

# Umgekehrte Maßgeblichkeit bei einer Änderung des Geschäftsjahrs einer Kapitalgesellschaft?

Nach der Rechtsprechung des OGH spielt die für eine Umstellung des steuerlichen Wirtschaftsjahrs erforderliche bescheidmäßige Zustimmung des Finanzamts für Zwecke des Gesellschafts- und Unternehmensrechts keine Rolle.<sup>1)</sup> Daher könnte es zu einem Auseinanderfallen des unternehmens- und steuerrechtlichen Bilanzstichtags kommen, wenn das Geschäftsjahr geändert wird, die bescheidmäßige Zustimmung des Finanzamts zur Umstellung des Wirtschaftsjahrs aber unterbleibt. Die Frage, ob das Gesetz nicht doch eine zwingende Übereinstimmung des unternehmens- und steuerrechtlichen Bilanzierungszeitraums verlangt, kann daher im Einzelfall von großer praktischer Bedeutung sein.

## 1. Problemstellung

Rechnungslegungspflichtige Unternehmer haben gem § 193 Abs 2 UGB für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen unternehmensrechtlichen Jahresabschluss zu erstellen. Das Geschäftsjahr muss dabei nicht zwingend mit dem Kalenderjahr übereinstimmen. So kann ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr bereits im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung festgelegt werden.<sup>2)</sup> Es ist aber auch eine nachträgliche Änderung möglich.<sup>3)</sup> Tatsächlich enthält § 193 UGB keinerlei Anhaltspunkte, dass die Umstellung des Geschäftsjahrs überhaupt irgendwelchen konkreten Anforderungen unterliegen würde. Aus § 193 Abs 3 UGB geht lediglich hervor, dass das Geschäftsjahr zwölf Monate nicht überschreiten darf. Im Schrifttum werden aus der Informationsfunktion des Jahresabschlusses dennoch Schranken abgeleitet. So wird etwa ein willkürlicher und oftmaliger Wechsel des Geschäftsjahrs zum Teil abgelehnt.<sup>4)</sup>

Obwohl dem Gesetz keine ausdrücklichen Voraussetzungen für die Umstellung des Geschäftsjahrs entnommen werden

können, wurde in der Vergangenheit für die Eintragung der Änderung ins Firmenbuch in der Praxis offenbar teilweise ein zustimmender Finanzamtsbescheid verlangt.<sup>5)</sup> Hintergrund dieser – mittlerweile wohl überholten<sup>6)</sup> – Firmenbuchpraxis dürften die in § 2 Abs 7 EStG normierten Voraussetzungen für die Umstellung des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs gewesen sein: Der steuerrechtliche Gewinnermittlungszeitraum wird bei natürlichen Personen gem § 2 Abs 5 EStG und bei Körperschaften gem § 7 Abs 4 KStG als Wirtschaftsjahr bezeichnet und entspricht grundsätzlich dem Kalenderjahr. Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende iSd § 5 EStG dürfen jedoch einen vom Kalenderjahr abweichenden Gewinnermittlungszeitraum wählen.<sup>7)</sup> Eine Umstellung auf einen anderen Stichtag ist auch steuerrechtlich im Nachhinein möglich, bedarf gem § 2 Abs 7 EStG aber gewichtiger betrieblicher Gründe und einer bescheidmäßigen Zustimmung des Finanzamts.<sup>8)</sup> Würde das unternehmensrechtliche Geschäftsjahr nun umgestellt werden, bevor das Finanzamt der Änderung des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs mittels Bescheid zustimmt, käme es zu einem Auseinanderfallen des unternehmens-

und steuerrechtlichen Bilanzstichtags.<sup>9)</sup> Damit wären freilich zwangsläufig Anwendungsschwierigkeiten bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG verbunden.<sup>10)</sup>

Nach der Rechtsprechung des OGH ist „die Zustimmung der Finanzbehörde [...] nur für den fiskalischen Bereich von Bedeutung [...]“.<sup>11)</sup> Im Schrifttum wird die in der Vergangenheit – zumindest zum Teil – gängige Firmenbuchpraxis daher von manchen Autoren abgelehnt.<sup>12)</sup> Sie findet aufgrund von Praktikabilitätsüberlegungen aber auch Zustimmung.<sup>13)</sup> Nach Reich-Rohrwig muss bei der Änderung des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs sogar von einer „umgekehrten Maßgeblichkeit“ des Steuerrechts für das Unternehmensrecht ausgegangen werden.<sup>14)</sup> Dadurch wären praktische Komplikationen bei der Gewinnermittlung ausgeschlossen. Es stellt sich allerdings die Frage, ob eine solche Auffassung im Gesetz tatsächlich Deckung findet.

## 2. Gesetzliche Anhaltspunkte für eine umgekehrte Maßgeblichkeit

Die Rechnungslegungspflicht iSd § 189 UGB ist Grundvoraussetzung für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gewerbetreibender Steuerpflichtiger

1) OGH 22. 6. 1995, 6 Ob 24/94.

2) Vgl Geist in Jabornegg (Hrsg), Kommentar zum HGB (1997) § 193 Rz 21; Hübner-Schwarzinger in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht (2010) § 193 Rz 50; Krejci, Unternehmensrecht<sup>3</sup> (2007) 177; Nowotny in Straube (Hrsg), Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, 2. Band, Rechnungslegung<sup>3</sup> (2011) § 193 Rz 11; Winkeljohann/Klein in Ellrott/Förschle/Grottel/Kozikowski/Schmidt/Winkeljohann (Hrsg), Beck'scher Bilanz-Kommentar<sup>8</sup> § 240 Anm 62.

3) Vgl dazu Hübner-Schwarzinger in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht § 193 Rz 50; Nowotny in Straube (Hrsg), UGB II/RLG<sup>3</sup> § 193 Rz 11; J. Schlager/S. Schlager, Abweichendes Geschäfts- und Wirtschaftsjahr (2012) 29; Winkeljohann/Klein in Ellrott/Förschle/Grottel/Kozikowski/Schmidt/Winkeljohann (Hrsg), Beck'scher Bilanz-Kommentar<sup>8</sup> § 240 Anm 63.

4) Vgl Hübner-Schwarzinger in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht § 193 Rz 50; Nowotny in Straube (Hrsg), UGB II/RLG<sup>3</sup> § 193 Rz 11; Winkeljohann/Klein in Ellrott/Förschle/Grottel/Kozikowski/Schmidt/Winkeljohann (Hrsg), Beck'scher Bilanz-Kommentar<sup>8</sup> § 240 Anm 63.

5) Vgl Andrae, Änderung des Bilanzstichtags bei der GmbH und AG, NZ 2003, 330 (330); Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, Band I<sup>2</sup> (1997) Rz 1/506, 121; J. Schlager/S. Schlager, Abweichendes Geschäfts- und Wirtschaftsjahr 29.

6) Vgl Andrae, NZ 2003, 330.

7) Daneben dürfen auch buchführungspflichtige Land- und Forstwirte ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben. Da diese aber ohnehin nicht der Rechnungslegungspflicht unterliegen, stellt sich das Problem eines vom unternehmensrechtlichen Geschäftsjahr abweichenden steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs bei solchen Steuerpflichtigen nicht.

8) Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2010) § 7 Rz 222 ff; Burgstaller in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2009) § 7 Rz 234 ff; Doralt/Toifl in Doralt (Hrsg), EStG<sup>14</sup> § 2 Tz 186 ff; Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer<sup>48</sup> § 2 Rz 57 ff; J. Schlager/S. Schlager, Abweichendes Geschäfts- und Wirtschaftsjahr 55 ff; weiters EStR 2000, Rz 180 ff.

9) Vgl Nowotny in Straube (Hrsg), UGB II/RLG<sup>3</sup> § 193 Rz 11; J. Schlager/S. Schlager, Abweichendes Geschäfts- und Wirtschaftsjahr 113 ff; Zorn, Tendenzen des VwGH zum Maßgeblichkeitsprinzip, in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 179 (189 ff); derselbe in Hofstätter/Reichel (Hrsg), ESt<sup>32</sup> § 4 Rz 71.

10) Vgl Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht I<sup>2</sup> Rz 1/506, 121.

11) OGH 22. 6. 1995, 6 Ob 24/94.

12) Vgl Andrae, NZ 2003, 330; Kalss/Eckert, Der maßgebliche Zeitpunkt für die Änderung des Bilanzstichtages, NZ 2006, 353 (353).

13) Vgl Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht I<sup>2</sup> Rz 1/506, 121.

14) Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht I<sup>2</sup> Rz 1/506, 121.

ger.<sup>15)</sup> Im Schrifttum und auch von der Finanzverwaltung wird daher von einer Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts ausgegangen: Das in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag einer Kapitalgesellschaft festgelegte Geschäftsjahr soll maßgebend für das Steuerrecht sein.<sup>16)</sup> Daher setze die Änderung des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs nicht nur gewichtige betriebliche Gründe und die bescheidmäßige Zustimmung des Finanzamts, sondern auch eine Umstellung des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs voraus.<sup>17)</sup> Die Abhängigkeit des Steuerrechts vom Unternehmensrecht soll sogar so weit gehen, dass eine bescheidmäßige Zustimmung des Finanzamts, die ohne Vorbehalt der rechtzeitigen Abwicklung des Firmenbuchverfahrens erteilt wird, rechtswidrig ist, wenn die Umstellung des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs schlussendlich gar nicht ins Firmenbuch eingetragen wird.<sup>18)</sup>

Eine umgekehrte Maßgeblichkeit des Steuerrechts für das Unternehmensrecht wurde bislang hingegen nur vereinzelt vertreten. Dies ist wohl darauf zurückzuführen, dass dem Wortlaut des § 193 UGB eine solch umgekehrte Maßgeblichkeit schlichtweg nicht zu entnehmen ist. Es kann zwar aus steuerlichen Motiven zu einer Umstellung des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs kommen.<sup>19)</sup> Eine Übereinstimmung des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs und des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs ist nach dem Wortlaut des § 193 UGB und des § 2 Abs 5–7 EStG aber nicht erforderlich. Bei bloßer Betrachtung des Gesetzeswortlauts ist es daher tatsächlich denkbar, dass die Bilanzstichtage im Unternehmens- und Steuerrecht voneinander abweichen können.<sup>20)</sup> Dafür spricht auf den ersten Blick auch, dass ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vor den mit dem Strukturanpassungsgesetz 2006 (StruktAnpG 2006)<sup>21)</sup>

einhergehenden Rechtsänderungen nur bei *protokollierten* Gewerbetreibenden und buchführenden Land- und Forstwirten möglich war.<sup>22)</sup> Fehlte es an der notwendigen Eintragung im Firmenbuch, konnte es daher zu einem Auseinanderfallen des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs und des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs kommen.<sup>23)</sup> Allerdings unterlagen Steuerpflichtige, deren Firma nicht im Firmenbuch eingetragen war, gar nicht der Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG idF vor StruktAnpG 2006.<sup>24)</sup> In Wahrheit war es daher gar nicht notwendig, dass sich das steuerrechtliche Wirtschaftsjahr mit dem unternehmensrechtlichen Geschäftsjahr deckt, weil die – damals noch – handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dann überhaupt nicht maßgeblich für die steuerrechtliche Gewinnermittlung waren.

Die Wortlautinterpretation ist nur ein Element des methodischen Auslegungskanons. Abseits des nackten Gesetzeswortlauts finden sich nun aber durchaus Indizien, die für eine Übereinstimmung des Geschäfts- und Wirtschaftsjahres sprechen. So sind nach einem *formellen* Maßgeblichkeitsverständnis die unternehmensrechtlich bilanzierten Werte für Zwecke der steuerrechtlichen Gewinnermittlung zu übernehmen.<sup>25)</sup> Das formelle Maßgeblichkeitsprinzip legt daher eine Übereinstimmung der steuer- und unternehmensrechtlichen Bilanzstichtage zumindest nahe.<sup>26)</sup> Allerdings ist im Schrifttum nach wie vor umstritten, wie der Verweis des § 5 Abs 1 EStG auf die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu ver-

stehen ist.<sup>27)</sup> Zahlreiche Autoren vertreten mit durchaus überzeugenden Argumenten, dass § 5 Abs 1 EStG in Wahrheit ein *materielles* Maßgeblichkeitsverständnis zugrunde liegt. Demnach könnten bilanzielle Wahlrechte auch abweichend von der konkreten Unternehmensbilanz ausgeübt werden.<sup>28)</sup> Selbst bei zwingenden unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bedürfte es keiner Übernahme des konkreten unternehmensrechtlichen Wertansatzes. Vielmehr müsste den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nur „inhaltlich“ entsprochen werden.<sup>29)</sup> Daher bedürfte es nach einem solchen Verständnis auch keiner übereinstimmenden Bilanzstichtage in Unternehmens- und Steuerrecht. Da die Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips nach wie vor Gegenstand von Diskussionen ist,<sup>30)</sup> lassen sich daraus keine zwingenden Rückschlüsse auf die Interpretation des § 193 UGB und des § 2 Abs 5–7 EStG ziehen.

Für eine Deckungsgleichheit des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs mit dem steuerrechtlichen Wirtschaftsjahr lässt sich jedoch § 6 Z 13 Satz 1 EStG ins Treffen führen. Demnach sind im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss vorgenommene Zuschreibungen auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend und erhöhen den steuerlichen Gewinn.<sup>31)</sup> Die

15) Vgl Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), ESt<sup>48</sup> § 2 Rz 46; Jakom/Laudacher, EStG<sup>5</sup> (2012) § 2 Rz 178.  
 16) KStR 2013, Rz 413.  
 17) Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 7 Tz 213; weiters KStR 2013, Rz 413.  
 18) So noch KStR 2001, Rz 355; vgl auch Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 7 Tz 230; anders nunmehr offenbar KStR 2013, Rz 413.  
 19) So Hübner-Schwarzinger in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht § 193 Rz 49.  
 20) Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 7 Tz 205; Nowotny in Straube (Hrsg), UGB I/RLG<sup>3</sup> § 193 Rz 11; Zorn in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg), Maßgeblichkeit 189 f; derselbe in Hofstätter/Reichel (Hrsg), ESt<sup>32</sup> § 4 Rz 71.  
 21) BGBl I 2006/100; vgl dazu Mayr, UGB-AnpG 2006: wichtige Änderungen bei der

steuerrechtlichen Gewinnermittlung, RdW 2006, 245 (245 f); Novacek, Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die steuerliche Gewinnermittlung, ÖstZ 2007, 250 (250 ff).  
 22) Vgl dazu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 2 Tz 62.2.  
 23) VwGH 26. 4. 1989, 89/14/0015; VwGH 7. 9. 1990, 89/14/0286.  
 24) Vgl dazu Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 5 Tz 2; Quantschnigg, Steuerliche Stellung der neuen Erwerbsgesellschaft, ÖstZ 1990, 126 (127).  
 25) Vgl Doralt in Doralt (Hrsg), EStG<sup>11</sup> § 4 Tz 132; Doralt in Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I<sup>0</sup> (2012) 107 Tz 203 ff; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> (1993) 22; Novacek, Zur Maßgeblichkeit des Handelsrechts für die steuerliche Gewinnermittlung (Teil II), FJ 2001, 383 (386); Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 5 Tz 9; Ruppe, Auswirkungen einer Reform der Rechnungslegung auf die steuerliche Gewinnermittlung, in Egger/Ruppe (Hrsg), Reform der Rechnungslegung in Österreich (1987) 231 (240).  
 26) Vgl auch Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 7 Tz 213; Burgstaller in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG § 7 Rz 228.

27) Vgl zB Bertl/Eberhartinger/Hirschler, Maßgeblichkeit in Deutschland und Österreich: Historische Entwicklung – Aktuelle Entwicklung – Zukünftige Entwicklung, in Brähler/Lösel (Hrsg), Deutsches und internationales Steuerrecht, FS Djanani (2008) 740 (742); Göth, Gewinnermittlungsarten und Gesetzmäßigkeitsprinzip, in Gassner/Lechner (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 131 (140 ff); Wassermeyer, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes, in Doralt (Hrsg), Probleme des Steuerbilanzrechts, DStJG 14 (1991) 29 (30 ff).  
 28) Vgl Achatz, Maßgeblichkeitsprinzip, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner (2005) 81 (84 f); Beiser/Mayr, Einkommensteuergesetz 1988 (2002) § 5 Rz 4, 51; Eberhartinger, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung (2000) 177 ff; Lechner, Tendenzen im umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip, ÖstZ 1986, 306 (306 ff); Rief, Steuerliche Gewinnermittlung der Erwerbsgesellschaften, FJ 1990, 266 (267 ff); Tanzer, Zur Dogmatik des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 73 (77 ff); derselbe, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz, in Raupach (Hrsg), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, DStJG 7 (1984) 55 (89 ff).  
 29) Vgl mWn Titz, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft (2013) 27 f.  
 30) Vgl Titz, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft 26 ff.  
 31) Der Begriff der Zuschreibungen umfasst dabei die Rückgängigmachung von Investitionsfreibeträgen, der Übertragung stiller Reserven oder von

Bestimmung stellt dabei auf den unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren *Wirtschaftsjahrs* ab, obwohl dem Unternehmensrecht dieser Begriff völlig fremd ist. Vielmehr haben rechnungslegungspflichtige Unternehmer gem § 193 Abs 2 UGB für den Schluss eines jeden *Geschäftsjahrs* einen unternehmensrechtlichen Jahresabschluss zu erstellen. Der Gesetzgeber geht also offenbar davon aus, dass sich der in § 6 Z 13 Satz 1 EStG verwendete Begriff des Wirtschaftsjahrs mit dem unternehmensrechtlichen Geschäftsjahr deckt. Könnten steuerrechtliches Wirtschafts- und unternehmensrechtliches Geschäftsjahr nämlich voneinander abweichen, ginge der in § 6 Z 13 Satz 1 EStG normierte Verweis auf den unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahrs in einem solchen Fall ins Leere. Führt man diese Überlegungen fort, so könnte § 6 Z 13 Satz 1 EStG sogar eine über den Wortlaut hinausgehende Bedeutung beigemessen werden. Setzt die Bestimmung nämlich die Übereinstimmung des unternehmens- und steuerrechtlichen Bilanzstichtags voraus, könnte daraus abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber ganz generell von einer formellen Maßgeblichkeit ausgeht. Ein solches Verständnis des § 6 Z 13 Satz 1 EStG ginge aber wohl zu weit. Ebenso könnte nämlich vertreten werden, dass die Vorschrift bloß die Deckungsgleichheit des unternehmens- und steuerrechtlichen Bilanzierungszeitraums voraussetzt und darüber hinaus keine Rückschlüsse auf die Auslegung des in § 5 Abs 1 EStG normierten Maßgeblichkeitsprinzips zulässt.<sup>32)</sup>

Insgesamt lässt sich aus dem Gesetzeswortlaut und der -systematik kein zwingendes Ergebnis ableiten. So spricht zwar § 6 Z 13 Satz 1 EStG für eine Übereinstimmung des steuerrechtlichen Wirtschafts- und des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs. § 193 UGB und § 2 Abs 5–7 EStG deuten aber in die genau entgegengesetzte Richtung. Es ist daher zu untersuchen, ob sich aus der historisch-teleologischen Interpretation weitere Argumente gewinnen lassen.

Übertragungsrücklagen sowie die Aufwertung von Anlagegütern oder geringwertiger Wirtschaftsgüter. Vgl dazu Lang, Die Zuschreibungsmaßgeblichkeit nach § 6 Z 13 EStG 1988, in *Djanani/Kofler/Steckel* (Hrsg.), Anpassungsprozesse in Wirtschaft und Recht, FS Lexa (2002) 515 (523 f.).

32) Vgl dazu auch Lang in *Djanani/Kofler/Steckel* (Hrsg.), FS Lexa, 521 f.

### 3. Rechtshistorische Entwicklung des § 2 Abs 5–7 EStG

Die Möglichkeit eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs geht darauf zurück, dass bestimmte Steuerpflichtige ihre Bücher aufgrund außersteuerlicher Regelungen innerhalb eines vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraums führen können. Daher wurde bereits in § 29 dEStG 1920<sup>33)</sup> festgelegt, dass „[a]n Stelle des Kalenderjahrs [...] für die Feststellung des Einkommens aus Gewerbe und Bergbau sowie aus Land- und Forstwirtschaft das Wirtschafts- (Betriebs-) Jahr [tritt], falls der Steuerpflichtige ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschafts- (Betriebs-) Jahr angenommen hat“. Begründet wurde diese Regelung mit andernfalls bestehenden praktischen Schwierigkeiten in der Durchführung:<sup>34)</sup> „Die praktische Durchführung des Grundsatzes, daß das steuerbare Einkommen stets nach dem Ergebnis des letzten Kalenderjahres zu bemessen ist, würde zu Schwierigkeiten führen, wenn der Steuerpflichtige ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (Betriebsjahr) hat. Daher soll, wenn diese Voraussetzung vorliegt, das steuerbare Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus Gewerbe und Bergbau nach dem Ergebnis des Wirtschaftsjahres festgestellt werden, dessen Ergebnisse zur Zeit der Veranlagung festgestellt werden können.“

Die Regelung wurde auch in § 10 Abs 1 lit b dEStG 1925 weitergeführt:<sup>35)</sup> „Steuerabschnitt ist [...] bei Gewerbetreibenden, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu

*führen verpflichtet sind oder, ohne dazu verpflichtet zu sein, Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs tatsächlich führen, das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen; [...].“* Aus den Erläuterungen zum dEStG 1925 geht ausdrücklich hervor, dass mit dem Begriff „Wirtschaftsjahr“ auf den sonst üblichen Begriff „Geschäftsjahr“ Bezug genommen wird:<sup>36)</sup> „Bei Gewerbetreibenden soll sich der Steuerabschnitt nach dem Wirtschaftsjahr richten, wenn es sich um Vollkaufleute handelt, d. h. um Gewerbetreibende, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen verpflichtet sind; Voraussetzung ist, daß sie regelmäßig Abschlüsse machen. Der Entwurf verwendet den Ausdruck Wirtschaftsjahr auch in allen den Fällen, in denen bisher die Bezeichnung Geschäftsjahr üblich war.“ Mit dem Begriff des Wirtschaftsjahrs ist also in Wirklichkeit (auch) das unternehmensrechtliche Geschäftsjahr gemeint. Die unterschiedliche Terminologie resultiert wohl daraus, dass der Begriff des Geschäftsjahrs bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die gem § 2 Abs 5 EStG ebenfalls ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben dürfen, nicht relevant war, sondern die Bezeichnung „Betriebsjahr“ verwendet wurde.<sup>37)</sup> Der Gesetzgeber wollte mit dem (Ober-)Begriff des Wirtschaftsjahrs offenbar sowohl auf die rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende als auch auf die für buchführende Land- und Forstwirte übliche Bezeichnung abstellen. Für Gewerbetreibende zeigt sich dies auch darin, dass der Begriff des Wirtschaftsjahrs in § 2 Abs 5 Z 2 dEStG 1934 als „der Zeitraum, für den [Gewerbetreibende] regelmäßig Abschlüsse machen“, definiert wird.<sup>38)</sup> Demnach sollte sich das Wirtschaftsjahr bei rechnungslegungs-

33) dRGBI 57/1920, 359 (370). Die Relevanz des deutschen Rechts ergibt sich daraus, dass das österreichische Einkommensteuerrecht in weiten Teilen auf deutsche Regelungen zurückgeht (vgl zur historischen Entwicklung mwN Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen [2004] 27 ff.). So wurde durch das Rechts-Überleitungsgesetz 1945 (StGBI 6/1945) und das Gesetz über die Anwendung der Vorschriften über die öffentlichen Abgaben von 1945 (StGBI 12/1945) das formelle und materielle deutsche Steuerrecht, das im Zuge des Anschlusses Österreichs an Deutschland eingeführt wurde, in den österreichischen Rechtsbestand übernommen. Vgl dazu Ondraczek, Die Austrifizierung des Abgabenerichters, JBl 1959, 357 (357 ff.); Ruppe, Wichtige Besonderheiten des deutschen Steuerrechts – Ein Vergleich mit dem deutschen Steuerrecht, StuW 1982, 71 (71 f.).

34) Deutsche Nationalversammlung 1919, Drucksache Nr 1624 vom 28. 11. 1919, 51.

35) Ziel war weiterhin (vgl Reichstag III. Wahlperiode 1924/25, Drucksache Nr 794 vom 27. 4. 1925, 12), dass „[d]ie Steuergesetzgebung [...] in solche wirtschaftlichen Vorgänge nicht störend eingreift, sondern sich ihnen umgekehrt, soweit es mit den Interessen des Fiskus vereinbar ist, anschließen [soll]“.

36) Reichstag III. Wahlperiode 1924/25, Drucksache Nr 795 vom 27. 4. 1925, 42.

37) Siehe zB die für landwirtschaftliche Brennereien relevante Bestimmung des § 25 iVm § 40d BranntweinmonopolG (dRGBI I 1922, 405 [409 und 413]), den § 1 des Bundesgesetzes vom 18. Mai 1949, betreffend Erhöhung der Überwachungsgebühr für die monopolfreie Branntweinerzeugung zum Hausbedarf (BGBl 1949/111), die für die Viehwirtschaft einschlägige Regelung des § 14 Abs 2 ViehwirtschaftsG (BGBl 1976/258) oder § 1 Abs 2 und Abs 4, § 3 und § 7 Abs 1 RindermastförderungsG (BGBl 1953/139).

38) Bis zum EStG 1988 war diese Definition auch noch in § 2 Abs 5 EStG Satz 2 idF vor EStG 1988 enthalten. Die mit dem EStG 1988 vorgenommenen Änderungen waren in diesem Zusammenhang jedoch primär sprachlicher Natur (vgl ErlRV 621 BlgNR 17. GP 63). Es ist daher nach wie vor davon auszugehen, dass der Begriff des Wirtschaftsjahrs auf das unternehmensrechtliche Geschäftsjahr abstellt.

pflichtigen Gewerbetreibenden mit dem Zeitraum der Jahresabschlusserstellung decken. Die historische Entwicklung des § 2 Abs 5–7 EStG deutet also zunächst darauf hin, dass der steuerrechtliche Gewinnermittlungszeitraum bei buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden dem unternehmensrechtlichen Geschäftsjahr entsprechen soll.

Dennoch stellt sich die Frage, ob das Wirtschaftsjahr nicht im Einzelfall vom Geschäftsjahr abweichen kann. Schließlich bedarf es gem § 2 Abs 7 EStG für eine nachträgliche Änderung des Wirtschaftsjahrs gewichtiger betrieblicher Gründe und der bescheidmäßigen Zustimmung des Finanzamts, während ein Wechsel des unternehmensrechtlichen Bilanzstichtags nach dem Wortlaut des § 193 UGB grundsätzlich keinerlei Einschränkungen unterliegt.<sup>39)</sup> Die Notwendigkeit einer bescheidmäßigen Zustimmung des Finanzamts fand mit § 2 Abs 5 EStG idF EStG 1972 Eingang ins Gesetz. Damit sollte „vorgebeugt werden, daß ein Wechsel des Gewinnermittlungszeitraums allein aus Steuerersparnisgründen und nicht aus dem Grund, aus dem ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr zugelassen ist (Erleichterung der Bilanzerstellung), erfolgt“.<sup>40)</sup> Nach den Gesetzesmaterialien zielte der Gesetzgeber nicht bewusst darauf ab, eine Möglichkeit für ein vom unternehmensrechtlichen Geschäftsjahr abweichendes Wirtschaftsjahr zu schaffen. Einerseits wäre es daher denkbar, dass sich die Einschränkungen des § 2 Abs 7 EStG mittelbar auch auf das Unternehmensrecht auswirken.<sup>41)</sup> Geht man nämlich davon aus, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff „Wirtschaftsjahr“ auf den Zeitraum der Erstellung des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses abstellt, müsste eine Änderung des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs auch eine Änderung des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs nach sich ziehen. Die Umstellung des Geschäftsjahrs auf einen anderen Stichtag unterliegt nach § 193 UGB zwar keinen expliziten Einschränkungen. Jedoch ist ein vom Kalenderjahr abweichendes

Wirtschaftsjahr bei rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden gem § 2 Abs 7 EStG nur dann zulässig, „wenn gewichtige betriebliche Gründe vorliegen und das Finanzamt vorher bescheidmäßig zugestimmt hat“. Vor diesem Hintergrund wäre es daher denkbar, dass die bescheidmäßige Zustimmung des Finanzamts auch für die Umstellung des Geschäftsjahrs erforderlich ist.<sup>42)</sup> Andererseits könnte aber ebenso vertreten werden, dass sich der Gesetzgeber durch die mit dem EStG 1972 vorgenommenen Rechtsänderungen von einer bis dahin bestehenden Übereinstimmung des unternehmensrechtlichen Geschäfts- und des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs verabschiedet hat. Damit bleibt die Rechtsfrage letzten Endes jedoch offen: Der Wortlaut des § 6 Z 13 EStG spricht zwar für eine Übereinstimmung des unternehmensrechtlichen Geschäfts- und des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs. Dieses Argument allein vermag aber nicht zu überzeugen, zumal der Wortlaut der §§ 193 UGB und 2 Abs 5–7 EStG in eine andere Richtung deutet und die Rechtshistorie beide Auslegungsvarianten zulässt.

#### 4. Fazit

Die von *Reich-Rohrwig* vertretene These, wonach eine Umstellung des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs, die zugleich eine Änderung des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs bewirkt, nur mit bescheidmäßiger Zustimmung des Finanzamts möglich ist,<sup>43)</sup> spiegelt sich im Gesetzeswortlaut des § 193 UGB nicht wider. Dennoch verlangten in der Vergangenheit auch manche Firmenbuchgerichte für die Umstellung des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs die bescheidmäßige Zustimmung des Finanzamts. Historisch lässt sich eine solche Auffassung auch durchaus begründen. Schließlich hat der Gesetzgeber die Möglichkeit eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs allein deshalb geschaffen, um praktische Schwierigkeiten zu vermeiden, die mit einem vom unternehmensrechtlichen Geschäftsjahr abweichenden steuerrechtlichen Gewinn-

ermittlungszeitraum verbunden wären.<sup>44)</sup> Es würde dieser gesetzgeberischen Intention widersprechen, wenn das unternehmensrechtliche Geschäftsjahr umgestellt werden könnte, ohne dass zugleich eine Änderung des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs erfolgt. Allerdings können die mit dem EStG 1972 vorgenommenen Rechtsänderungen, wonach die Umstellung des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs der bescheidmäßigen Zustimmung des Finanzamts bedarf, auch so gedeutet werden, dass zumindest seither keine Übereinstimmung des unternehmens- und steuerrechtlichen Bilanzstichtags mehr bestehen muss. Dieser Auffassung folgt offenbar der OGH, wengleich auf die historische Entwicklung in der Rechtsprechung bislang nicht ausdrücklich eingegangen wurde.

Letztlich haben es die Steuerpflichtigen aber auch nach dieser Auffassung weitestgehend selbst in der Hand, die Übereinstimmung des unternehmens- und steuerrechtlichen Bilanzierungszeitraums sicherzustellen. Liegen nämlich betriebliche Gründe vor,<sup>45)</sup> aufgrund derer eine Änderung des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs vorgenommen werden soll, wird es wohl aus denselben Gründen sinnvoll und nach Auffassung der Finanzverwaltung sogar erforderlich sein,<sup>46)</sup> auch das unternehmensrechtliche Geschäftsjahr umzustellen. Verzichtet ein rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender trotz bereits erfolgter Umstellung des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahrs darauf, die bescheidmäßige Zustimmung des Finanzamts zur Änderung des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs einzuholen, so nimmt er die Mühen, zwei unterschiedliche Rechenwerke zu führen, freiwillig auf sich. Daher steht dem Auseinanderfallen von unternehmensrechtlichem Geschäfts- und steuerrechtlichem Wirtschaftsjahr in diesem Fall auch die historische Intention des Gesetzgebers nicht entgegen. Der Steuerpflichtige hat es schließlich selbst in der Hand, den damit verbundenen Zusatzaufwand zu vermeiden. Eine „unbeabsichtigte“ Abweichung zwischen

39) Zu den im Schrifttum vorgebrachten Einschränkungen vgl. *Hübner-Schwarzinger* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht § 193 Rz 50; *Nowotny* in *Straube* (Hrsg), UGB II/RLG<sup>3</sup> § 193 Rz 11; *derselbe*, Zuständigkeit für Änderung des Geschäftsjahrs, RdW 1992, 394 (394); *Winkeljohann/Klein* in *Ellrott/Förschle/Grottel/Kozikowski/Schmidt/Winkeljohann* (Hrsg), Beck'scher Bilanz-Kommentar<sup>8</sup> § 240 Anm 63.

40) ERI/V 474 BlgNR 23. GP 55.

41) So *Reich-Rohrwig*, Das österreichische GmbH-Recht I<sup>2</sup> Rz 1/506, 121.

42) Der Gesetzgeber hätte diese Einschränkung zwar unmittelbar in § 193 UGB integrieren können. § 2 Abs 7 EStG ist aber auch für buchführende Land- und Forstwirte einschlägig, die gerade keinen unternehmensrechtlichen Jahresabschluss erstellen und daher der Regelung des § 193 UGB gar nicht unterworfen sind.

43) *Reich-Rohrwig*, Das österreichische GmbH-Recht I<sup>2</sup> Rz 1/506, 121.

44) Deutsche Nationalversammlung 1919, Drucksache Nr 1624 vom 28. 11. 1919, 51.

45) Vgl dazu *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 7 Tz 226 f; *Burgstaller* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG § 7 Rz 233; *Doralt/Toifl* in *Doralt* (Hrsg), EStG<sup>14</sup> § 2 Tz 186/1; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG<sup>5</sup> § 2 Rz 58 f; *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer<sup>17</sup> § 7 Rz 235; *Jakom/Laudacher*, EStG<sup>5</sup> § 2 Rz 179.

46) KStR 2013 Rz 413; vgl auch *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 7 Tz 213.

unternehmens- und steuerrechtlichem Bilanzierungszeitraum wäre somit – folgt man der Auffassung des OGH – nur dann denkbar, wenn zunächst das unternehmensrechtliche Geschäftsjahr geändert

wird, die Zustimmung des Finanzamts zur Änderung des steuerrechtlichen Wirtschaftsjahrs aber unterbleibt, weil nach Ansicht der Behörde keine ausreichenden betrieblichen Gründe für eine Umstellung

des steuerrechtlichen Gewinnermittlungszeitraums vorliegen.<sup>47)</sup>

47) Vgl. *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 7 Tz 229; weiters BMF 19. 8. 1997, RdW 1997, 636 (636).



Foto privat

**Der Autor:**

Mag. Dr. Christoph Marchgraber ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang und Mag. Martina Gruber für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

**Kontakt:** christoph.marchgraber@wu.ac.at