

III. Die Ermittlung der Einkünfte und der ESt

A. Schematischer Überblick

1. Schema der Einkommensteuerermittlung

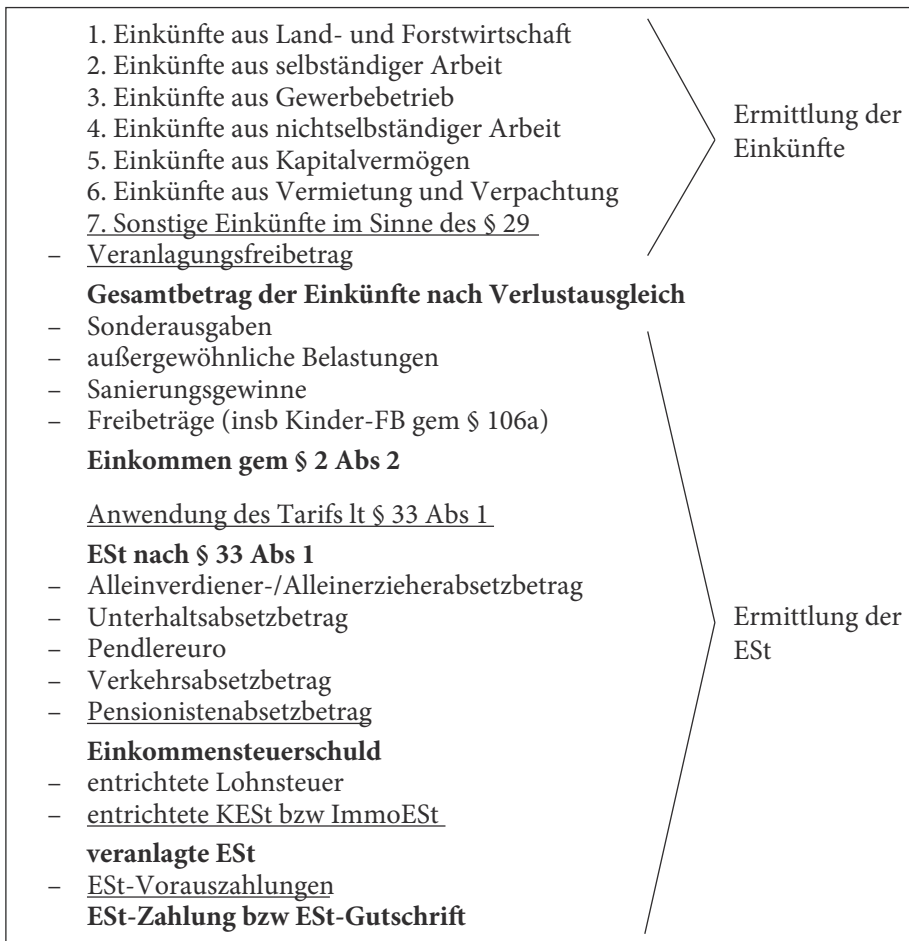


Abb 6: Schema Einkommensteuerermittlung

Die einzelnen Positionen werden nun der Reihe nach besprochen. Zum besseren Verständnis erscheint es vorteilhaft, den Rechengang in zwei Teile zu zerlegen. Teil 1 beschäftigt sich mit der **Ermittlung der Einkünfte**, bei der die unterschiedlichen Methoden zur Ermittlung der Einkünfte im Mittelpunkt stehen werden, Teil 2 mit der **Ermittlung der ESt**, wobei eine Reihe von Abzugsposten, Freibeträgen und Absetzbeträgen zu beachten sind.

2. Die Höhe der Einkommensteuer (Steuertarif)

Ab 2016 ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

über	bis	Steuersatz
0	11.000	0 %
11.000	18.000	25 %
18.000	31.000	35 %
31.000	60.000	42 %
60.000	90.000	48 %
90.000	1 Mio	50 %
1 Mio		55 %

Der **Grenzsteuersatz** von 55 % kommt nur für Einkommensteile über 1 Mio zur Anwendung. Dieser neue Spitzensteuersatz wurde im Rahmen der Steuerreform 2015/16 beschlossen und ist nur in den Kalenderjahren 2016 bis 2020 anzuwenden.

Beispiel I.

Einkommen beträgt 15.000,-, kein AVAB.

Steuerberechnung daher: $15.000 - 11.000 = 4.000 \times 25 \% = 1.000$

Beispiel 2:

Einkommen beträgt 30.000,-, kein AVAB.

Steuerberechnung daher: $30.000 - 11.000 = 9.000$ (davon 7.000 mit 25 %, Rest mit 35 %) = 5.950

B. Die Ermittlung der Einkünfte

Die Ermittlung des Gesamtbetrags (= der Summe) der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten und die Durchführung des Verlustausgleichs bilden die Grundlage für die spätere Einkommensbesteuerung. Für die einzelnen Einkunftsarten existieren allerdings unterschiedliche Berechnungsmethoden.

1. Unterscheidung in betriebliche/außerbetriebliche, Haupt- und -Nebeneinkunftsarten

Innerhalb der sieben Einkunftsarten wird zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten differenziert.

Für die **betrieblichen** Einkunftsarten

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb

wird der **Gewinn** ermittelt („Gewinneinkünfte“). Der Gewinn ist – einfach gesagt – der Unterschiedsbetrag zwischen den Aufwendungen und den Erträgen.

Für die **außerbetrieblichen** Einkunftsarten

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- Sonstige Einkünfte im Sinne des § 29

wird der **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** ermittelt („Überschusseinkünfte“). Die Werbungskosten sind jene Aufwendungen, die getätigt wurden, um die jeweiligen Einkünfte zu erzielen und zu erhalten.

Hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte ist zwischen **Haupteinkunftsarten** (die ersten vier) und **Nebeneinkunftsarten** (Einkunftsarten 5–7) zu unterscheiden. Einkünfte gehören danach nur dann zu den Einkunftsarten 5–7, wenn sie nicht innerhalb einer Einkunftsquelle bei den Haupteinkunftsarten angefallen sind. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von „subsidiären“ Einkünften.

Beispiel:

- Herr Sommer vermietet zwei Wohnungen → Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- Die Sommer GmbH vermietet zwei Wohnungen (Betriebsvermögen) → Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- Frau Klein besitzt ein Sparbuch bei der Bank X, für das ca 200 € an Zinsen angefallen sind → Einkünfte aus Kapitalvermögen.
- Die Klein OG besitzt ein Sparbuch bei der Bank X → die darauf angefallenen Zinsen sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aber durch die KESt endbesteuert.

2. Die Berechnung des Gewinns bei den betrieblichen Einkunftsarten

Das EStG kennt vier Arten der Gewinnermittlung:

- den uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1,

III. Die Ermittlung der Einkünfte und der ESt

- den eingeschränkten Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1,
- die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3,
- die Besteuerung nach Durchschnittssätzen (Pauschalierung) gem § 17.

Die vier Gewinnermittlungsarten stellen ein **Instrumentarium** dar, das auf die betrieblichen Einkunftsarten – je nach den bestehenden Voraussetzungen – sehr unterschiedlich angewendet wird.

Als spezieller Fall der Gewinnermittlung ist die Gewinnermittlung bei Mitunternehmensschaften, die sog einheitliche und gesonderte Gewinnermittlung gem § 188 BAO, zu nennen. Manchmal wird auch die Schätzung des Gewinnes durch die Finanzbehörden (vgl § 184 BAO) zu den Gewinnermittlungsarten gezählt.

a) Die einzelnen Gewinnermittlungsarten

Die Bilanzierungspflicht im UGB

Durch das UGB wird indirekt die Art der steuerlichen Gewinnermittlung neu geregelt. Das UGB legt selbst Buchführungsgrenzen (sog **Schwellenwert**) fest, ab deren Überschreiten grundsätzlich alle Unternehmer nach den Vorschriften des UGB Bücher führen müssen (Erstellung einer UGB-Bilanz „Unternehmensbilanz“) – man spricht von der Rechnungslegungspflicht.

Gemäß § 189 UGB sind folgende Unternehmer rechnungslegungspflichtig:

- alle Kapitalgesellschaften (unabhängig von Tätigkeitsart und Größe)
- alle **kapitalistischen Personengesellschaften** (unabhängig von Tätigkeitsart und Größe). Kapitalistische Personengesellschaften („verdeckte Kapitalgesellschaften“) sind Personengesellschaften, bei denen kein vollhaftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (zB GmbH & Co KG)
- **Personengesellschaften** (OHG, OG, KG, GesbR) und **Einzelunternehmer** ab Überschreiten der **Umsatzgrenze**. Diese beläuft sich auf **700.000 €** Umsatzerlöse gem § 232 UGB. Sie gilt erst dann als überschritten, wenn der Umsatz in zwei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren diesen Grenzwert überschreitet. Ist dies der Fall, kommt es ab dem übernächsten (zweitfolgenden) Wirtschaftsjahr zur Rechnungslegungspflicht.
Steigt der Umsatz in bloß einem einzigen Jahr auf über 1 Mio €, dann kommt es ab dem unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr zur Rechnungslegungspflicht (sog Express-Überschreiten).

Die UGB-Schwellenwertgrenze ist daher vom Konzept her mit der ehemaligen steuerlichen Buchführungsgrenze des § 125 BAO ident.

Ausgenommen von der Rechnungslegungspflicht nach UGB sind folgende Arten von Tätigkeiten:

- Freiberufliche Tätigkeiten

- Land- und Forstwirte
- Tätigkeiten mit außerbetrieblichen Einkünften (zB Vermietungen).

Wird daher eine freiberufliche Tätigkeit (zB Rechtsanwalt) in der Rechtsform einer Personengesellschaft oder eines Einzelunternehmers betrieben, kommt es – unabhängig davon, wie hoch die Umsatzerlöse sind – weder zu einer unternehmensrechtlichen noch zu einer steuerrechtlichen Bilanzierungspflicht.

Rechtsform	Beispiele	Bilanzierungs- pflicht?	Ausnahmen?
Kapitalgesellschaft	AG, GmbH	immer	nein
Personengesellschaft ohne natürliche Person als voll haftenden Gesellschafter („ver- deckte Kapitalgesell- schaften“)	GmbH & Co KG, GmbH & Co KEG	immer	ja, für bloß vermögens- verwaltende Gesell- schaften
„reine“ Personenge- sellschaften (egal, ob der Rechtsformzu- satz alt oder neu ist)	OG, OHG, KG, GesbR	dann, wenn Um- satzerlöse die 700.000-€-Grenze überschreiten	dezitiert sind von dieser Pflicht in diesen Rechtsformen ausge- nommen: Land- und Forstwirte Freiberufler Überschusseinkünfte (zB Vermietungen)
Einzelunternehmer (egal ob im Firmen- buch eingetragen oder nicht)	eU	dann, wenn Um- satzerlöse die 700.000-€-Grenze überschreiten	

Abb 7: Rechtsformen und Rechnungslegungspflicht

Die Bilanzierungspflicht im Steuerrecht

Uneingeschränkter Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs 1)

Es müssen folgende zwei Voraussetzungen zutreffen, damit die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 erfolgen muss:

- **Rechnungslegungspflicht nach UGB** (siehe oben) **und**
- Einkünfte aus **Gewerbebetrieb**.

Um zu überprüfen, ob die steuerliche Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 zu erfolgen hat, muss in einem gedanklich vorgelagerten Schritt das Überschreiten des UGB-Schwellenwertes geprüft werden.

Freiwillige Erstellung einer Unternehmensbilanz (§ 5 Abs 2)

Seit 2007 gibt es eine bis dorthin nicht vorhandene Wahlmöglichkeit zur freiwilligen Bilanzierung nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen:

Ein Steuerpflichtiger, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) bezieht und nicht mehr der Pflicht zur Gewinnermittlung nach Abs 1 unterliegt, kann auf Antrag weiterhin freiwillig in der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 bleiben.

Ein solcher Antrag ist in der Steuererklärung des Jahres zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmalig keine Pflicht zur Gewinnermittlung nach Abs 1 besteht. Der Antrag bindet den Steuerpflichtigen so lange, als er nicht widerrufen wird.

Durch diesen freiwilligen Verbleib im Regime des § 5 Abs 1 können nachteilige Folgen durch den Wegfall der verpflichtenden Erstellung einer UGB-Bilanz vermieden werden (zB Besteuerung der stillen Reserven des gewillkürten Betriebsvermögens, abweichendes Wirtschaftsjahr).

Eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs 1)

Der Anwendungsbereich des § 4 Abs 1 ist im Zeitalter des UGB wesentlich enger geworden, denn seit Inkrafttreten des UGB gibt es vermehrt die Gewinnermittlung nach § 5 statt § 4 Abs 1.

Soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 BAO ergibt, sind Unternehmer für einen **land- und forstwirtschaftlichen Betrieb** oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO),

- dessen Umsatz in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren jeweils 550.000 € überstiegen hat, oder
- dessen Einheitswert zum 1. Jänner eines Jahres 150.000 € überstiegen hat,

verpflichtet, eine Bilanz zu erstellen.

Der § 125 BAO bezieht die Anwendbarkeit der Buchführungsgrenze nur mehr auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe. Gewerbebetriebe werden dort nicht mehr genannt, weil für diese bereits im UGB eine Buchführungsgrenze eingeführt wurde. Auch die Freiberufler werden hier nicht mehr genannt, weil für diese bereits nach UGB die Rechnungslegungsvorschriften nicht anzuwenden sind (dh diese sind grundsätzlich bereits dort von der Bilanzierungspflicht ausgenommen – außer eine freiberufliche Tätigkeit wird in Form einer [verdeckten] Kapitalgesellschaft ausgeübt).

Es ist darauf hinzuweisen, dass der Schwellenwert nach UGB und die Umsatzgrenze nach BAO sich aber inhaltlich unterscheiden: Umsatzerlöse iSd § 231 UGB bzw Umsätze iSd UStG sind maßgeblich. Die Umsatzgrenze (BAO) wie der Schwellenwert (UGB) sind jeweils für den einzelnen Betrieb zu prüfen, bei mehreren Betrieben daher isoliert.

Die Regeln betreffend Überschreiten bzw Unterschreiten der BAO-Umsatzgrenze sind unverändert geblieben. Zu beachten ist, dass für die Land- und Forstwirte in § 1 Abs 1a LuF-Pauschalierungs-VO eine eigene 400.000-Umsatzgrenze für die Anwendbarkeit der Pauschalierung gilt (sog Pauschalierungsgrenze).

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3)

Von den bisher besprochenen Buchführungspflichten wird die Pflicht zur Führung von „Aufzeichnungen“ unterschieden.

Eine **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** (EAR) kann prinzipiell immer dann angewendet werden, wenn keine Pflicht zur Buchführung nach unternehmens- oder steuerrechtlichen Bestimmungen besteht und auch freiwillig keine Bücher geführt werden.

Vor allem Freiberufler ermitteln ihren Gewinn auf Basis einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, weil der Schwellenwert des § 189 UGB nicht für Freiberufler und Landwirte gilt. Diese Branchen können jedoch freiwillig Bücher führen (dh Bilanzieren) und somit ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 ermitteln.

Pauschalierung

Die **Pauschalierung** ist nichts anderes als eine erleichterte Gewinnermittlung im Rahmen der §-4/3-Methode. Sie ist für all jene gedacht, für die eine detaillierte Gewinnermittlung zu aufwendig oder angesichts des Umfangs ihrer Tätigkeit wenig ökonomisch wäre.

Hinsichtlich der Pauschalierung ist zu trennen zwischen:

- der Pauschalierung von LuF-Betrieben auf Basis von Verordnungen, die teilweise in Form der **Vollpauschalierung (Reingewinnpauschalierung)** bei einem Einheitswert bis 75.000 €, teilweise in Form der **Ausgabenpauschalierung** bei Einheitswerten zwischen 75.000 € und 130.000 € erfolgt,
- der **Pauschalierung nach Durchschnittssätzen** gem § 17 für Einkünfte aus selbständiger Arbeit und für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Vorjahresumsätze nicht über 220.000 € liegen.

Aufgrund der Ermächtigung des BMF in § 17 zur Erlassung von Pauschalierungsverordnungen können für folgende Betätigungen Durchschnittssätze ermittelt werden:

- Nichtbuchführende Gewerbetreibende (BGBl 55/1990): zB für Bäcker, Tapezierer, Tischler
- Werbungskostenpauschale für bestimmte Berufsgruppen (BGBl 32/1993): zB für Artisten, Journalisten, Heimarbeiter
- Land- und Forstwirte (BGBl II 125/2013 ab 2016)
- Gaststättengewerbe (BGBl II 227/1999)

- Lebensmittelhandel (BGBI II 228/1999)
- Drogisten (BGBI II 229/1999)
- Selbständige Handelsvertreter (BGBI II 95/2000)
- Künstler und Schriftsteller (BGBI II 417/2000)
- Sportler (BGBI II 418/2000).

b) Charakteristika der Gewinnermittlungsarten

aa) UGB-Bilanz (uneingeschränkter Betriebsvermögensvergleich)

Unter Betriebsvermögensvergleich versteht man die **doppelte Buchführung bzw Bilanzierung**. Bei uneingeschränktem Betriebsvermögensvergleich ist eine **UGB-Bilanz** zu erstellen, die den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung genügen muss. Wie eine UGB-Bilanz auszusehen hat, regelt das **Rechnungslegungsgesetz** (RLG). Das RLG ist Teil des UGB (3. Buch des UGB) und beinhaltet in den §§ 189–216 die für alle Unternehmer geltenden Bestimmungen.

Ergänzende Regelungen sind für Kapitalgesellschaften vorgesehen, wobei das RLG zwischen **minimalen, kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften** differenziert (abhängig von Bilanzsummen, Umsatzerlösen und Zahl der Arbeitnehmer), für die es unterschiedlich strenge Normen vorsieht (hinsichtlich des Umfangs der Aufzeichnungen, der Prüfung etc).

Bei der doppelten Buchführung wird folgendermaßen vorgegangen:

- Während des Jahres wird jeder Geschäftsfall in zeitlich geordneter Reihenfolge und systematisch (auf bestimmten Konten) erfasst. Die Verbuchung erfolgt jeweils auf der Soll- und der Habenseite eines Kontos. Nach dem Prinzip „Keine Buchung ohne Gegenbuchung“ muss jederzeit die Soll-und-Haben-Gleichheit bestehen.
- Am Ende des Geschäftsjahres (dieses kann bei rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden und bei buchführenden Land- und Forstwirten auch vom Kalenderjahr abweichen) ist eine Bilanz zu erstellen, die folgendes Aussehen hat:

Bilanz	
Anlagevermögen Umlaufvermögen	Eigenkapital Fremdkapital
Gesamtvermögen (Mittelverwendung)	Gesamtkapital (Mittelherkunft)

Abb 8: Schema einer Bilanz

Während des Jahres wird laufend auf **Bestandskonten** (Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Forderungen, Verbindlichkeiten etc) und auf **Erfolgs-**

konten (Handelswarenerlöse, Mietaufwand etc) gebucht. Die Buchungen auf den Bestandskonten finden ihren Niederschlag in der Bilanz, aus den Erfolgskonten wird die **Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)** gebildet.

Gewinn- und Verlustrechnung	
Aufwendungen (Gewinnsaldo)	Erträge (Verlustsaldo)
Gesamtsumme	Gesamtsumme

Abb 9: Schema GuV-Rechnung

In der GuV werden alle Aufwands- und Ertragskonten zu einer Summe verdichtet. Je nachdem, welche Seite überwiegt, ergibt sich ein Gewinn- **oder** Verlustsaldo.

Während in der Bilanz die Bestands- und Vermögensänderungen erfasst werden, gibt die GuV über die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Erträge Auskunft. Bei Übernahme des Gewinns aus der GuV in die Bilanz muss sich dieser Gewinn mit dem aus der Bilanz ermittelten Gewinn decken (zweifache Gewinnermittlung).

Die **steuerliche Gewinnermittlung** – die natürlich in jedem Fall neben der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung stattfinden muss – baut auf den Zahlen der UGB-Bilanz auf. Sowohl im Unternehmens- als auch im Steuerrecht gibt es Muss-Vorschriften mit zwingendem Charakter, ebenso auch Kann-Vorschriften, die eine Wahlmöglichkeit eröffnen.

Bei der Anwendung dieser Vorschriften gilt das sog **Maßgeblichkeitsprinzip**: Steuerliche Muss-Vorschriften haben bei der Erstellung der „Steuerbilanz“ in jedem Fall Vorrang vor unternehmensrechtlichen Vorschriften, steuerliche Kann-Vorschriften erlangen dagegen nur dann Gültigkeit, wenn die Wahlrechte schon in der UGB-Bilanz genutzt wurden.

Beispiel:

Geringwertige Wirtschaftsgüter mit einem Wert bis zu 400 € können im Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsgutes sofort zur Gänze abgeschrieben werden. Dieses Wahlrecht gewährt sowohl das UGB als auch das Steuerrecht. Wird in der UGB-Bilanz das Wahlrecht nicht ausgenutzt, sondern auf die Nutzungsdauer verteilt abgeschrieben, so kann das Wahlrecht wegen der Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz auch in der Steuerbilanz nicht angewendet werden.

Für steuerliche Zwecke wird aufbauend auf die Unterschiede zwischen UGB- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften oft nur mehr eine **Mehr-Weniger-Rechnung** (statt einer eigenständigen Steuerbilanz) erstellt, um den Gewinn zu ermitteln, der der Besteuerung zugrunde gelegt werden soll.

bb) Steuerbilanz (eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich)

Beim **eingeschränkten Betriebsvermögensvergleich** ist die Bilanz von vornherein nicht nach unternehmensrechtlichen, sondern nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu erstellen. Die entsprechenden Regelungen finden sich in den §§ 4–14 EStG. Unterschiede zum UGB ergeben sich vor allem bei spezifischen steuerlichen Investitionsbegünstigungen wie der Übertragung stiller Reserven.

Der Begriff „Steuerbilanz“ entspringt nicht dem Gesetz, sondern hat sich in der Lehre gebildet und wird heute in der Literatur durchgehend verwendet.

§ 4 Abs 1 beinhaltet eine eigene **steuerliche Gewinndefinition**: „Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht.“

Im Wesentlichen bestehen folgende Unterschiede zwischen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 und derjenigen nach § 4 Abs 1:

	§ 5-Ermittlung	§ 4-Abs-1-Ermittlung
Abweichendes Wirtschaftsjahr möglich	Ja	Nein
Wertschwankungen aus Grund und Boden im Anlagevermögen sind steuerlich beachtlich	Ja	Ja (seit 1.4.2012) Nein (bis 31.3.2012)
Gewillkürtes Betriebsvermögen möglich	Ja	Nein
Unternehmensrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung beachtlich	Ja	Nein

Abb 10: Gewinnermittlung nach § 5 bzw § 4 Abs 1 EStG

cc) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (EAR)

Gewinn ist der Überschuss der zugeflossenen Betriebseinnahmen über die abgeflossenen Betriebsausgaben. Erst der tatsächliche Geldfluss führt – anders als beim Betriebsvermögensvergleich – zur Erfassung von Ausgaben und Einnahmen.

Durch die konsequente Anwendung des *Zuflussprinzips*, das sich von der periodengerechten Erfassung der doppelten Buchhaltung unterscheidet, differiert der jeweilige Jahresgewinn zwischen diesen beiden Gewinnermittlungsarten. Über den Gesamtzeitraum des Unternehmensbestandes gesehen sind die Gewinne jedoch identisch.

Die EAR ist eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung. Es wird ihr nicht ein Betriebsvermögensvergleich zu Grunde gelegt, sondern eine Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, und zwar grundsätzlich im Sinne einer Geldflussrechnung. Aus dem System der EAR ergeben sich gegenüber jenem des Betriebsvermögensvergleiches unterschiedliche Periodenergebnisse. Der Totalgewinn muss aber grundsätzlich ident sein.

Bei der EAR besteht in einem gewissen Rahmen die Möglichkeit der bewussten Steuerung des Zahlungszeitpunktes, willkürliche Zahlungen sind nicht zu berücksichtigen. § 19 setzt aber Schranken für regelmäßige Ausgaben!

Bei der EAR werden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nicht im Zeitpunkt des Entstehens wie bei der Bilanzierung, sondern im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung bzw. Verausgabung erfasst (sog. **Zufluss-Abfluss-Prinzip**). Soweit daher der Geldfluss eine bereits früher entstandene Forderung oder Verbindlichkeit betrifft, kommt es zu einer Erfassung von Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben erst im Zeitpunkt des Geldflusses.

Beispiel:

Ein Lebensmittelhändler bleibt im Jahr 1 infolge Geldknappheit Miete für sein Geschäftslokal schuldig. Er hat im Jahr 1 (im Unterschied zum Bilanzierer) noch keine Betriebsausgabe. Er bezahlt erst im Jahre 2. Es liegt erst im Jahre 2 eine Betriebsausgabe vor.

Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sind aufzuzeichnen und zum Ende eines Jahres zusammenzurechnen, wobei § 19 für die zeitliche Zuordnung maßgeblich ist. Betriebsausgaben müssen in einer Beilage zur Steuererklärung gruppenweise gegliedert dargestellt werden.

Da die *Geldflüsse* auf Grund von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bereits unmittelbar die Basis für die Gewinnermittlung darstellen, sind Geldentnahmen und Geldeinlagen irrelevant.

Sachentnahmen führen zu Betriebseinnahmen:

- Entnahme von Umlaufvermögen: die Bezahlung des Umlaufvermögens hat bereits als Betriebsausgabe Berücksichtigung gefunden.
- Auch die Entnahme von Anlagevermögen führt zu einer Gewinnverwirklichung, und zwar in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und dem Entnahmewert/Teilwert. Ausgenommen (wie beim Bilanzierer) ist die Entnahme von Grund und Boden, weil diese gem § 6 Z 4 mit dem Buchwert zu bewerten ist und daher die Entnahme selbst steuerneutral ist.

Behandlung von Sacheinlagen:

- Sacheinlagen von Umlaufvermögen sind als Betriebsausgaben abzusetzen.