

4. Wer darf, wer nicht?

Im Zusammenhang mit der Gegenüberstellung von EAR und Betriebsvermögensvergleich muss immer beachtet werden, ob die Gewinnermittlung mittels EAR überhaupt möglich ist.

Denn nur, **wer nicht buchführungspflichtig ist**, darf die EAR als Gewinnermittlungsmethode wählen.

Die Buchführungspflicht ergibt sich zum Großteil entweder aus dem Unternehmensgesetzbuch (UGB), aus der Bundesabgabenordnung (BAO) oder aus dem Einkommensteuergesetz (EStG).

4.1. Buchführungsgrenzen – gesetzliche Regelungen in UGB, BAO, EStG

Da die Bundesabgabenordnung und das Einkommensteuergesetz bei der Buchführungspflicht in weiten Teilen auf das Unternehmensgesetzbuch referenzieren, ist es vernünftig, zunächst die Bestimmungen in diesem Rechtsgebiet anzusehen.

4.1.1. Buchführungspflicht nach UGB

Ein Unternehmen ist buchführungspflichtig, wenn es nach unternehmensrechtlichen Vorschriften (§ 189 Abs 1 UGB) dazu verpflichtet ist:

- Die Buchführungspflicht trifft auf jeden Fall die **Kapitalgesellschaften** (GmbH, AG) sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen, Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen, Europäische Gesellschaften (SE) und Europäische Genossenschaften (SCE). Für diese Rechtsformen gilt eine automatische Unternehmereigenschaft nach § 2 UGB und damit eine automatische Buchführungspflicht.
- Bei **allen anderen Unternehmen** (außer Freiberuflern und Land- und Forstwirten) ist die **Höhe des Umsatzes** relevant.

Die Buchführungspflicht tritt dann ein, wenn die Umsätze in zwei aufeinanderfolgenden Jahren jeweils die Grenze von 700.000 € überschreiten; und zwar mit Beginn des darauf zweitfolgenden Jahres. Die Buchführungspflicht tritt aber bereits ab dem Folgejahr ein, wenn der Jahresumsatz die Höhe von 1.000.00 € einmalig überschritten hat.

4. Wer darf, wer nicht?

Das bedeutet im Umkehrschluss, dass bis zum Überschreiten der Grenzen die EAR als Aufzeichnungsmethode erlaubt ist, sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerrechtlich. Ob dies im jeweiligen Fall auch betriebswirtschaftlich sinnvoll ist, ist eine andere Frage.

Freiberufler (Ärzte, Apotheker, Architekten, Wirtschaftstreuhänder, Notare, Rechtsanwälte, Tierärzte, Zahnärzte und Ziviltechniker) und Land- und Forstwirte **müssen** – auf Basis des Unternehmensgesetzbuches –, ganz egal wie hoch ihr Umsatz ist, **nie bilanzieren** (§ 189 Abs 4 UGB).

Ungeachtet dessen können alle Unternehmer freiwillig bilanzieren.

All jene, die nicht nach dem UGB buchführungspflichtig sind, können – zumindest aus unternehmensrechtlicher Sicht – ihren Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln.

Beispiele:

Beispiel 1: Ihre Umsätze liegen im Jahr 1 sowie im Jahr 2 bereits jeweils knapp über 700.000 €. Dann sind Sie im zweitfolgenden Jahr (= Jahr 4) buchführungspflichtig.

Beispiel 2: Sie erzielen im Jahr 1 einen Umsatz jenseits der 1.000.000 €. Das bedeutet, dass Sie schon im Jahr 2 der Buchführungspflicht unterliegen.

Der Ball liegt bei Ihnen. Sie müssen selbst von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur doppelten Buchführung übergehen und organisatorische Maßnahmen setzen (siehe Kapitel 13.).

Tipp:

Wichtig ist eine kluge Vorbereitung auf den Übergang zur Buchführungspflicht. Sie müssen ja alle betrieblichen Abläufe dementsprechend anpassen und die Belege anders aufbereiten – ein Kassabuch ist zu führen, Ausgangsrechnungen und Eingangsrechnungen werden gesammelt und erfasst. Eine Inventur bspw. des Warenlagers muss aufgenommen werden (schon zum letzten Stichtag vor der neuen Buchführung). Aber auch halbfertige Aufträge sind zu dokumentieren und zu bewerten – beispielsweise unfertige Aufträge, halbfertige Bilanzen oder noch nicht abgerechnete Werbeaufträge. Kalkulieren und planen Sie das möglichst frühzeitig ein. Noch einmal – je besser Sie die Grundaufzeichnungen aufbereiten, desto weniger Zeit braucht man für die Verbuchung und weitere Verarbeitung, desto weniger Kosten fallen an.

4.1.2. Buchführungspflicht nach BAO

Ungeachtet der unternehmensrechtlichen Vorschriften kann sich auch eine Buchführungspflicht aus den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) ergeben.

So normiert § 124 BAO, dass all jene, die bereits auf Grund der Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches oder anderer gesetzlicher Bestimmungen zur Führung von Büchern verpflichtet sind, „*diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen*“ haben.

Außerdem müssen Unternehmer mit **land- und forstwirtschaftlichem Betrieb** oder mit **wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb** auf Grund des § 125 Abs 1 BAO Bücher führen, wenn

- die Umsätze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren jeweils 550.000 € übersteigen, oder
- der Wert des Betriebes zum 1. Jänner eines Jahres 150.000 € (auf Basis des Einheitswerts) übersteigt.

Unter einem **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** versteht die Bundesabgabenordnung (§ 31 BAO) selbständige nachhaltige Betätigungen **ohne Gewinnabsicht**, wenn dabei Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden, und es sich nicht bloß um Vermögensverwaltung handelt.

Der **Wert** wird hier auf Basis der **Einheitswerte** – zuzüglich Zupachtungen, abzüglich Verpachtungen – ermittelt, nicht auf Basis der Marktwerte (§ 125 Abs 1 BAO).

Entsteht auf Grund der eben genannten Bestimmung die Buchführungspflicht, so sind ab dem zweitfolgenden Jahr entsprechende Bücher zu führen. Werden die Grenzen in zwei aufeinanderfolgenden Jahren unterschritten, erlischt bereits ab dem Folgejahr die Buchführungspflicht.

Ausnahme: Wenn der Umsatz bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nur vorübergehend und aufgrund besonderer Umstände höher ist als die oben dargestellten Grenzen (550.000 € Umsatz bzw 150.000 € Wert), und dies der Unternehmer glaubhaft macht, hat das Finanzamt **auf Antrag** die Verpflichtung zur Buchführung aufzuheben (§ 125 Abs 4 BAO). Das heißt, wenn ein besonderer Fall eingetreten ist, der einen höheren Umsatz bewirkt hat, also beispielsweise ein riesengroßer Auftrag, der in absehbarer Zeit nicht wieder kommt, kann das dem Finanzamt gegenüber plausibel gemacht werden und mittels Antrag bei der EAR geblieben werden.

Wer auch nach den Bestimmungen der §§ 124–125 BAO keine Bücher führen muss, hat jedoch zumindest seine *„Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und am Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen“*, also eine EAR aufzustellen, wobei die Anforderungen der jeweiligen Abgabenvorschriften (Einkommensteuergesetz, Umsatzsteuergesetz etc) zu berücksichtigen sind (§ 126 BAO).

4.1.3. Buchführungspflicht (Betriebsvermögensvergleich) nach EStG

Das Einkommensteuergesetz stellt in puncto Buchführungspflicht im Wesentlichen auf die Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches und der Bundesabgabenordnung ab. So sind auf Grund des § 5 EStG all jene Steuerpflichtigen

4. Wer darf, wer nicht?

buchführungspflichtig, die „nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen“. Das heißt, wenn auf Grund des UGB die Buchführungspflicht gegeben ist, gilt diese auch für das Steuerrecht.

Außerdem normiert § 4 Abs 1 EStG in einer Art Generalklausel den Gewinn als den „durch doppelte Buchführung zu ermittelnde[n] Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres“.

Nur wenn „keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher nicht freiwillig geführt werden“, darf der Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben – also in Form einer EAR – ermittelt werden (§ 4 Abs 3 EStG).

Für die vier außerbetrieblichen Einkunftsarten – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG – gibt es als Form der Einkünfteermittlung ausschließlich die Überschussermittlung der Einnahmen über die Werbungskosten.

Hierbei handelt es sich der Systematik nach auch um eine EAR. Auch hier ist das Zufluss- Abfluss- Prinzip entscheidend für die zeitliche Zuordnung. Es gibt lediglich in Detailbereichen steuerrechtliche Sonderregelungen.

4.1.4. Weitere Buchführungspflichten

Vereinsgesetz

Vereine müssen laufende Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben führen und am Jahresende eine EAR mitsamt Vermögensübersicht erstellen (§ 21 VereinsG).

Jedoch sieht das Vereinsgesetz für große und mittelgroße Vereine eine Buchführungspflicht vor. So sind nach § 22 VereinsG Vereine ab einem Jahresvolumen an gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben von mehr als 1.000.000 € in zwei aufeinanderfolgenden Jahren verpflichtet, einen Jahresabschluss zu erstellen, basierend auf einer doppelten Buchführung.

	Große Vereine	Mittelgroße Vereine	Kleine Vereine
Voraussetzungen	Gewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren > 3 Mio €	Gewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren > 1 Mio € und < 3 Mio €	Gewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben < 1 Mio €

4.1. Buchführungsgrenzen – gesetzliche Regelungen in UGB, BAO, EStG

	Große Vereine	Mittelgroße Vereine	Kleine Vereine
Gewinnermittlung	Doppelte Buchführung, erweiterter Jahresabschluss (Bilanz, G+V, Anhang)	Doppelte Buchführung, Jahresabschluss (Bilanz, G+V)	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Vermögensübersicht
Prüfungspflicht	Prüfung durch Abschlussprüfer (= Wirtschaftsprüfer oder Revisor)	Prüfung durch die Rechnungsprüfer des Vereins	Prüfung durch die Rechnungsprüfer des Vereins

Genossenschaftsgesetz

Genossenschaften müssen, sofern dies nicht ohnedies schon aus unternehmerrechtlichen Gründen (§ 2 UGB) geboten ist, einen Abschluss – „Jahresabschluss oder sonstiger Rechnungsabschluss“ – sowie einen Bericht über die Genossenschaft und den Geschäftsverlauf erstellen (§ 22 Abs 2 GenossenschaftsG).

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften unterliegen bereits nach den Bestimmungen des UGB einer Buchführungspflicht.

4.1.5. Überblickstabelle Buchführungspflichten

	Gewinnermittlungsart	Gewinnermittlungsart	Norm
	EAR	Betriebsvermögensvergleich	
1. Auf Grund der Rechtsform			
GmbH, AG, GmbH & CoKG, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Sparkassen, etc	–	immer zwingend; § 5 EStG	§ 189 Abs 1 Z 1 UGB
Einzelunternehmen, Personengesellschaften mit natürlicher Person als unbeschränkt haftendem Gesellschafter	nach § 4 Abs 3 EStG möglich; siehe Kap 4.1.2. und 4.1.3. weitere Bedingungen	freiwillig nach § 4 Abs 1 EStG möglich	§ 189 Abs 1 Z 2 UGB iVm § 4 Abs 3 EStG
2. Auf Grund der Höhe des Umsatzes			
Umsatz zwei Jahre hintereinander > 700.000 €	–	zwingend ab dem zweitfolgenden Jahr; nach § 5 EStG	§ 189 Abs 2 Z 1 UGB
Umsatz in einem Jahr > 1.000.000 €	–	zwingend ab dem Folgejahr; nach § 5 EStG	§ 189 Abs 2 Z 2 UGB

4. Wer darf, wer nicht?

	Gewinn- ermittlungsart	Gewinn- ermittlungsart	Norm
Umsätze unter diesen Schwellen	nach § 4 Abs 3 EStG möglich; siehe Kap 4.1.2. und 4.1.3. weitere Bedingungen	freiwillig nach § 4 Abs 1 EStG möglich	§ 189 Abs 1 Z 2 UGB iVm § 4 Abs 3 EStG
3. Auf Grund der Branche (Sonderfälle)			
Land- und Forstwirtschaftlicher Betrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wenn der Umsatz zwei Jahre hintereinander > 550.000 €	–	zwingend ab dem zweitfolgenden Jahr; § 5 EStG	§ 125 Abs 1 lit a BAO
Land- und Forstwirtschaftlicher Betrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb mit Einheitswert > 150.000 €	–	zwingend ab dem zweitfolgenden Jahr; § 5 EStG	§ 125 Abs 1 lit b BAO
Freie Berufe (Arzt, Steuerberater, Architekt, Rechtsanwalt, etc)	immer nach § 4 Abs 3 EStG möglich, sofern es sich nicht um eine Kapitalgesellschaft handelt	freiwillig möglich; § 4 Abs 1 EStG	§ 189 Abs 4 UGB
Vereine	EAR generelle Aufzeichnungsform	Freiwillig möglich	§ 21 VereinsG
Vereine mit Einnahmen oder Ausgaben zwei Jahre hintereinander > 1.000.000 €	–	zwingend; § 190 ff UGB	§ 22 VereinsG
Kapitaleinkünfte	Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach § 15 EStG	–	
Vermietung und Verpachtung	Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach § 15 EStG	–	
Sonstige Einkünfte	Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach § 15 EStG		

4.2. Wer soll? Für und Wider – Was spricht dafür? Was spricht dagegen?

Die EAR ist eine Form des Rechnungswesens und ebenso ein Informationssystem, das auf Fragen Antworten gibt. Anders als bei der doppelten Buchführung und der Bilanz werden in der klassischen Reinform der EAR nur die Einnahmen und Ausgaben erfasst.

Bestände wie Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten und das Eigenkapitel werden nicht abgebildet.

Die EAR ist damit eine reine Geldflussrechnung, die zeigt, wie viel Cash im Betrachtungszeitraum übrig geblieben ist – wenn man die Abschreibungen hinzurechnet. Denn die Abschreibungen haben im Betrachtungszeitraum ja keinen tatsächlichen Geldabfluss bedingt. Der Geldabfluss der jeweiligen Investition ist schon früher, nämlich bei der Anschaffung, passiert. Die Abschreibung im Betrachtungszeitraum ist nur eine Art Glättung, indem der seinerzeitige große Geldabfluss bei der Anschaffung rechnerisch auf mehrere Nutzungsjahre verteilt wird.

Anders formuliert – wir sehen den Cashflow auf Basis der liquiden Mittel, und sonst nichts.

Der Gesetzgeber regelt zwar klar, wer die EAR als Aufzeichnungsform nutzen darf (siehe vorangegangene Kapitel), es muss aber trotzdem aus betriebswirtschaftlicher Sicht in jedem Einzelfall die Frage gestellt werden, ob das Informationssystem EAR für diesen konkreten Fall als Informationsinstrument geeignet ist.

Das heißt, wenn die Informationen über Vermögen und Schulden nicht so wichtig sind, oder in einer Nebenrechnung leicht zu erfassen sind, ist die EAR durchaus sinnvoll. Aber: Bei welchen Unternehmen sind Informationen über Vermögen und Schulden heutzutage nicht so wichtig?

Die EAR ist grundsätzlich einfacher als die doppelte Buchführung zu erstellen, es kommt lediglich auf den Zufluss oder Abfluss an. Ein Mindestmaß an Ordnungssinn braucht man aber bei der EAR dennoch, auch wenn etwa Bewertungsfragen kein Thema sind.

Die Gegenüberstellung einzelner Aspekte finden Sie in der nachfolgenden Aufstellung:

4. Wer darf, wer nicht?

	Doppelte Buchhaltung	EAR
Hauptbestandteil(e)	Bilanz & GuV	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung
Zeitpunkt der Zurechnung	„Anspruchsprinzip“: Buchen, sobald ein Anspruch (Forderung, Verbindlichkeit) besteht	Zufluss-/Abflussprinzip
Grundsystem	<ul style="list-style-type: none"> planmäßige, lückenlose, zeitliche und sachlich geordnete Aufzeichnung aller Geschäftsvorgänge 	kein sich selbst regulierendes System wie die doppelte Buchführung, daher: <ul style="list-style-type: none"> erhöhter Abstimmungs- und Querverprobungsbedarf erhöhte Bedeutung der Sicherung der Erfassung sämtlicher Geschäftsfälle Belegsystem, Grundlagen-sicherung, Sicherung der Vollständigkeit
Ergebnisermittlung	<ul style="list-style-type: none"> Vergleich der Veränderung des Eigenkapitals Vergleich von Aufwänden/ Erträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung 	Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben Gewinn ~ Überschuss
Wer darf was?	Buchführungsgrenze: <ul style="list-style-type: none"> Jahresumsatz > 700.000 € (Übergang zur Bilanzierung im zweitfolgenden Jahr) Jahresumsatz > 1.000.000 € (Übergang zur Bilanzierung bereits im folgenden Jahr) AUSNAHME: Freiberufler	Vorliegen einer der ersten drei Einkunftsarten: <ul style="list-style-type: none"> Land- und Forstwirtschaft Selbständige Arbeit Gewerbebetrieb Keine Verpflichtung zur Führung von Büchern; Bücher werden nicht freiwillig geführt
PRAKTISCHE BEISPIELE: Wann ist ein Geschäftsfall erfolgswirksam und zu erfassen?		
Warenverkäufe	bei Rechnungslegung	bei Bezahlung
Skonto, Rabatte, Nachlässe	bei Feststehen der Rabattgewährung	bei vermindertem Zahlungsbetrag
Forderungsverluste	entsprechend des Feststehens des Forderungsverlustes	gar nicht oder bei vermindertem Geldeingang
Rückstellungen (Annahme)	zu bilden	nicht zu bilden
Bestandsveränderungen	bei entsprechender bilanzmäßiger Durchführung u Bewertung	nicht zu berücksichtigen
Forderungen, Verbindlichkeiten	zu bilden	nicht zu bilden
AfA	Ja	Ja

4.2. Wer soll? Für und Wider – Was spricht dafür? Was spricht dagegen?

Bewegungen zwischen Bankkonten bzw Bareinlagen oder Barentnahmen sind nicht ergebniswirksam und müssen daher nicht erfasst werden. Zu Kontrollzwecken ist die Erfassung dieser Bewegungen aber sinnvoll.

Zusammengefasst wird die EAR für kleinere, leicht überschaubare Einheiten genügen. Je mehr Nebenrechnungen aber notwendig sind um einen Überblick über die finanzielle Lage zu bekommen, desto sinnvoller wird es sein, gleich eine – entsprechend eingerichtete – doppelte Buchhaltung zu machen.

Tipp:

Zwischenformen sind durchaus möglich. Beispielsweise findet man in der Praxis oft die Erfassung von offenen Posten an Kundenforderungen in der EAR und die Rückrechnung der Veränderung derselben, wenn es um die Gewinnermittlung geht (siehe dazu Kap 9.5.3.).