

1.3 Ermittlung der Einkünfte



Bei den betrieblichen Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb, siehe auch Kap. 1.2.1 auf Seite 74 ff.) werden die positiven Einkünfte als Gewinn und die negativen Einkünfte als Verlust bezeichnet. Die Ermittlung der betrieblichen Einkünfte hat nach den Vorschriften der §§ 4 bis 14 des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie die sonstigen Einkünfte stellen die Gruppe der außerbetrieblichen Einkunftsarten dar. Hier wird ein positives Ergebnis als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und ein negatives Ergebnis (Abgang) als Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen bezeichnet. Die §§ 15 und 16 des Einkommensteuergesetzes regeln die Ermittlung der Einkünfte aus den außerbetrieblichen Einkunftsarten.

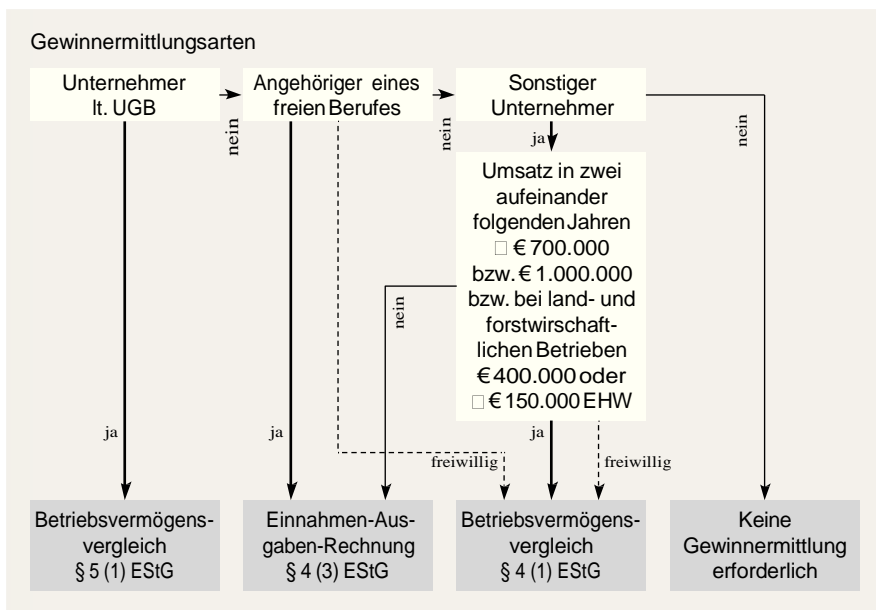
Einkünfte aus		Einkunftsermittlung	Gegenüberstellung von
Land- und Forstwirtschaft	betriebliche Einkünfte	Gewinn bzw. Verlust • Betriebsvermögensvergleich • E/A-Rechnung • Pauschalierung	Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben
selbständiger Arbeit			
Gewerbebetrieb			
nichtselbständiger Arbeit	außerbetriebliche Einkünfte	Einnahmen-Überschuss bzw. Verlust • Überschussermittlung	Einnahmen und Werbungskosten
Kapitalvermögen			
Vermietung und Verpachtung			
sonstige Einkünfte			

1.3.1 Gewinnermittlung

Um den Gewinn (bei betrieblichen Einkunftsarten) ermitteln zu können, müssen die Geschäftsfälle des Jahres aufgezeichnet werden. Diese Form der Aufzeichnungen unterliegt bestimmten Grundsätzen und variiert je nachdem, welche Gewinnermittlungsart ein Steuerpflichtiger anwendet.

Das Einkommensteuergesetz sieht für die betrieblichen Einkunftsarten folgende Gewinnermittlungsarten vor:

- Betriebsvermögensvergleich nach § 5 oder § 4 Abs 1 EStG (Bilanzierung),
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG,
- Besteuerung nach Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG (Pauschalierung).



1.3.1.1 Buchführungspflicht

Welche Gewinnermittlungsart ist nun anzuwenden?

Die aufwendigste Art, den Gewinn zu ermitteln, ist der Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung). Das Gesetz schreibt genau vor, wer unter welchen Bedingungen dieses Verfahren anzuwenden hat, also „Bücher führen“ muss:

- Unternehmer im Sinne des Unternehmensgesetzbuches
- Gewerbetreibende, deren Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren mehr als € 700.000 oder einmalig mehr als € 1.000.000 beträgt
- Land- und Forstwirte, deren (adaptierter) Einheitswert am 1. Jänner eines Jahres mehr als € 150.000 beträgt.

Alle anderen dürfen auch die vereinfachten Gewinnermittlungsarten (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Besteuerung nach Durchschnittssätzen) anwenden. Freiberufler können daher immer die vereinfachten Gewinnermittlungsarten anwenden, weil ihre Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (siehe Seite 124) stammen.

1.3.1.1.1 Betriebsvermögensvergleich

Der Betriebsvermögensvergleich setzt eine doppelte Buchhaltung voraus. Der Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (z. B. Gewinn 2013 = Betriebsvermögen per 31. 12. 2013 minus Betriebsvermögen per 31. 12. 2012).

Als Betriebsvermögen ist jeweils die Summe der Aktiva (z. B. Maschinen, Fahrzeuge, Kassa, Bank) abzüglich der Summe der Verbindlichkeiten (z. B. Lieferantenverbindlichkeiten) zu verstehen.

Die Erfolgsrechnung (= Erträge minus Aufwendungen) muss zum gleichen Ergebnis wie der Betriebsvermögensvergleich führen und dient als Kontrollrechnung. Privatentnahmen werden ebenso wie Privateinlagen erfolgsneutral behandelt und verändern den Gewinn nicht.

Betriebsvermögen

Beim Betriebsvermögen unterscheidet man Anlage- und Umlaufvermögen. Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen ist deshalb von Bedeutung, weil die Einnahmen und Ausgaben, die mit den zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern in Zusammenhang stehen, steuerlich als Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu erfassen sind. Im Falle von Betriebsvermögen sind auch Wertschwankungen sowie Gewinne und Verluste aus Veräußerungen zu berücksichtigen.

1.3.1.1.2 Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG)

Der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung (siehe oben) besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung, die keine doppelte Buchhaltung erfordert und durch Gegenüberstellung der tatsächlich zugeflossenen Betriebseinnahmen und der tatsächlich abgeflossenen Betriebsausgaben erfolgt. Die Geschäftsfälle werden im Zeitpunkt der Bezahlung steuerwirksam.

Ausnahmen bestehen allerdings für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (die Anschaffungskosten sind über die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben) und für geleistete Vorauszahlungen für Aufwendungen (sie sind gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung zu verteilen).

Unter dem Gesichtspunkt der Gesamtgewinnbesteuerung eines Unternehmens (= Summe der Gewinne der gesamten Unternehmensdauer) führen der Betriebsvermögensvergleich und die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum selben Ergebnis. Es kommt allerdings zu Gewinnverschiebungen zwischen den einzelnen Perioden.



Im Jahr 2013 hat ein Unternehmer Waren um € 75.000 verkauft. Davon sind € 30.000 bar und € 25.000 auf das Bankkonto eingegangen. Am 31. 12. 2013 sind noch Rechnungen im Wert von € 20.000 offen.

Der Warenverkauf stellt erst im Zeitpunkt der Bezahlung Betriebseinnahmen dar. Im Jahr 2013 werden daher nur € 55.000 steuerwirksam. Die restlichen € 20.000 sind im Jahr 2014 als Betriebseinnahmen zu erfassen.

1.3.1.2 Zufluss-Abfluss-Prinzip

Die zeitliche Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben richtet sich wiederum nach dem Zeitpunkt der Zahlung (Zufluss-Abfluss-Prinzip). Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Werbungskosten, die kurze Zeit (maximal bis zu fünfzehn Tagen) vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, anfallen, sind jedoch dem Kalenderjahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Unter regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen bzw. Werbungskosten sind nur solche zu verstehen, die nach dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis grundsätzlich mit Beginn oder Ende des Kalenderjahres fällig sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören.



Der am 3. Jänner 2013 fällige Jännerbezug eines Angestellten wird bereits am 28. Dezember 2012 überwiesen. Dieser Bezug ist steuerlich erst im Jahr 2013 zu berücksichtigen.

Der Eigentümer eines Miethauses hat im Dezember 2012 die Heizungsinstallationen erneuern lassen. Die im Dezember ausgestellte Rechnung bezahlt er im Jänner 2013. Die Ausgabe ist erst im Jahr 2013 als Werbungskosten zu berücksichtigen, da es sich nicht um regelmäßig wiederkehrende Ausgaben handelt.

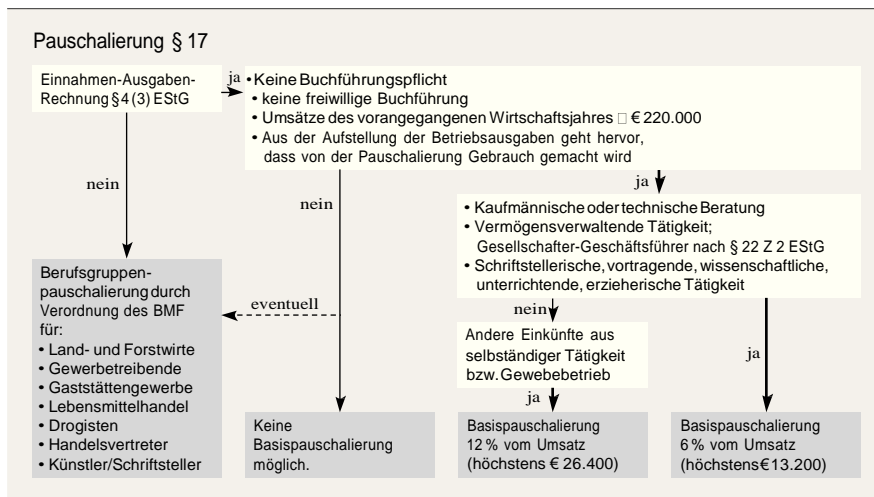
Im Bereich der Ausgaben gibt es eine weitere Ausnahmeregelung. Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten sind nicht im Jahr der Bezahlung zu berücksichtigen, sondern gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung zu verteilen, sofern sie nicht lediglich das laufende und das folgende Jahr betreffen.



Ein Steuerpflichtiger leistet im Jänner 2012 eine Zinsvorauszahlung vier Jahre. Im Jahr 2013 ist steuerlich lediglich ein Viertel der Zahlung zu erfassen. In den Jahren 2014 bis 2016 sind ebenfalls je ein Viertel steuerwirksam. Eine Mietvorauszahlung, die im Jänner 2013 lediglich das laufende und das folgende Kalenderjahr geleistet wird, kann 2014 sofort abgesetzt werden.

1.3.1.3 Pauschalbetrag: Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 17 EStG)

Unter bestimmten Voraussetzungen besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, anstelle der tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben oder des tatsächlichen Gewinns einen Pauschalbetrag (= ein bestimmter Prozentsatz des Umsatzes oder des Einheitswerts) als Betriebsausgaben beziehungsweise Gewinn anzusetzen.



Basispauschalierung

Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb erzielen, können die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz ansetzen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Es besteht keine Buchführungspflicht, und es werden auch freiwillig keine Bücher geführt.
- Die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres haben nicht mehr als € 220.000 betragen.
- Aus der Aufstellung der Betriebsausgaben in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geht die Geltendmachung des Pauschales hervor. Es genügt, wenn bei den Ausgaben die Bezeichnung Betriebsausgabenpauschale ersichtlich ist.

Die Einnahmen sind jedoch immer exakt zu erfassen.



Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen (Berufsgruppenpauschalierung)

Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, für Gruppen von Steuerpflichtigen im Verordnungswege Durchschnittssätze für die Pauschalierung aufzustellen. Die Berechtigung zur Festlegung solcher Pauschalsätze liegt nur für jene Fälle vor, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht, noch Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch freiwilligen Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

Derzeit besteht eine Ausgabenpauschalierung für kleine Gewerbebetriebe, eine Voll- und eine Ausgabenpauschalierung für Land- und Forstwirte, Pauschalierungen für das Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe, Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler und Drogisten, Künstler und Schriftsteller, Handelsvertreter und Sportler.

Übersicht über die Pauschalierungsmethoden:

	Beschreibung	Umsatzgrenzen abgeleitet aus Vorjahren	Durchschnittssatz für die Betriebsausgaben	Durchschnittssatz für den Gewinn	Durchschnittssatz für die Vorsteuern
Basispauschalierung	Teilpauschalierung von Betriebsausgaben & Vorsteuern	Umsatz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres \leq € 220.000,-	6 oder 12% des Umsatzes & bestimmte tatsächliche Einnahmen (z.B. Wareneinkauf, Löhne)		1,8% des Umsatzes
Gastwirte und Beherbergungsbetriebe	Vollpauschalierung des Gewinnes & Teilpauschalierung von Vorsteuern	Keine Buchführungspflicht und Umsatz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres unter € 255.000		5,5% des Umsatzes Sockelbetrag € 2.180,-, min. € 10.900,- Gewinn	5,5% der Betriebseinnahmen, inkl. USt (ausgenommen Getränke)
Lebensmittel- und Gemischtwarenhändler	Vollpauschalierung des Gewinnes & Teilpauschalierung von Vorsteuern	Es besteht im Pauschalierungsjahr keine Buchführungspflicht		Sockelbetrag € 3.630,- zuzüglich 2% der Betriebseinnahmen (inkl. USt.)	7% der Betriebseinnahmen aus Lebensmitteln, inkl. USt (ausgenommen Getränke)
Drogisten		Es besteht im Pauschalierungsjahr keine Buchführungspflicht	12% der Netto-Umsätze, maximal € 26.400,-		1,8% des Umsatzes
Handelsvertreter		Es besteht im Pauschalierungsjahr keine Buchführungspflicht	12% des Umsatzes & bestimmte tatsächliche Einnahmen (z.B. Miete, Bewirtung), höchstens € 5.825,-		12% vom Betriebsausgabepauschale, max. € 699,-
Künstler und Schriftsteller		Es besteht im Pauschalierungsjahr keine Buchführungspflicht	12% des Umsatzes & bestimmte tatsächliche Einnahmen (z.B. Hilfsmittel) höchstens € 8.725,-		12% vom Betriebsausgabepauschale

* Diese Pauschalierung ist nur mehr bis zur Veranlagung von 2012 anzuwenden. Ab 1. 1. 2013 gilt eine neue Gastgewerbepauschalierungsverordnung.

Selbst wenn Sie sich von vornherein für die Pauschalierung entscheiden, sollten Sie sämtliche Ausgabenbelege sammeln, denn beim Ausfüllen der Steuererklärung können Sie die für Sie günstigere Variante (Pauschalierung oder Nachweis der tatsächlichen Kosten) wählen!

1.3.2 Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie die sonstigen Einkünfte werden durch Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Die Überschussrechnung entspricht ihrem Wesen nach der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, daher gilt auch das Zufluss-Abfluss-Prinzip (siehe Seite 88). Die steuerpflichtigen Einnahmen werden um die als Werbungskosten anerkannten Ausgaben gekürzt.



Beispiel: Gewinnermittlung von Lebensmittel- und Gemischtwarenhändler:

Summe Einnahmen:	424.580,00
Gewinnpauschalierung:	
Sockelbetrag	3.630,00
+ 20% von 424.580,-	8.491,60
<hr/> zu versteuernder Gewinn	<hr/> 12.121,60

