2 EStG: „durch Zu- oder Abschläge auszuschließen, dass Änderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. [...] Darüber hinaus ist durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, daß sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze [...] mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden.“

Da eine häufige Über- und Unterschreitung der Umsatzschwelle zu einem permanenten Wechsel der Gewinnermittlungsart und daraus resultierenden Steuernachteilen aufgrund der Aufdeckung stiller Reserven führen würde, eröffnet § 5 Abs. 2 EStG die Möglichkeit zur Fortführung der Gewinnermittlung nach § 5 EStG. Um die Gewinnermittlungsart beibehalten zu können, ist ein Antrag in jenem Wirtschaftsjahr zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmals die Gewinnermittlung nach § 5 nicht mehr verpflichtend ist. Wird die Umsatzschwelle wieder überschritten, erlischt der Antrag. Einzige Voraussetzung für das Beibehalten der Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist, dass weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden.²¹⁹

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG hingegen sind die allgemeinen GoB anzuwenden. Zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ist man nach § 189 UGB iVm § 124 BAO verpflichtet, wenn die Pflicht zur Rechnungslegung zwar nach dem Unternehmensrecht besteht, aber keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. Werden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt und werden die Grenzen nach § 125 BAO überschritten, so muss der Gewinn ebenfalls nach § 4 Abs. 1 ermittelt werden. Besteht zwar weder nach § 5 noch nach § 4 Abs. 1 EStG eine Pflicht zur Führung der Bücher, so können diese dennoch freiwillig geführt werden, was zur Folge hat, dass der Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermittelt werden muss.²²⁰

Erfolgt ein Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, so ist auch in diesem Fall ein Übergangsgewinn zu ermitteln. Diese beiden Gewinnermittlungsarten basieren auf unterschiedlichen Grundsätzen, weswegen entstehende Änderungen durch Zu- und Abschläge berücksichtigt werden müssen.²²¹

Wesentlich bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ist, dass sie nicht auf einem Betriebsvermögensvergleich basiert, sondern die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben einander gegenüber gestellt werden. Der Gewinn wird somit als der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt. Dies geschieht

²¹⁹ Vgl. § 5 Abs. 2 EStG sowie Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): S.39ff

²²⁰ Vgl. § 189 UGB sowie § 4 EStG sowie §§124f BAO

²²¹ Vgl. Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): S.44

dann, wenn keine gesetzliche Pflicht zur Führung von Büchern besteht, diese aber auch nicht freiwillig geführt werden.²²²

„Der Anwendungsbereich der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung grenzt sich negativ ab, dh eine § 4 Abs. 3 EStG- Gewinnermittlung findet keine Anwendung wenn

- der Gewinn nach § 5 EStG ermittelt wird, unabhängig davon, ob der Gewinn verpflichtend nach § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln ist oder ob die Fortführungsoption gemäß § 5 Abs. 2 EStG gelten gemacht wurde, oder*
- eine verpflichtende Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gegeben ist bzw. Bücher freiwillig geführt werden.“²²³*

Die Anhebung der Umsatzschwelle stellt die Änderung mit den weitreichendsten Folgen für das Steuerrecht dar. Allerdings gibt es einige Wahlrechte im UGB, die die Informationsfunktion des Jahresabschlusses wesentlich beeinträchtigen. Dadurch ist es nicht in ausreichendem Maße möglich, dass vom Gesetzgeber geforderte möglichst getreue Bild der Vermögens- Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens zu vermitteln. Problematisch in diesem Zusammenhang ist auch, dass viele dieser Wahlrechte nicht mit den Regelungen des EStG übereinstimmen. Deswegen enthält das RÄG neben der Anhebung der Umsatzschwelle auch einige Änderungen der Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften des UGB. Dies soll einerseits zu einer besseren Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse und andererseits zu einer Harmonisierung der Unternehmens- und Steuerbilanz führen. Die Einschränkung dieser Wahlrechte hat zur Folge, dass in Zukunft weniger außerbilanzielle Korrekturposten nach § 44 Abs. 2 EStG (steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung) Anwendung finden.²²⁴

Die wesentlichen Änderungen dieser Bilanzierungshilfen und Wahlrechten soll nun im Folgenden näher besprochen werden.

²²² Vgl. Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): S.45

²²³ Vgl. ebenda: S.45

²²⁴ Vgl. Aichwalder, J./Herbst, A. (2009): S.1086

5.4.2 Aktivierungsverbot § 198 Abs. 3 UGB

Seit das RÄG 2010 in Kraft getreten ist, wurde die Bilanzierungshilfe, dass Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes aktiviert werden können, in ein Aktivierungsverbot umgewandelt. Bis zu diesem Zeitpunkt war es möglich, Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes im Jahresabschluss zu aktivieren und diese Aufwendungen über maximal fünf Jahre hinweg abzuschreiben. Für jene Aufwendungen, die vor dem 1.1.2010 aktiviert wurden, gilt die alte Rechtslage weiterhin.²²⁵

Das Wahlrecht umfasste bis zum RÄG jene Aufwendungen, die nicht als Vermögenswert aktiviert werden konnten. Betroffen waren beispielsweise Aufwendungen, die in Verbindung mit der Schaffung von immateriellen Vermögensgegenständen standen. Voraussetzung war allerdings, dass diese Aufwendungen im Rahmen einer Ingangsetzung oder Erweiterung eines Betriebes angefallen sind. § 210 UGB regelte in diesem Zusammenhang, dass diese aktivierten Beträge zu mindestens 1/5 pro Jahr aufzulösen seien. § 226 Abs. 2 UGB legte weiters eine Ausschüttungssperre dieser aktivierten Beträge fest. Durch dieses Wahlrecht sollten Verluste vermieden beziehungsweise verringert werden. Die Abschaffung dieses Wahlrechts soll dazu führen, dass der Aussagegehalt der Jahresabschlüsse erhöht wird und die Jahresabschlüsse besser vergleichbar sind.²²⁶

Im Steuerrecht war diese Bilanzierungshilfe nicht festgeschrieben, gelangte jedoch über das Maßgeblichkeitsprinzip in die Steuerbilanz. Dieses Wahlrecht wurde über die ergänzende Maßgeblichkeit steuerrechtlich als Sonderposten wirksam, wenn diese Aufwendungen aktiviert wurden. Durch das Maßgeblichkeitsprinzip hat diese Änderung grundsätzlich daher keine Auswirkungen auf steuerrechtliche Regelungen. Allerdings kann in jenen Fällen ein Nachteil entstehen, in denen durch die Nichtaktivierung Verluste entstehen. Diese Verluste dürfen künftig nur mehr unter Einhaltung der 75%-igen Verlustausgleichs- und Verlustvortragsgrenze verrechnet werden. Diese Grenze ist in § 2 EStG festgeschrieben.²²⁷

²²⁵ Vgl. BGBl I Nr. 140/2009 S.1

²²⁶ Vgl. Bertl, R./Van Bakel-Auer, K. (2010): S.18

²²⁷ Vgl. ebenda: S.18

5.4.3 Aktivierungspflicht für Firmenwert nach § 203 Abs. 5 UGB

Ein entgeltlich erworbener Firmen- oder Geschäftswert ist seit dem RÄG zu aktivieren. Ein Aktivierungswahlrecht wurde in diesem Zusammenhang in eine Aktivierungspflicht umgewandelt. Der entgeltlich erworbene Firmenwert muss verpflichtend planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.²²⁸ Im Steuerrecht ist ohnedies eine zwingende Abschreibung über 15 Jahre vorgesehen.²²⁹ Somit sind die steuerrechtlichen Vorschriften von dieser Änderung nicht betroffen. In der Stellungnahme des IWP und der KWT wird in diesem Zusammenhang auch auf die Bestimmungen des § 202 Abs. 1 UGB verwiesen:

*„Im Zuge des Ansatzes von Einlagen und Entnahmen, insbesondere im Rahmen von Umgründungen, mit dem beizulegenden Wert stellt sich somit künftig die Frage, ob aus dem kraft Verweis auf § 203 Abs. 5 sinngemäß bestehenden Wahlrecht zur Firmenwertaktivierung auch bei der Bilanzierung von Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes zukünftig eine Verpflichtung zur Firmenwertaktivierung bestehen soll. Die Frage ist insbesondere vor dem Hintergrund der Diskussion um die Zulässigkeit der Aktivierung von Firmenwerten bei konzerninternen Umgründungen zu überlegen.“*²³⁰

Durch die im RÄG 2010 festgelegte Aktivierungspflicht des derivativen Firmenwertes kann eine Mehr-Weniger-Rechnung künftig vermieden werden, da bis zum RÄG 2010 eine sofortige Aufwandsverrechnung im UGB möglich war, der Firmenwert im EStG jedoch zwingend über 15 Jahre abzuschreiben ist. Eine völlige Angleichung der Abschreibung im UGB und EStG scheint jedoch eher unwahrscheinlich.²³¹

*„Die Änderungen betreffend den Firmenwert tangieren auch die Bewertung von Einlagen und Zuwendungen von Betrieben oder Teilbetrieben. In § 202 Abs. 1 UGB erfolgt ein sinngemäßer Verweis auf § 203 Abs. 5 UGB, wodurch es künftig auch hier zu einer Aktivierungspflicht kommen dürfte.“*²³²

²²⁸ Vgl. § 203 Abs. 5 UGB

²²⁹ Vgl. § 8 Abs. 3 EStG

²³⁰ IWP/KWT (2009): S.5

²³¹ Vgl. Bertl, R./Van Bakel-Auer, K. (2010): S.18

²³² Bertl, R./Van Bakel-Auer, K. (2010): S.18

5.4.4 Abschreibungen des Umlaufvermögens nach § 207 Abs. 2 UGB

§ 207 Abs. 1 UGB regelt die Anwendung des strengen Niederstwertprinzips für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens. In Abs. 2 wurde es erweiternd gestattet, nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung eine Abschreibung der Gegenstände darüber hinaus vorzunehmen, wenn in der nahen Zukunft zu erwarten ist, dass der Gegenstand aufgrund von Wertschwankungen weiter abgeschrieben werden müsste.²³³

Im Zuge des RÄG wurde Abs. 2 des § 207 UGB aufgehoben. Dies hat zur Folge, dass das in diesem Absatz festgeschriebene erweiterte Niederstwertprinzip aufgehoben wurde. Hierbei bestand ein Abwertungswahlrecht bei Wertminderungen, die nach dem Bilanzstichtag zu erwarten waren. Steuerlich hat diese Änderung keine Auswirkungen, da diese Form der Verlustantizipation und der daraus resultierenden Durchbrechung des Stichtagprinzips steuerrechtlich nicht anerkannt wurde.²³⁴

5.4.5 Rechtsänderungen 2011

Im Folgenden sollen noch einige Rechtsänderungen besprochen werden, die 2011 im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes in Kraft treten. Eine der wichtigsten Änderungen, die das UGB betreffen, bezieht sich auf die Zwangsstrafen, die in Zusammenhang mit der Offenlegung des Jahresabschlusses verhängt werden. Hierbei wurden die Strafen angehoben. Das Firmenbuchgericht kann ohne vorausgehendes Verfahren per Strafverfügung eine Strafe in Höhe von € 700 verhängen. Voraussetzung ist, dass das betroffene Organ nicht durch unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignisse an der fristgerechten Offenlegung gehindert wurde.²³⁵

Weitere Änderungen treten im EStG in Kraft. In § 4 entfallen Bestimmungen betreffend den Forschungsfreibetrag. Begründet wurde diese Streichung damit, dass bisher ein sehr aufwendiges „System eines Nebeneinanders von Freibeträgen und Prämien.“²³⁶

²³³ Vgl. Bertl, R./Van Bakel-Auer, K. (2010): S.18

²³⁴ Vgl. ebenda: S.18

²³⁵ Vgl. Wenger, T./Frenzel, M. (2011): S.2

²³⁶ Vgl. Wiesner, W. (2011): S.3

bestand. In § 6 erfolgte eine Anpassung an das neue System der Kapitalbesteuerung im Privatvermögen. Im Rahmen dieser Besteuerung werden nun nicht mehr nur die Früchte besteuert, sondern auch die Substanz selbst.²³⁷

Bis zur Änderung waren Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen und Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen im Rahmen des Betriebsvermögens bis zu diesem Zeitpunkt voll steuerwirksam.²³⁸

„Da im neuen System die Kapitaleinkünfte sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich mit dem einheitlichen Steuersatz von 25 % besteuert werden sollen, sind nach dem neuen § 6 Z 2 lit c Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste für jene Vermögensteile iSd § 27 Abs. 3 und 4, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gem § 27a Abs. 1 anwendbar ist, primär mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Vermögensteilen und mit Zuschreibungen iSd § 6 Z 13 zu verrechnen.“²³⁹

Weiters waren bis zur Änderung jene Beteiligungen, die unter § 31 EStG fallen würden, jedenfalls mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Dies galt für jene Fälle, in denen diese geringer als der Teilwert zum Einlagezeitpunkt waren. Mit der Änderung des EStG bezieht sich diese Norm auf Wirtschaftsgüter und Derivate, die unter § 27 Abs. 3 und 4 fallen. Auch die bisherige Sonderregelung, die sich auf Beteiligungen iSd § 31 bezogen hat, ist mit der Neufassung weggefallen. Dies begründet sich damit, dass Anteile an Körperschaften nun auch im Privatvermögen steuerhängig sind. Grundsätzlich sind solche Einlagen mit dem Teilwert anzusetzen. Findet § 31 Anwendung, so sind höchstens die Anschaffungskosten anzusetzen.²⁴⁰

²³⁷ Vgl. Wiesner, W. (2011): S.3

²³⁸ Vgl. ebenda: S.3

²³⁹ Wiesner, W. (2011): S.3

²⁴⁰ Vgl. Wiesner, W. (2011): S.3

6. Abschließende Bemerkung

Ausgehend von den Darstellungen dieser Arbeit lässt sich somit festhalten, dass es eine Vielzahl an Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften des UGB für den Jahresabschluss gibt. Diese haben unterschiedliche Auswirkungen. Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips finden viele Regelungen des UGB Eingang in die Steuerbilanz. Diese müssen angewendet werden, sofern steuerrechtliche Bestimmungen nichts anderes vorsehen. Weiters festzuhalten ist, dass es nur einige wenige steuerrechtliche Muss-Vorschriften gibt, die unternehmensrechtlichen Muss-Vorschriften gegenüberstehen und somit zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips führen. Dies ist etwa beispielsweise beim Firmenwert der Fall. Im Unternehmensrecht ist er zwar nach dem RÄG 2010 nun ebenfalls verpflichtend zu aktivieren (bis zum RÄG 2010 war die Aktivierung des Firmenwerts ein Wahlrecht), doch schreibt das Unternehmensrecht nicht vor, über welchen Zeitraum der derivative Firmenwert verpflichtend abzuschreiben ist. Das EStG gibt die Nutzungsdauer mit 15 Jahren fix vor.

Von besonderer Bedeutung im Zusammenhang mit dem Maßgeblichkeitsprinzip ist das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2010. Dies enthielt eine Anhebung der Umsatzschwelle, die für die Rechnungslegungspflicht maßgeblich ist. Als Folge dieser Gesetzesänderung fallen nun rund 12.000 Unternehmer nicht mehr unter die Rechnungslegungspflicht. Da jedoch die Art der Gewinnermittlung im Steuerrecht an die Pflicht zur Rechnungslegung nach UGB geknüpft ist, wirkt sich diese Gesetzesänderung auch auf die heranzuziehende Gewinnermittlungsart des Steuerrechts aus. Dies hat zur Folge, dass nun weiterhin freiwillig hin zur Gewinnermittlung nach § 5 optiert werden kann, oder aber die Gewinnermittlungsart gewechselt werden muss.

Weitere Änderungen des RÄG 2010 beziehen sich auf Bilanzwahlrechte. Diese wurden häufig durch Bilanzierungsgebote ersetzt, was zur Folge hat, dass diese Wahlrechte abgeschafft wurden. Steuerlich hat dies jedoch meistens keine oder nur geringe Auswirkungen, da basierend auf dem Maßgeblichkeitsprinzip die Ansätze des UGB maßgeblich für das Steuerrecht waren. Hat man sich im UGB für ein Wahlrecht entschieden, so fand dieses auch Eingang in die Steuerbilanz.

7. Anhang

7.1 Literaturverzeichnis

Aichwalder, J./Herbst, A. (2009): Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2010, IN: ecolex, Nr.12/2009, S.1085-1089

Alsheimer, H. (1974): Einhundert Jahre Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, IN: ZfB, 44.Jhg S.841-848

Ascher, T. (1958): Die Steuerbilanz – Ihre Entstehung und Gestalt - Essen

Auer, K. (2001): Buchhaltung – Schritt für Schritt zu Bilanz, GuV und Kapitalflussrechnung, Wien

Auer, K.V. (2005): Buchhaltung, Bilanzierung, Analyse – Schritt für Schritt zu Bilanz, GuV und Kapitalflussrechnung, 4.Aufl. - Wien

Bähr, G./Fischer-Winkelmann, W./List, S. (2006): Buchführung und Jahresabschluss, 9.Aufl. - Wiesbaden

Baetge, J./Kirsch, H.J./Thiele, S. (2002): Bilanzen, 6.Aufl. – Düsseldorf

Bertl, R./Hirschler, K. (2010): Auswirkungen der Änderung der Rechnungslegungspflichten gemäß § 189 UGB im Unternehmens- und Steuerrecht, IN: RWZ, Nr. 3/2010, S.72-74

Bertl, R./Van Bakel-Auer, K. (2010): Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010: Auswirkungen für die Praxis, IN: RWZ, Nr.1/2010, S.17-19

Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Loseblattsammlung – Wien

BGBL: Bundesgesetzblatt der Republik Österreich, Nr.140/2009, abrufbar unter: http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2009_I_140/BGBLA_2009_I_140.pdf (letzter Aufruf: 20.02.2011, 12:52)

Biergans, Enno (1990): Einkommensteuer und Steuerbilanz: Systematischer Kommentar, 5.Aufl – München/Wien

Borgdorf, U. (1997): Der substanzsteuerliche Maßgeblichkeitsgrundsatz: Darstellung und betriebswirtschaftliche Würdigung der Verknüpfung von Steuerbilanz und Vermögensaufstellung - Wien

Bruns, M./Messner, S./Szauder, R. (2004): Einführung in die Unternehmensrechnung - Wien

Bühler, O./Scherpf, P. (1971): Bilanz und Steuer, 7.Aufl. – München

Coenenberg, A.G. (1997): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 16.Aufl. – Landsberg/Lech

Coenenberg, A.G. et al. (2009): Einführung in das Rechnungswesen – Grundzüge der Buchführung und Bilanzierung, 3. Aufl. - Stuttgart

Denk, C. et al. (2007): Externe Unternehmensrechnung, 3.Aufl. - Wien

Deutsch, E./Rohatschek, R. (1999): Bilanzierung – Wien

Doralt, W./Ruppe, H.G. (1989): Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band I, 4.Aufl. – Wien

Doralt, W. (1992): Einkommensteuergesetz (Kommentar), Teil I und II, 2.Aufl. - Wien

Doralt, W. (2010): Steuerrecht 2010/11 – Ein systematischer Überblick, 12.Aufl. - Wien

Döring, U./Buchholz, R. (2001): Buchhaltung und Jahresabschluß, 7.Aufl. - Berlin

Egger, A./Samer, H. (1991): Der Jahresabschluß nach dem Rechnungslegungsgesetz, 2.Aufl. - Wien

Egger, A./Samer, H./Bertl, R. (2008): Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch – Band I – Der Einzelabschluss, 12.Aufl. - Wien

Federmann, R./IASCF (2002): IAS-STUD – Berlin

Freericks, W. (1976): Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz – Berlin

Frick, W. (2001): Bilanzierung nach der Rechnungslegung, 7.Aufl. – Wien

Frint, W. (1981): Der Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz und seine Grenzen in Bilanz und Rechnungswesen, Festschrift zum 75. Geburtstag von Max Stadler, Gassner, W./Pointner, E. (Hrsg) – Wien

Fritz-Schmied, G. (2005): Die steuerbilanzielle Gewinnermittlung – Prinzipien und Folgerungen einer periodengerechten und entscheidungsneutralen Konzeption - Wien

Gassner, W. (1993): Reform des Bilanzsteuerrechts, IN: Seicht, G. (1993): Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen – Wien, S.233-316

Gelter, M. (2001): Neue Rechnungslegungsnormen im Handelsrecht – Wien

Göth, P. (1991): Gewinnermittlungsarten und Gesetzmäßigkeitsprinzip, IN: Gassner, W./Lechner, E. (1991): Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht – Wien, S.131-156

Grünberger, H. (2007): Praxis der Bilanzierung 2007/2008, 11.Aufl. - Wien

Haesler, H./Szauter, R. (2002): Jahresabschluss: Mehrdimensionale Gestaltung, Steuerbilanzpolitik und Mehr-Weniger-Rechnung - Wien

Haghofer, T. (1988): Der Umfang der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die ertragssteuerrechtliche Gewinnermittlung nach § 5 Einkommensteuergesetz 1972 – Wien

Heinen, E. (1976): Handelsbilanzen, 2.Aufl. – Wiesbaden

Heinhold, M. (1993): Grundfragen der Bilanzierung, 3.Aufl. – München/Wien

Heinhold, M. (1995): Der Jahresabschluß, 3.Aufl. - München/Wien

Heno, R. (2006): Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), 5.Aufl. - Heidelberg

Jiresch, R./Fasching, J./Langer, R. (1970): Einkommensteuergesetz 1967 – Manzsche Ausgabe der Österreichischen Gesetze - Wien

Knobbe-Keuk, B. (1993): Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht – Köln

Lechner, E. (1986): Tendenzen im umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip IN: Österreichische Steuer-Zeitung, Heft 24, 1986, S.306-308

Leffson, U. (1987): Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, 7.Aufl. - Düsseldorf

Lück, W. (1998): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung, 4. Aufl. - München

Pokorny, W. (1980): Tendenzen der Rechtsprechung des VwGH zum Bilanzsteuerrecht, IN: Österreichische Steuer-Zeitung, Heft 20/21, 1980, S.185-192

Pötsch, U. (1991): Die jüngsten Entwicklungen auf dem Gebiet des Maßgeblichkeitsprinzips – Wien

Quantschnigg, P. (1993): Einkommensteuer-Handbuch – Einkommensteuergesetz 1988 samt Kommentierung und Durchführungsverordnungen - Wien

Raisch, P. (1986): Zur Abgrenzung von Gewohnheitsrecht und Richterrecht in Zivil und Handelsrecht, IN: ZHR, 150. Band, S.117-140

Ruppe, H.G. (1987): Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung, IN: Egger, A./Ruppe, H.G. (1987): Reform der Rechnungslegung in Österreich – Wien, S.233-275

Schaffhauser-Linzatti, M. (2006): Grundzüge des betrieblichen Rechnungswesen - Wien

Schildbach, T. (1989): Maßgeblichkeit – Rechtslage und Perspektiven, IN: Der Betriebsberater, Heft 21, 1989, S.1443-1453

Schlögl, W. (1984): Einkommensteuergesetz 1972, 6.Aufl. - Wien

Schwartz, G. (1989): Maßgeblichkeitsgrundsatz und umgekehrte Maßgeblichkeit im Zuge der Steuer- und Rechnungslegungsreform in Österreich – Wien

Seicht, G. (2002): Buchführung: Jahresabschluss und Steuern, 12.Aufl. – Wien

Sikorski, R./Wüstenhöfer, U. (2000): Buchführung und steuerliche Bilanzierung - München

Stellungnahme des Fachsenats Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (1988): Rechnungslegungsreform und steuerliche Gewinnermittlung, IN: KWT, Jhg.43, 1988, S.306-312

Stellungnahme des IWP und KWT (2009): Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Unternehmensgesetzbuch und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden (Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010 – RÄG 2010) abrufbar unter:

http://www.iwp.or.at/Documents/aktuell_2009-10-30.pdf (letzter Aufruf: 20.02.2011, 12:55)

Tropsch, T. (1988): Der Grundsatz der Maßgeblichkeit und dessen Umkehr unter Berücksichtigung der Auswirkungen des Entwurfs zum Rechnungslegungsgesetz 1989 auf die Bewertung in der Handels- und Steuerbilanz – Wien

Urnik, S./Fritz-Schmied, G. (2010): Bilanzsteuerrecht: Jahrbuch 2010 – Wien/Graz

Urnik, S./Niedermoser, A. (2010): Die Neuregelung der Rechnungslegungspflicht gem § 189 UGB und ihre ertragssteuerlichen Auswirkungen, IN: **Urnik, S./Fritz-Schmied, G.** (2010): Bilanzsteuerrecht: Jahrbuch 2010 – Wien/Graz, S.29-46

Vogt, S. (1991): Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz - Düsseldorf

Wenger, T./Frenzel, M. (2011): Aktuelle Gesetzesänderungen 2011, IN: RWZ, Nr. 1/2011, S.1f

Wittstock, W./Klein, H.D. (1987): Zur Tragweite der umgekehrten Maßgeblichkeit nach neuem Recht, IN: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 13, 1987, S.385-391

Wöhe, G. (1996): Die Handels- und Steuerbilanz, 3.Aufl. – München

Wörner, G. (2003): Handels- und Steuerbilanz nach neuem Recht: Mit IAS/IFRS und US-GAAP, 8.Aufl. – Wien/München

7.2 Abstract (Deutsch)

Die vorliegende Magisterarbeit beschäftigt sich mit den Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des UGB, die für den unternehmensrechtlichen Jahresabschluss von Bedeutung sind und andererseits mit den steuerrechtlichen Bestimmungen des EStG, die sich ebenfalls auf die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für den steuerrechtlichen Jahresabschluss beziehen. Vorrangiges Ziel ist es, einen Überblick über die Vorschriften und deren gesetzliche Verankerung zu geben, sowie die Vorschriften des UGB mit denen des EStG zu vergleichen und Unterschiede und Gemeinsamkeiten herauszuarbeiten. Auch die aktuellen Rechtsänderungen sollen im Rahmen dieser Arbeit Beachtung finden.

Das zentrale Element dieser Magisterarbeit stellt der Jahresabschluss dar. Aus diesem Grund soll in Kapitel 2 zunächst auf die Bilanz allgemein näher eingegangen und deren Funktionen erläutert werden. Danach wird die Bilanz nach UGB erläutert, bevor die Bilanz nach EStG dargestellt wird. Betrachtet man die Bilanz nach EStG, so lassen sich zwei zentrale Grundsätze erkennen. Einerseits wird im EStG auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung des UGB verwiesen. Aus diesem Grund werden diese Prinzipien in Kapitel 3 näher erläutert. Außerdem schreibt das EStG immer wieder vor, dass gewisse unternehmensrechtliche Vorschriften für die Steuerbilanz maßgeblich sind. Aus diesem Grund wird in Kapitel 4 das Maßgeblichkeitsprinzip ausführlich erläutert. Kapitel 5 schließlich beschäftigt sich mit den Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften sowohl des UGB als auch des EStG und setzt diese zueinander in Beziehung. Am Schluß dieser Arbeit werden die aktuellen Rechtsänderungen sowie deren Auswirkungen auf die Praxis näher erläutert. Besondere Beachtung findet die Anhebung der Umsatzschwelle im Rahmen des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2010, an die die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht geknüpft ist, da diese Änderung die weitreichendsten Konsequenzen hat. Auch auf die Einschränkung einiger Bilanzierungswahlrechte findet genau so Beachtung wie Änderungen des EStG im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2011.

7.3 Abstract (Englisch)

This Masterthesis deals with valuation and accounting regulations of the Unternehmensgesetzbuch (UGB) and the Einkommensteuergesetz (EStG) according to the annual financial statement. The aim of this Masterthesis is to give an overview of the regulations from the UGB and EStG and to compare them. Similarities and differences should be shown. Actual changes in law, i.e. Rechnungslegungsänderungsgesetz 2010, should be discussed as well.

Core element of this paper is the annual financial statement. Therefore it is necessary to define and explain the annual financial statement in general. The next step is to explain the annual financial statement based on the UGB and based on the EStG. Chapter 3 deals with the principles of orderly accounting and gives an overview of the main principles. Chapter 4 defines and explains the principle of correlation, because it is very important to understand the regulations of the EStG. Chapter 5 gives an overview of the valuation and accounting regulations, which can be found in the UGB and the EStG. They are compared as well to show the similarities and the differences. The end of this chapter explains some changes in law, mainly the Rechnungslegungsänderungsgesetz and its impacts on the practical experience.

7.4 Lebenslauf



Lebenslauf

PERSÖNLICHE DATEN

Name:	Elzbieta Procner, Bakk
Geboren am:	22.06.1983 in Cieszyn (Polen)
Familienstand:	Ledig
Staatsangehörigkeit:	Polnische
Adresse:	1190 Wien Gymnasiumstrasse 85 / 750

SCHULAUFBILDUNG

09/98-06/02	4-jähr. Ausbildung an der Höheren Lehranstalt für Ökonomie bei der Lehranstalt Organisation und Betriebswirtschaft in Cieszyn (Polen)
10/02 -05/04	Deutschkurs auf der Wirtschaft Universität in Wien
10/05-01/10	Studentin der Universität Wien; Bakkalaureatsstudium - Studienrichtung Betriebswirtschaftslehre
01/10- bis jetzt	Magisterstudium auf der Universität Wien Kernfachkombinationen: Externe Unternehmensrechnung und Controlling

BERUFSPRAXIS

07/97-08/02	Mithilfe im elterlichen Betrieb, Großhandelskette („Spar“); Tätigkeit: Administrativ, Marketing
03/02	„Celma S.A“ in Cieszyn (Polen) – Praktikum im Vertrieb und Marketing

04/02	„ING Bank Śląski“ in Cieszyn (Polen) – Praktikum in der Buchhaltung und Kreditabteilung
01/05-12/06	United Nation Organisation (Wien); Administrative Tätigkeiten
07/07-09/07	„Coface Austria“ - Praktikum in der Kreditversicherungsfirma
10/07-09/10	„Coface Austria“ – Arbeit als Werkstudentin in der Kreditversicherungsfirma; Schadenabteilung – Auftragserfassung, Administrative Tätigkeiten
10/10-bis jetzt	„Boston Scientific“ - Junior Controller, Debitoren-/ Kreditorenrechnung, Mithilfe bei Quartal & Jahresbilanzen, Eingangs- und Ausgangrechnung, Administrative Tätigkeiten.

WEITERE QUALIFIKATIONEN

Sprachen:	Englisch (sehr gut), Polnisch (sehr gut), Russisch (Anfängerin)
EDV- Kenntnisse:	MS-Office, ADONIS, SAP

INTERESSEN

Sport:	Snowboard, Fitnessstudio, Volleyball
Sonstiges:	Musik, Theater, Blockflöte spielen, Modedesign