

AUTONOME PROVINZ  
BOZEN - SÜDTIROL

Deutsches  
Bildungsressort  
Bereich Innovation und Beratung



PROVINCIA AUTONOMA  
DI BOLZANO - ALTO ADIGE

Dipartimento formazione  
e istruzione tedesca  
Area innovazione e consulenza

**Betriebswirtschaftslehre**

# **Jahresabschluss und Besteuerung der Unternehmen**

## ***Teil 2 - Besteuerung der Unternehmen***

Lernunterlage erstellt im Auftrag des  
Deutschen Bildungsressorts - Innovation und Beratung  
Überarbeitete Ausgabe September 2018

**Schülerversion mit Übungen**

**Autor: Dr. Friedrich Nöckler**

<b>3. Die Besteuerung der Unternehmen</b>	54
3.1. Allgemeine Grundsätze	54
3.1.1. <i>Steuern auf Einkommen und Wertschöpfung der Unternehmen</i>	54
3.1.2. <i>Steuerliche Grundprinzipien zum Unternehmereinkommen</i>	54
3.2. Die Ermittlung der Steuergrundlage IRPEF und IRES	55
3.2.1. <i>Begriffe und Vorgangsweise</i>	55
3.2.2. <i>Änderungen im Zusammenhang mit Anlagegütern</i>	56
a) <i>Abschreibung des Firmenwerts</i>	56
b) <i>Abschreibung von Gebäuden (Grundstückswert integriert)</i>	56
c) <i>Abschreibung von Telefonanlagen und Mobiltelefonen</i>	56
d) <i>Abschreibung von Personenkraftwagen</i>	56
e) <i>Mehrerlöse aus Anlagenverkäufen (mit Aufteilung auf 5 Jahre)</i>	57
f) <i>Mehrerlös aus dem Verkauf eines PKW's (keine Aufteilung auf 5 Jahre)</i>	57
g) <i>Mindererlöse aus dem Verkauf eines PKW's</i>	57
h) <i>Leasing eines PKW's mit beschränkter Absetzbarkeit</i>	58
i) <i>Leasing eines Anlagegutes mit kürzerer Leasingdauer (als steuerlich)</i>	58
j) <i>Reparatur- und Instandhaltungsaufwände über der 5%-Grenze</i>	59
k) <i>Höhere Abschreibungssätze als steuerlich vorgesehen</i>	60
l) <i>Förderung "Tremonti-ter"</i>	60
m) <i>Förderung für Investitionen - Maxi-Abschreibung 2016-2017 (140%)</i>	60
3.2.3. <i>Änderungen im Zusammenhang mit Forderungen</i>	61
3.2.4. <i>Änderungen im Zusammenhang mit kassierten Dividenden</i>	61
3.2.5. <i>Änderungen im Zusammenhang mit Aufwänden für PKW's</i>	62
3.2.6. <i>Änderungen im Zusammenhang mit Telefonspesen - Internet</i>	62
3.2.7. <i>Änderungen für die absetzbare Wertschöpfungssteuer IRAP (10%)</i>	62
3.2.8. <i>Änderungen im Zusammenhang mit Verwalterentgelten</i>	63
3.2.9. <i>Änderungen im Zusammenhang mit Restaurantspesen</i>	63
3.2.10. <i>Änderungen im Zusammenhang mit Repräsentationsspesen</i>	63
3.2.11. <i>Änderungen im Zusammenhang mit Zinsen (nur für Kapitalgesellschaften)</i>	64
3.2.12. <i>Einige weitere Änderungen in der Übersicht</i>	64
3.3. Die Berechnung der IRPEF (Einzelunternehmen und Personengesellschaften)	65
3.3.1. <i>Allgemeines zur IRPEF und Berechnungsschema</i>	65
3.3.2. <i>Berechnungsbeispiel zur IRPEF (Akonti, Saldo)</i>	66
3.3.3. <i>Buchungen im Zusammenhang mit der IRPEF</i>	67
3.4. Die Berechnung der IRES	68
3.4.1. <i>Allgemeines zur IRES</i>	68
3.4.2. <i>Berechnungsschema IRES</i>	69
3.4.3. <i>Berechnungsbeispiel zur IRES</i>	69
3.4.4. <i>Verbuchung der IRES (Akonti und Saldo)</i>	70
3.5. Die Wertschöpfungssteuer IRAP	71
3.5.1. <i>Die Ermittlung der Steuergrundlage für die IRAP</i>	71
3.5.2. <i>Berechnungsschema IRAP (laut Steuererklärung)</i>	72
3.5.3. <i>Steuersätze</i>	72
3.5.4. <i>Abzug für unbefristet beschäftigte Arbeitnehmer (cuneo fiscale)</i>	73
3.5.5. <i>Berechnungsbeispiel zur IRAP (ausgehend vom Bruttowert der Produktion)</i>	74
3.5.6. <i>Verbuchung der IRAP</i>	74
3.6. <i>Übung zur Besteuerung von Kapital-/ Personengesellschaften (GmbH + OHG)</i>	75
<b>4. Die latenten Steuern</b>	78
4.1. <i>Begriff "latente Steuern"</i>	78
4.2. <i>Berechnung und Verbuchung der latenten Steuern (einfaches Beispiel)</i>	79
<b>5. Buchführungssysteme</b>	82
5.1. <i>Pauschalssystem für Kleinunternehmen (contribuenti minimi)</i>	82
5.2. <i>Kassaprinzip für die "vereinfachte Buchführung"</i>	83
<b>6. Neuerungen 2017 und Besonderheiten des italienischen Steuersystems</b>	84
<b>7. Übungen zum Jahresabschluss mit Berücksichtigung steuerlicher Aspekte</b>	86

### 3. Die Besteuerung der Unternehmen

#### 3.1. Allgemeine Grundsätze

Für den Jahresabschluss gelten die **handelsrechtlichen** Wertansätze, ergänzt durch nationale (OIC) und internationale Rechnungslegungsrichtlinien (IAS/IFRS).

Bereits öfters wurde auf **steuerliche** Einschränkungen hinsichtlich Bewertungen und Absetzbarkeit der Aufwände hingewiesen. Diese Bestimmungen, die wir im **Einheitstext für die direkten Steuern** (TUIR - Testo Unico Imposte Dirette) finden, wirken sich auf die Ermittlung der Steuergrundlagen und die Berechnung der verschiedenen Steuern aus.

##### 3.1.1. Steuern auf Einkommen und Wertschöpfung der Unternehmen

In erster Linie ist die Rechtsform für die Besteuerung ausschlaggebend; aber auch das gewählte Buchhaltungssystem wirkt sich teilweise auf die anzuwendenden Steuern aus.

###### a) IRPEF - Steuer auf das Einkommen der physischen Personen (progressiv)

Die Einkommen (Steuerge Gewinn) von Einzelunternehmen und Personengesellschaften unterliegen dieser progressiven Steuer.

Wahlweise können auch Gesellschafter kleiner GmbH's die "IRPEF" anstelle der "IRES" anwenden (Transparenz- oder Durchgriffsbesteuerung).

###### b) IRES - Steuer auf das Einkommen der juristischen Personen (proportional)

Betrifft die Gewinne der Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) und der Genossenschaften.

Auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften können für die IRES anstelle der IRPEF optieren, vorausgesetzt die Gewinne werden nicht entnommen.

###### c) IRI - Steuer auf das Einkommen der Unternehmen (proportional)

Betrifft die Gewinne der Einzelunternehmen und Personengesellschaften (ab 2018)

###### d) IRAP - Regionale Wertschöpfungssteuer (proportional)

Betrifft gleichermaßen alle Rechtsformen; die Berechnungsmodalitäten sind jedoch von der Buchführungsmethode abhängig. Kleinstunternehmen (minimi) sind davon befreit.

###### e) Ersatzsteuern (imposte sostitutive) kommen für das neue Pauschalssystem ("Kleinstunternehmen" innerhalb bestimmter Umsatzgrenzen) zur Anwendung. Der Steuersatz beträgt ab 2015 lediglich 15%. Bei neuen Initiativen Reduzierung auf 5% für die ersten 3 Jahre.

##### 3.1.2. Steuerliche Grundprinzipien zum Unternehmereinkommen

- Die in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Aufwände müssen mit der betrieblichen Tätigkeit, aus der die Erträge hervorgehen, eng zusammenhängen.
- Die steuerlichen Bestimmungen sehen in vielen Fällen das **Kompetenzprinzip** vor; allerdings gibt es auch Ausnahmen (z.B. **Kassaprinzip** für Vergütungen der Verwalter).
- Die Aufwände müssen ausreichend **dokumentiert** sein (wenige Ausnahmen).
- Die Aufwände müssen buchhalterisch erfasst und in der Erfolgsrechnung des entsprechenden Jahres ausgewiesen werden. Absetzbar sind Aufwände auch,
  - ✓ wenn sie aus Erfolgsrechnungen der Vorjahre hervorgehen, und aufgrund steuerlicher Bestimmungen auf Folgejahre zu verteilen sind;
  - ✓ wenn steuerliche Bestimmungen die Absetzbarkeit vorsehen, ohne die Erfassung in der Erfolgsrechnung zu verlangen.
- Die Einkommenssteuern (IRPEF, IRES) stellen keine absetzbaren Aufwände dar. Die gezahlte IRAP hingegen vermindert die Steuergrundlagen IRPEF oder IRES teilweise.

## 3.2. Die Ermittlung der Steuergrundlage IRPEF - IRES - IRI

### 3.2.1. Begriffe und Vorgangsweise

Wie schon erwähnt muss der Handelsgewinn an die steuerlichen Bestimmungen angepasst werden. Dies geschieht in der Steuererklärung (PF, SP, SC) durch die Eintragung gewinnerhöhender und gewinnvermindernder Posten.

#### ÜBERGANG HANDELSGEWINN - STEUERGRUNDLAGE

**HANDELSGEWINN VOR STEUERN** (Gewinn laut Bilanz - Zivilrecht)

+ **GEWINNERHÖHENDE POSTEN**

- **GEWINNVERMINDERNDE POSTEN**

= **STEUERGRUNDLAGE** (für Einkommenssteuern IRPEF oder IRES)

**Gewinnerhöhende Posten** ergeben sich

- ✓ durch **Aufwände**, die im Abschlussjahr **steuerlich nicht** oder **nur teilweise absetzbar** sind, in der Erfolgsrechnung den Gewinn jedoch zur Gänze vermindert haben (z.B. im Zusammenhang mit PKW's, Telefon usw.);
- ✓ durch anteilige **Erträge aus Vorjahren**, deren Besteuerung auf die Folgejahre verteilt werden konnte (z.B. steuerlich verteilte Mehrerlöse).

**Gewinnvermindernde Posten:**

- ✓ **Nicht** oder nur **teilweise zu versteuernde** Erträge, die in der Erfolgsrechnung in voller Höhe aufscheinen, werden in der Steuererklärung vom Handelsgewinn abgezogen. Sie entstehen oft im Zusammenhang mit Erträgen, denen Aufwände gegenüberstehen, die in der Vergangenheit nicht absetzbar waren (z.B. Auflösung von Rückstellungen, Mehrerlöse aus dem Verkauf von PKW's usw.).
- ✓ Aufwände, deren Absetzbarkeit sich auf mehrere Jahre verteilt (z.B. die Reparaturaufwände über der 5%-Grenze in den 5 Folgejahren).
- ✓ Durch Gesetze vorgesehene Begünstigungen, die in der Buchhaltung nicht erfasst werden (z.B. die verschiedenen Tremonti-Förderungen der Vergangenheit, die Maxi-Abschreibung im Ausmaß von 140%, ...).

#### Zeitliche Auswirkung der Änderungen

Wir unterscheiden:

- **Einmalige (definitive) Änderungen**, die sich nur auf die Steuererklärung eines einzigen Geschäftsjahres beziehen. Beispiele sind alle Aufwände und Erträge, die überhaupt nicht absetzbar bzw. zu versteuern sind und keine Auswirkung auf nachfolgende Jahre haben.
- **Temporäre Abweichungen**, die sich auf die Steuergrundlage mehrerer Geschäftsjahre beziehen und somit wieder ausgeglichen werden. Beispiele sind Aufwände und Erträge, für welche das Steuerrecht die Aufteilung auf mehrere Jahre verlangt bzw. ermöglicht.

In diesem Zusammenhang entstehen "**latente Steuern**" (aufgeschobene oder vorgezogene).

### 3.2.1. Änderungen im Zusammenhang mit Anlagegütern

#### a) Abschreibung des Firmenwerts

z.B.: durch den Kauf eines Unternehmens entsteht ein Firmenwert von € 180.000,00

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Abschreibung ist auf maximal <b>5 Jahre</b> zu verteilen Abschreibung der ersten 5 Jahre 20% von € 180.000,00 = 36.000,00	Abschreibung ist auf mindestens <b>18 Jahre</b> zu verteilen Abschreibung - Gesamtzeitraum € 180.000,00 / 18 = 10.000,00	26.000,00	
Restperiode - keine Abschreibung	für Restperiode 1/18 absetzbar (13x)		10.000,00

#### b) Abschreibung von Gebäuden (Grundstückswert integriert)

Die Bilanz enthält ein Verwaltungsgebäude ohne getrennte Angabe des Grundstückswertes.

Anschaffungswert: 1.000.000 Abschreibungssatz: 3% (zivil- und steuerrechtlich)

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Abschreibung wird vom ganzen Anschaffungswert berechnet  gebuchte Abschreibung 3% von € 1.000.000,00 = 30.000,00	Der Grundstückswert ist pauschal mit 20% abzuziehen (30% für Produktionsgebäude) absetzbare Abschreibung 3% von € 800.000,00 = 24.000,00	6.000,00	

#### c) Abschreibung von Telefonanlagen und Mobiltelefonen

Anschaffungswert: 20.000,00 Abschreibungssatz: 20% (zivil- und steuerrechtlich)

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Für betrieblich genutzte Güter wird die volle Abschreibung gerechnet  Abschreibung 20% von € 20.000,00 = 4.000,00	Ausmaß der Abschreibung 80% des Anschaffungswertes  Abschreibung 20% von 80% von € 20.000,00 = 3.200,00	800,00	

#### d) Abschreibung von Personenkraftwagen

Anschaffungswert: 50.000,00 Abschreibungssatz: 25% (zivil- und steuerrechtlich)

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Für betrieblich genutzte Güter wird die volle Abschreibung gerechnet  Abschreibung 25% von € 50.000,00 = 12.500,00	Ausmaß der Abschreibung 25% von <b>20%</b> von max. € 18.075,99  Abschreibung 25% von 20% von € 18.075,99 = 903,80	11.596,20	

**e) Mehrerlöse aus Anlagenverkäufen (mit Aufteilung auf 5 Jahre)**

z.B.: durch den Verkauf einer Maschine entsteht ein Mehrerlös von € 20.000,00

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Der erzielte Mehrerlös ist ein kompetenzmäßiger Ertrag des abzuschließenden Jahres  Ertrag in der Erfolgsrechnung (Mehrerlöse aus Anlagenverkäufen) = 20.000,00	Die Besteuerung des Mehrerlöses kann auf 5 Jahre (inklusive Abschlussjahr) verteilt werden, (Mindestnutzung 3 volle Jahre) zu versteuernder Betrag / Jahr € 20.000,00 / 5 = 4.000,00	4.000,00	20.000,00
	restliche 4 Fünftel in 4 Folgejahren	4.000,00	

**f) Mehrerlös aus dem Verkauf eines PKW's mit beschränkter Absetzbarkeit (ohne Aufteilung)**

z.B.: durch den Verkauf eines PKW's entsteht ein Mehrerlös von € 15.000,00

Die Abschreibung war nur in beschränktem Ausmaß absetzbar (ab 2013 20% von € 18.075,99)

Der Mehrerlös ist im selben Ausmaß zu versteuern, wie die Abschreibung absetzbar war.

**Berechnung:** Anschaffungswert: 50.000,00  
 Absetzbarer Betrag: 3.615,20 (20% von € 18.075,99)  
 Absetzbarkeit in %: 7,23040% (3.615,20 x 100 / 50.000)

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Der erzielte Mehrerlös ist ein kompetenzmäßiger Ertrag des abzuschließenden Jahres  Ertrag in der Erfolgsrechnung (Mehrerlöse aus Anlagenverkäufen) = 15.000,00	Der Mehrerlös ist im selben Ausmaß zu versteuern, wie die Abschreibung absetzbar war  zu versteuernder Betrag € 15.000,00 x 7,23040% = 1.084,56		13.915,44

**g) Mindererlöse aus dem Verkauf eines PKW's mit beschränkter Absetzbarkeit**

z.B.: durch den Verkauf eines PKW's entsteht ein Mindererlös von € 6.000,00

Die Abschreibung war nur in beschränktem Ausmaß absetzbar (ab 2013 20% von € 18.075,99)

Der Mindererlös ist im selben Ausmaß wie die Abschreibung absetzbar.

**Berechnung:** Anschaffungswert: 60.000,00  
 Absetzbarer Betrag: 3.615,20 (20% von € 18.075,99)  
 Absetzbarkeit in %: 6,02533% (3.615,20 x 100 / 60.000)

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Der erzielte Mindererlös ist ein kompetenzmäßiger Aufwand des abzuschließenden Jahres  Aufwand in der Erfolgsrechnung (Mindererlöse aus Anlagenverkäufen) = 6.000,00	Der Mindererlös ist im selben Ausmaß wie die Abschreibung absetzbar  absetzbarer Betrag € 6.000,00 x 6,02533% = 361,52	5.638,48	

**h) Leasing eines PKW's mit beschränkter Absetzbarkeit**

Der absetzbare Leasingaufwand hängt vom Kaufpreis des Fahrzeuges ab.

<b>Beispiel eines Leasingvertrages:</b>	Kaufpreis des PKW's	44.000,00
(am 01/08/n0)	Gesamter Leasingaufwand	48.000,00
	Leasingdauer gesamt	48 Monate
	Leasingdauer im Jahr n0	5 Monate

**Berechnung der steuerlichen Absetzbarkeit (im Fall des Kaufs)**

Kaufpreis des PKW's (laut Leasingvertrag)	44.000,00	
Steuerliches Maximum	18.075,99	
Steuerliches Maximum in Prozent	41,082%	(Maximum x 100 / Kaufpreis)

Leasingaufwand gesamt	48.000,00	
Steuerliches Maximum für Leasing	19.719,36	(entspricht 41,082% des Leasingaufwandes)
Absetzbares Leasing (20,00%) Jahr n0	410,82	(Maximum x 20% / 48 x 5 Monate des Jahres)

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Der Leasingaufwand ist laut Kompetenzprinzip gleichmäßig auf die Dauer des Vertrages zu verteilen  Aufwand in der Erfolgsrechnung (48.000 / 48 Monate x 5 Monate) = 5.000,00	Absetzbar sind 20,00% des steuerlichen Maximums, anzupassen an die Leasingdauer im Jahr n0  absetzbarer Betrag (19.719,36 x 20,00% / 48 x 5 Monate) = 410,82	4.589,18	

**i) Leasing eines Nutzfahrzeuges mit kurzer Leasingdauer**

<b>Daten Leasingvertrag:</b>	Gesamter Leasingaufwand	60.000,00
(Abschluss: 01/01/n1)	Leasingdauer gesamt	24 Monate
	Abschreibungsdauer (Satz = 20%)	60 Monate (100/20=5 Jahre)
	steuerliche Leasingdauer (1/2)	30 Monate
	Leasingdauer im Jahr n1	12 Monate

**Neuerung:** *Leasingaufwände sind absetzbar, auch wenn deren Dauer unter der steuerlichen **Mindestdauer** liegt. Es ergeben sich jedoch gewinnverändernde Posten in den Steuererklärungen.*

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Leasingaufwand wird gleichmäßig auf die Vertragsdauer (24 M.) verteilt Leasingaufwand Jahr n1 € 60.000 / 24 x 12 = 30.000,00	Für die steuerliche Absetzbarkeit gilt die steuerliche Leasingdauer absetzbarer Aufwand Jahr n1 € 60.000 / 30 x 12 = 24.000,00	6.000,00	
Leasingaufwand Jahr n2 € 60.000 / 24 x 12 = 30.000,00	absetzbarer Aufwand Jahr n2 € 60.000 / 30 x 12 = 24.000,00	6.000,00	
Jahr n3 - kein Leasingaufwand	Jahr n3: € 60.000 / 30 x 6 = 12.000,00		12.000,00

**j) Reparatur- und Instandhaltungsaufwände über der 5%-Grenze**

Das Steuerrecht sieht Einschränkungen hinsichtlich der Absetzbarkeit der ordentlichen Reparatur- und Instandhaltungsaufwände vor.

Jährlich sind die Reparatur- und Instandhaltungsaufwände im Ausmaß von nur 5% des Anschaffungswertes der materiellen Anlagegüter absetzbar, die zu Beginn des Geschäftsjahres im Abschreibungsregister aufscheinen.

Zu berücksichtigen sind die **steuerlichen Anschaffungswerte** (z.B. Telefonanlagen zu 80%, PKW's zu 20% von € 18.075,99, ).

Die **Berechnungsgrundlage** für die 5%-Grenze wird wie folgt ermittelt:

Anschaffungswert materielles Anlagevermögen am 01.01. des Geschäftsjahres

- Anschaffungswert der Anlagegüter, für welche Wartungsverträge bestehen

= **Berechnungsgrundlage für die 5%-Grenze**

**Anlagenankäufe** und **Anlagenverkäufe** des Jahres sind für die Berechnungsgrundlage **nicht** mehr zu berücksichtigen (vorher auf Tage zu bemessen).

**Beispiel zur Ermittlung der Berechnungsgrundlage :**

01/01/n0	AW gesamtes materielles Anlagevermögen	600.000,00
01/01/n0	AW mat. AV mit Wartungsverträgen	50.000,00
10/05/n0	Ankauf einer neuen Maschine - AW	36.500,00
20/07/n0	Verkauf einer gebrauchten Maschine - AW	73.000,00
31/12/n0	gebuchte ord. Rep./ Instdh. Aufwände n0	40.040,00

**Ermittlung der Berechnungsgrundlage:**

Anschaffungswert materielles Anlagevermögen am 1.1.	600.000,00
- AW mat. AV mit Wartungsverträgen	-50.000,00
+ AW für Ankauf neues Anlagevermögen	0,00
- AW für Verkauf gebrauchtes Anlagevermögen	0,00
<b>= Berechnungsgrundlage für die 5%-Grenze</b>	<b>550.000,00</b>

Im Jahr n0 absetzbare Reparatur-/ Instdh.-Aufwände (5%) 27.500,00

Im Jahr n0 gebuchte Reparatur-/Instdh.-Aufwände 40.040,00

**Nicht absetzbarer Teil im Jahr n0 12.540,00**

<b>zivilrechtliche Bestimmungen</b>	<b>steuerliche Bestimmungen</b>	<b>gewinn- erhöhend</b>	<b>gewinn- vermindernd</b>
Die gebuchten Reparatur- und Instandhaltungsaufwände sind Aufwände des Jahres Aufwand in der Erfolgsrechnung (Reparatur-/Instandhaltung) = 40.040,00	Nur 5% des Anlagevermögens (siehe Berechnungsgrundlage) sind im Jahr n0 absetzbar  im Jahr n0 absetzbarer Betrag 5% von € 550.000,00 = 27.500,00	12.540,00	
	5 Fünftel in 5 Folgejahren (n1-n5)		2.508,00

**k) Höhere Abschreibungssätze als steuerlich vorgesehen**

Für das Handelsrecht ist die Dauer der voraussichtlichen Nutzung für die Höhe der Abschreibung ausschlaggebend; das Steuerrecht sieht fixe Abschreibungssätze (unterschiedlich nach Branchen und Art der Anlagen) vor.

**Beispiel:** Elektronische Büromaschinen - Anschaffungswert = 60.000,00 €

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Es wird z.B. eine Nutzungsdauer von 4 Jahren angenommen Abschreibung im 1. Jahr 12,5% von € 60.000,00 = 7.500,00	Steuerlicher Abschreibungssatz beträgt 20% Abschreibung im 1. Jahr 10% von € 60.000,00 = 6.000,00	1.500,00	
Abschreibung vom 2. - 4. Jahr 25% von € 60.000,00 = 15.000,00	Abschreibung vom 2. - 4. Jahr 20% von € 60.000,00 = 12.000,00	3.000,00	
Abschreibung im 5. Jahr 12,5% von € 60.000,00 = 7.500,00	Abschreibung im 5. Jahr 20% von € 60.000,00 = 12.000,00		4.500,00
6. Jahr - keine Abschreibung	Abschreibung im 6. Jahr 10% von € 60.000,00 = 6.000,00		6.000,00

**l) Förderungen für Investitionen, die in der Buchführung nicht erfasst werden**

z.B. Förderung "Tremonti-ter" für 2. Halbjahr 2009 und 1. Halbjahr 2010

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Tremonti-Förderung fand in Bilanz und Erfolgsrechnung keinerlei Berücksichtigung geförderte Neuinvestitionen 150.000,00 €	50% der geförderten Neuinvestitionen waren ein gewinnvermindernder Posten 50% von € 150.000,00 = 75.000,00		75.000,00

**m) Förderungen für Investitionen - Maxi-Abschreibung 2016 + 2017 (140%)**

Ankauf einer Maschine AW = € 100.000,00 - Abschreibungsgrundlage wird um 40% erhöht

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
AW für Abschreibung = € 100.000 Abschreibung 1. Jahr - 6% 6.000,00 €	AW für Abschreibung = € 140.000 Abschreibung 1. Jahr - 6% = 8.400,00		2.400,00
Abschreibung ab 2. Jahr - 12% 12.000,00 €	Abschreibung ab 2. Jahr - 12% = 16.800,00		4.800,00

Ab 2017 für Investitionen in Hochtechnologien gilt eine "**Mega-Abschreibung**" von 250%, das bedeutet, dass die Abschreibungsgrundlage um 150% erhöht werden kann.

### 3.2.3. Änderungen im Zusammenhang mit Forderungen

Die zivilrechtliche Behandlung der Kundenforderungen wurde bereits im Kapitel 2.7 behandelt.

Das Steuerrecht sieht sehr einschränkende Bestimmungen vor.

- Jährlich dürfen nur **0,5%** der Handelsforderungen (= Forderungen aus der ordentlichen Geschäfts-/Handelstätigkeit inklusive Besitzwechsel) abgeschrieben werden;
- Die dadurch entstehende Wertberichtigung darf maximal 5% der Forderungen erreichen, sonst muss der Fonds reduziert werden.

**Beispiel 1:** steuerliche Wertberichtigung vor der Forderungsabschreibung = 0,00  
 Handelsforderungen (Kundenforderungen, Besitzwechsel) = 800.000,00

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Größere Forderungen wurden aufgrund einer Einzelbewertung abgeschrieben (WB Forderungen); der Rest pauschal (Delcrederefonds) Forderungsabschreibung gesamt = 21.000,00	Steuerlich können 0,5% abgeschrieben werden  Steuerliche Ford.-Abschreibung 0,5% von € 800.000,00 = 4.000,00	17.000,00	

**Beispiel 2:** steuerliche Wertberichtigung vor der Forderungsabschreibung = 39.000,00  
 Handelsforderungen (Kundenforderungen, Besitzwechsel) = 800.000,00

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Größere Forderungen wurden aufgrund einer Einzelbewertung abgeschrieben; der Rest pauschal Forderungsabschreibung gesamt = 21.000,00	Steuerlich können nur mehr 0,125% abgeschrieben werden, da der Fonds bereits 4,875% erreicht hat.  Steuerliche Ford.-Abschreibung 0,125% von € 800.000,00 = 1.000,00	20.000,00	

### 3.2.4. Änderungen im Zusammenhang mit kassierten Dividenden (Erträge aus Beteiligungen)

Ausgeschüttete Dividenden sind "Gewinne nach Steuern", was zu einer Reduzierung der weiteren Besteuerung führt. Die Steuerpflicht ist abhängig von Rechtsform und IRES-Satz im Jahr der Gewinnerzielung. Ab 2017 gilt ein IRES-Satz von 24% (vorher 27,5%)

Art des Steuersubjektes	IRES-Steuersatz	steuerpflichtig	nicht zu versteuern
Einzelunternehmen und Personengesellschaften	27,50%	49,72%	50,28%
	24,00%	58,14%	41,86%
IRES-Subjekte (AG, GmbH, KGaA, Genossenschaften)	unbedeutend	5,00%	95,00%

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Dividenden aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften sind Erträge und erhöhen den Gewinn gesamte Dividenden 20.000,00 €	laut Steuerrecht nur im Ausmaß von 5% (IRES-Subjekte) bzw. 49,72% (andere Unternehmen) zu versteuern 49,72% von € 20.000,00 = 9.944,00	9.944,00	20.000,00

Die Anleitungen zur Steuererklärung sehen öfters diese Vorgangsweise vor:

- ✓ der ganze gebuchte Aufwand kommt in Erhöhung - (Ertrag in Verminderung)
  - ✓ der absetzbare Betrag in Verminderung - (zu versteuernde Betrag in Erhöhung)
- Nur die Differenz wirkt sich auf die Steuergrundlage aus.

### 3.2.5. Änderungen im Zusammenhang mit Aufwänden für PKW's

Die steuerlichen Bestimmungen erlauben eine Absetzbarkeit im Ausmaß von 20,0% (bis inkl. 2012 40%) der Aufwände im Zusammenhang mit Personenkraftwagen (Ausnahme Vertreter, Taxiunternehmen, PKW's zur gemischten Nutzung an Mitarbeiter = fringe benefit).

zivilrechtliche Bestimmungen		steuerliche Bestimmungen (20%)		gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Treibstoff	23.000,00	Treibstoff	4.600,00	18.400,00	
Reparaturen/Insth.	13.000,00	Reparaturen/Insth.	2.600,00	10.400,00	
Versicherungen	6.500,00	Versicherungen	1.300,00	5.200,00	
Verkehrssteuern	1.250,00	Verkehrssteuern	250,00	1.000,00	
Autobahngebühren	800,00	Autobahngebühren	160,00	640,00	
				35.640,00	

### 3.2.6. Änderungen im Zusammenhang mit Telefonspesen - Internet

Die steuerlichen Bestimmung erlauben eine Absetzbarkeit im Ausmaß von 80% der Aufwände für Telefonspesen (Festnetz, Mobiltelefone) und Internetanschlüsse.

zivilrechtliche Bestimmungen		steuerliche Bestimmungen (80%)		gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Telefon Festnetz	13.500,00	Telefon Festnetz	10.800,00	2.700,00	
Spesen Mobiltelefon	4.500,00	Spesen Mobiltelefon	3.600,00	900,00	
Internetanschlüsse	600,00	Internetanschlüsse	480,00	120,00	
				3.720,00	

### 3.2.7. Änderungen für die absetzbare Wertschöpfungssteuer IRAP (10%)

Seit dem Jahr 2008 können 10% der im Jahr effektiv gezahlten Wertschöpfungssteuer IRAP von der Steuergrundlage IRPEF oder IRES als gewinnvermindernder Posten abgezogen werden.

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Kompetenzmäßige IRAP stimmt nicht unbedingt mit der laut Steuererklärung gezahlten überein  kompetenzmäßige IRAP 2,68% von € 2.500.000,00 = 67.000,00	Steuerlich können 10% der <b>gezahlten</b> IRAP (abzüglich der kompensierten) abgesetzt werden  gezahlte IRAP = € 76.000,00 10% von € 76.000,00 = 7.600,00		7.600,00

Zusätzlich kann ein zusätzlicher Prozentsatz der gezahlten IRAP in Abzug gebracht werden. Dieser ergibt sich aus dem **Verhältnis zwischen IRAP-Steuergrundlage und Personalspesen**. Die Summe beider Abzüge kann die gezahlte IRAP jedoch nicht überschreiten.

### 3.2.8. Änderungen im Zusammenhang mit Verwalterentgelten

Das Handelsrecht sieht für Verwalterentgelte das "**Kompetenzprinzip**", das Steuerrecht das "**Kassaprinzip**" vor, für welches der Zeitpunkt der Zahlung ausschlaggebend ist.

**Beispiel:** ein Verwaltungsrat (Wirtschaftsberater) einer AG stellt am 31/01/n1 eine Honorarnote für seine Verwaltungstätigkeit im abgelaufenen Jahr n0 aus.

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
Die Vergütung (€ 8.000) wird im Rahmen des Jahresabschlusses n0 als Aufwand erfasst 8.000,00 €	Steuerlich ist der Aufwand erst im Jahr n1 absetzbar (Kassaprinzip) nicht absetzbar	8.000,00	
keine aufwandsmäßige Erfassung im Jahr n1	im Jahr n1 ist der Betrag <b>absetzbar</b> 8.000,00 €		8.000,00

Sind die Verwaltungsräte keine Freiberufler, werden sie als freie Mitarbeiter (co.co.co) eingestuft und erhalten ihre Entgelte in Form eines Lohnstreifens. Wird ein eventueller Dezember-Lohnstreifen innerhalb **12. Jänner** ausgezahlt, kann er auch steuerlich noch dem alten Jahr zugeordnet werden. In diesem Fall wird für die jährlichen Entgelte ein **Modell "CU"** ausgefertigt.

### 3.2.9. Änderungen im Zusammenhang mit Übernachtungs- und Restaurantspesen

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
betriebsbedingte Restaurant- und Übernachtungsspesen werden als Aufwände erfasst 6.800,00 €	laut Steuerrecht sind Restaurant- und Übernachtungsspesen zu 75% absetzbar 5.100,00 €	6.800,00	5.100,00

### 3.2.10. Änderungen im Zusammenhang mit Repräsentationsspesen

Repräsentationsspesen (Geschenke, Bewirtungskosten, Kongresse usw.) sind in folgendem Ausmaß absetzbar:

Umsatz von	0 bis	10.000.000	⇒	1,3%
Umsatz von	10.000.000 bis	50.000.000	⇒	0,5%
Umsatz ab	50.000.000 bis	unbegrenzt	⇒	0,1%

**Beispiel:** Jahresumsatz € 25.000.000 gebuchte Repräsentationsspesen = 260.000

10.000.000	⇒	1,30%	=	130.000
15.000.000	⇒	0,50%	=	75.000
absetzbarer Betrag			=	<b>205.000</b>

zivilrechtliche Bestimmungen	steuerliche Bestimmungen	gewinn- erhöhend	gewinn- vermindernd
gebuchte Repräsentationsspesen = 260.000,00	steuerlich absetzbarer Aufwand = 205.000,00	260.000,00	205.000,00

### 3.2.11. Änderungen im Zusammenhang mit Zinsen (nur für Kapitalgesellschaften)

Für Kapitalgesellschaften - mit Ausnahme der Banken und Versicherungen - sind die Passivzinsen nur innerhalb bestimmter Grenzen absetzbar ("Zinsschranke")

- ✓ Passivzinsen bis zur Höhe der Aktivzinsen: **unbeschränkt** absetzbar
- ✓ Restliche Passivzinsen, die **30% des EBITDA** überschreiten: **nicht** absetzbar (Absetzbarkeit in Folgejahren eventuell möglich)

#### Berechnung des EBITDA

Betriebsergebnis laut Erfolgsrechnung (A-B) - EU-Schema

+ Abschreibungen

+ Leasingraten

= EBITDA (Gewinn vor Zinsen, Steuern, Abwertungen und Abschreibungen)

<b>Beispiel:</b>	Passivzinsen (inklusive Zinsen auf Leasingraten)	510.000
	Aktivzinsen	2.000
	Wert der Produktion (A)	14.600.000
	Aufwände der Produktion (B)	13.800.000
	davon Abschreibungen	700.000
	davon Leasingraten	120.000

<b>Berechnung EBITDA:</b>	Betriebsergebnis (A-B)	800.000
	+ Abschreibungen + Leasingraten	820.000
	= <b>EBITDA</b>	<b>1.620.000</b>

<b>Absetzbare Passivzinsen:</b>	Unbeschränkt absetzbare Zinsen	2.000
	Restliche Passivzinsen	508.000
	Zinsschranke (30% des EBITDA)	486.000
	<b>nicht absetzbare Passivzinsen</b>	<b>22.000</b> (gewinnerhöhend)

In Folgejahren können diese Zinsen nachgeholt werden, falls die Zinsschranke eingehalten wird. Erreichen die Passivzinsen die Zinsschranke nicht, wird die positive Differenz auf die Folgejahre vorgetragen.

### 3.2.12. Einige weitere Änderungen in der Übersicht

#### gewinnerhöhende Posten:

- ✓ gebuchte aber nicht absetzbare Steuern (Einkommenssteuern, GIS (IMI), IRAP usw.);
- ✓ Verwaltungsstrafen (nicht absetzbar);
- ✓ Passivzinsen im Fall von Steueraufschub (z.B. Zinsen bei trimestraler MwSt-Abrechnung);
- ✓ Aufwände für PKW's, die den Mitarbeitern als Naturallohn ("fringe benefit") zur gemischten Nutzung zur Verfügung gestellt werden, sind im Ausmaß von 70% absetzbar (90% bis 2012);
- ✓ Spenden, mit Ausnahme der ausdrücklich vorgesehenen;
- ✓ Bildung von Rückstellungen für negative Wechselkursdifferenzen (nicht absetzbar)

#### gewinnvermindernde Posten:

- ✓ Pauschalabzug Frächter und Tankstellenbetreiber für nicht dokumentierte Spesen
- ✓ Gemeindeimmobiliensteuer (GIS-IMI) auf betriebliche Immobilien im Ausmaß von 20%
- ✓ 4% bzw. 6% der Abfertigungen, die in Zusatzrentenfonds fließen
- ✓ außerordentliche Erträge durch die Auflösung von Rückstellungen, die bei ihrer Bildung nicht absetzbar waren (für die meisten der Fall).

### 3.3. Die Berechnung der IRPEF (Einzelunternehmen und Personengesellschaften)

#### 3.3.1. Allgemeines zur IRPEF und Berechnungsschema der IRPEF

Die Steuergrundlagen von Einzelunternehmen, Familienbetrieben, stillen Gesellschaften und Personengesellschaften (OHG, KG) unterliegen der Einkommenssteuer IRPEF.

- a) Für **Einzelunternehmer** handelt sich um:
  - ✓ Einkommen aus Unternehmen mit vereinfachter Buchhaltung ("Übersicht RG") oder
  - ✓ Einkommen aus Unternehmen mit ordentlicher Buchhaltung ("Übersicht RF")
- b) für mitarbeitende **Familienmitglieder** um Einkommen aus der Beteiligung an Familienbetrieben ("Übersicht RH")
- c) für **Gesellschafter** von Personengesellschaften um Einkommen aus der Beteiligung an Personengesellschaften ("Übersicht RH")

Der **Einzelunternehmer** besteuert seinen "Steuerertrag", die **Gesellschafter** bzw. mitarbeitenden **Familienmitglieder** ihren "**Anteil an der Steuergrundlage**", der mit dem Gewinnanteil übereinstimmt.

#### Grobes Berechnungsschema der IRPEF

<p><b>Gesamteinkommen</b> (<i>aus Unternehmen, abhängiger Arbeit, Renten, Gebäudebesitz usw.</i>)</p> <p>- <b>Absetzbare Aufwendungen</b> (<i>Rentenbeiträge NISF/INPS, freiwillige Pensionsvorsorge, Katasterertrag Hauptwohnung, Unterhaltszahlungen an ehemaligen Ehepartner usw.</i>)</p> <p>= <b>Steuergrundlage IRPEF</b></p> <p><b>Bruttosteuer IRPEF</b> (<i>Anwendung Steuerprogression</i>)</p> <p>- <b>Steuerabsetzbeträge</b> (<i>für abhängige Arbeit, für andere Einkommen, für Familienlasten, Arztspesen, Lebensversicherungen, Begräbnisspesen, Wiedergewinnungsarbeiten, Spesen Energieeinsparungen usw.</i>)</p> <p>= <b>Nettosteuer</b></p> <p>- <b>Steuereinbehalte</b> (<i>z.B. Quellensteuer auf Aktivzinsen, Vorsteuern auf erhaltene Provisionen, auf erhaltene Betriebsbeiträge, Lohnsteuern bei abhängiger Arbeit usw.</i>)</p> <p>= <b>Differenz</b></p> <p>- <b>Akontozahlungen IRPEF</b></p> <p>= <b>Saldo</b> (Restschuld oder Guthaben)</p>
---

**Forderungen für einbehaltene Vorsteuern**, die in der Bilanz der **Personengesellschaft** aufscheinen (z.B. auf aktive Bankzinsen, kassierte Provisionen, Betriebszuschüsse usw.), werden den Gesellschaftern im Verhältnis der Gewinnanteile zugewiesen. Grund für diese Vorgangsweise ist der Umstand, dass die Einkommenssteuer IRPEF nicht von der Gesellschaft sondern von den einzelnen Gesellschaftern zu entrichten ist. Nur die Gesellschafter sind daher im Stande die Vorsteuern mit ihrer Steuerschuld zu verrechnen.

**3.3.2. Berechnungsbeispiel zur IRPEF - Gesellschafter einer OHG**

Aus der Steuererklärung einer OHG mit 3 Gesellschaftern gehen folgende Daten hervor:

Handelsgewinn vor Steuern Jahr n0	207.000,00
+ gewinnerhöhende Posten	23.000,00
- gewinnvermindernde Posten	-12.000,00
<b>= Steuergrundlage Jahr n0</b>	<b>218.000,00</b>
<b>Forderungen für Vorsteuern:</b>	<b>600,00</b>

Einkommen und Vorsteuern werden aufgrund der Gewinnanteile wie folgt zugewiesen:

<i>Gesellschafter</i>	<i>Anteil in %</i>	<i>Anteil Einkommen</i>	<i>Anteil Vorsteuern</i>
Huber Josef	50%	109.000,00	300,00
Hofer Anton	30%	65.400,00	180,00
Mair Andreas	20%	43.600,00	120,00

**Annahmen für die Berechnung der Steuern des Gesellschafters "Huber Josef":**

✓ der Gesellschafter Huber Josef verfügt über keine Zusatzeinkommen	
✓ steuerlicher, nicht ausgeglichener Verlustvortrag aus Vorjahren (OHG)	-11.000,00
✓ absetzbare Aufwendungen vom Einkommen (für INPS, Zusatzrenten usw.)	15.000,00
✓ Steuerabsetzbeträge für Familienlasten, Arztspesen, Versicherungen usw.	2.000,00
✓ Vorauszahlung IRPEF (100% der Vorjahressteuer)	23.500,00

<b>GESAMTEINKOMMEN Jahr n0</b> ( <i>Anteil Einkommen abzüglich Verlustvortrag</i> )		<b>98.000</b>		
- Absetzbare Aufwendungen vom Einkommen ( <i>INPS-Beiträge, Zusatzrenten</i> )		-15.000		
<b>= STEUERGRUNDLAGE IRPEF Jahr n0</b>		<b>83.000</b>		
	Einkommensstufen	Steuersätze	Steuer	
<b>BRUTTOSTEUER</b>	15.000,00	23%	3.450,00	
<b>IRPEF</b>	13.000,00	27%	3.510,00	<b>28.860</b>
	27.000,00	38%	10.260,00	
	20.000,00	41%	8.200,00	
	8.000,00	43%	3.440,00	
- Steuerabsetzbeträge ( <i>für Arztspesen, Lebensversicherungen, Familienlasten, ...</i> )				<b>-2.000</b>
<b>= NETTOSTEUER Jahr n0</b>				<b>26.860</b>
- Steuereinbehalte ( <i>Anteil an den Vorsteuern der Gesellschaft</i> )				<b>-300</b>
<b>= DIFFERENZ</b>				<b>26.560</b>
- Akontozahlungen IRPEF				<b>-23.500</b>
<b>= SALDO IRPEF ZU LASTEN Jahr n0</b>				<b>3.060</b>

<b>Geschuldetes Konto gesamt:</b>	100%	von	26.560,00 €	<b>26.560,00 €</b>
1. Rate am 30/06/n1	40%	von	26.560,00 €	<b>10.624,00 €</b>
2. Rate am 30/11/n1	60%	von	26.560,00 €	<b>15.936,00 €</b>

Für die Berechnung der Einkommenssteuer kam die aktuelle Steuertabelle zur Anwendung:

jährliche Einkommensklassen in €		Steuersätze	Steuer progressiv
von	bis		
0,00	15.000,00	23%	3.450,00
15.000,00	28.000,00	27%	6.960,00
28.000,00	55.000,00	38%	17.220,00
55.000,00	75.000,00	41%	25.420,00
ab 75.000,00	unbegrenzt	43%	

Die anderen Gesellschafter fallen in eine niedrigere Steuerprogression, sofern sie keine zusätzlichen Einkommen aufweisen.

**Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit "ordentlicher Buchhaltung"** können für die Anwendung der **proportionalen "IRES" (24,0%)** optieren, unter der Voraussetzung, dass die Gewinne nicht entnommen werden.

- Für Einzelunternehmen ist diese Möglichkeit eher theoretisch als praktisch anwendbar, da ein Teil der Gewinne für den Lebensunterhalt entnommen werden muss, außer der Unternehmer verfügt über zusätzliche Einkommen.
- Gesellschafter von Personengesellschaften haben die Möglichkeit sich Verwalterentgelte auszuzahlen, die nur indirekt eine Gewinnentnahme darstellen.

### Steuerliche Behandlung der Verluste - ordentliche Buchhaltung

Die Verluste können mit eventuellen anderen Einkommen aus unternehmerischer Tätigkeit (Einzelunternehmen, Beteiligung an Familienbetrieben oder Personengesellschaften) kompensiert werden.

Wird der Verlust nicht oder nur teilweise ausgeglichen, kann er vorgetragen und mit den Gewinnen der 5 Folgejahre ausgeglichen werden. Gelingt der Ausgleich in den 5 Jahren nicht vollständig, ist der Rest verloren.

Eine Ausnahme bilden die steuerlichen Verluste, welche in den ersten 3 Jahren nach Gründung erzielt werden. Für diese gilt die Einschränkung der 5 Jahre nicht.

### Steuerliche Behandlung der Verluste - vereinfachte Buchhaltung

Die Verluste können im selben Jahr mit eventuellen anderen Einkommen jeglicher Art (z.B. aus Hausbesitz, Grundbesitz, freiberuflicher Tätigkeit, abhängiger Arbeit usw.) ausgeglichen werden. Der Verlustvortrag auf die 5 Folgejahre ist jedoch nicht möglich.

### 3.3.3. Buchungen im Zusammenhang mit der IRPEF

Die Einkommenssteuer der einzelnen Gesellschafter findet in der Buchhaltung der OHG/KG im Normalfall keine Berücksichtigung. Nur falls die Gesellschaft die Zahlung der Steuern übernimmt, sind **Privatentnahmen** (Konto "Ford./ Privatentnahmen Huber") zu verbuchen.

Für Einzelunternehmen gilt die gleiche Vorgangsweise (Konto "Privatkonto").

### 3.4. Die Berechnung der IRES

#### 3.4.1. Allgemeines zur IRES

Die Steuer auf das Einkommen der Gesellschaften (Kapitalgesellschaften) ist

- eine **"proportionale"** Steuer
- **Steuersatz ab 2017 = 24,0% (von 2008 bis 2016 = 27,5%)**
- sie belastet das **Einkommen (=Steuerge Gewinn)** folgender Subjekte:
  - ✓ *In Italien ansässige Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften - AG, Gesellschaften mit beschränkter Haftung - GMBH, KGaA) und Genossenschaften. Auch die "Ein-Personen-GmbH" ist grundsätzlich ein IRES-Subjekt.*
  - ✓ *In Italien ansässige öffentliche und private Körperschaften, die ausschließlich oder hauptsächlich eine Handelstätigkeit ausüben. Dazu zählen auch gemeindeeigene Betriebe wie z.B. Elektrizitätswerke.*
  - ✓ *In Italien ansässige öffentliche und private Körperschaften, die neben ihren institutionellen Aufgaben als Nebentätigkeit auch eine Handelstätigkeit zum Gegenstand haben.*
  - ✓ *Nicht in Italien ansässige Gesellschaften und Körperschaften jeder Art (auch Personengesellschaften), die in Italien zu versteuernde Einkommen erzielen.*
- Für alle IRES-Subjekte besteht die Pflicht der **"doppelten Buchführung"**.
- Auch IRES-Subjekte können **Steuerabsetzbeträge** geltend machen, wie z.B.:
  - ✓ **Geldspenden an politische Parteien** (zwischen 30 € und 30.000 €) - **Ausmaß 26%**
  - ✓ **Geldspenden an Sportvereine im Amateurbereich** bis zu 1.500,00 € - **Ausmaß 19%**
  - ✓ **Ausgaben für "energetische Sanierung"** - **Ausmaß 65%** innerhalb bestimmter Grenzen
- die **"Steuerperiode"** ist nicht unbedingt das Kalenderjahr; im Gründungsvertrag kann eine anderweitige Regelung getroffen werden (z.B. das Geschäftsjahr geht vom 01.07. bis zum 30.06. des Folgejahres - typisch für Seilbahngesellschaften in Wintersportgebieten).
- **Transparenzbesteuerung (Durchgriffsbesteuerung)**  
Mit Einführung der IRES wurde für kleine GmbH's und Genossenschaften die Möglichkeit geschaffen, die Besteuerung jener der Personengesellschaften gleichzusetzen.  
Voraussetzungen:
  - ✓ als Rechtsform kommen GmbH und Genossenschaften in Frage;
  - ✓ Gesellschafter (maximal 10 bei GmbH - 20 bei Genossenschaften) dürfen nur natürliche Personen sein;
  - ✓ der Jahresumsatz darf 5,16 Mio. Euro nicht überschreiten.

**Das Einkommen wird nicht durch die Gesellschaft versteuert (IRES), sondern die einzelnen Gesellschafter unterwerfen ihre Gewinnanteile der progressiven IRPEF.**

Die Besteuerung der Gewinnanteile erfolgt unabhängig von der effektiven Auszahlung der Dividenden.

Interessant ist die Transparenzbesteuerung vor allem für Gesellschafter mit niedrigem Einkommen, mit dem sie teilweise in den niedrigsten IRPEF-Satz (23%) fallen.

Der Vorteil ergibt sich, da man durch die Transparenzbesteuerung die von der IRES vorgesehene Doppelbesteuerung vermeidet:

- ✓ IRES durch die Gesellschaft in Höhe von 27,5% (24,0% ab 2017)
- ✓ Besteuerung von 49,72% (58,14% für Gewinne ab 2017) der verteilten Dividenden. Die Differenz zu 100% bildet einen gewinnvermindernden Posten in der Steuererklärung).

### 3.4.2. Berechnungsschema der IRES

#### GEWINN / VERLUST laut Bilanz

- + gewinnerhöhende Posten
- gewinnvermindernde Posten
- = **STEUERGEWINN / -VERLUST**
- Steuerliche Verluste der Vorjahre (zeitlich unbegrenzt - nur teilweise zu 80%)
- = **STEUERGRUNDLAGE IRES**
- IRES 24,0% - (27,5% bis 2016)**
- Steuerabsetzbeträge (z.B. für Spenden, energetische Sanierung)
- verschiedene Steuerguthaben
- Steuereinbehalte (auf Zinsen, Provisionen, Betriebszuschüsse usw.)
- = **DIFFERENZ**
- Steuerguthaben Vorperiode
- Akontozahlungen (betragen 100% der Vorjahressteuer)
- = **SALDO IRES (Schuld / Guthaben)**

### 3.4.3. Berechnungsbeispiel zur IRES

#### Annahmen für die Berechnung:

✓ Steuergewinn Jahr n1 (Gewinn ± gewinnverändernde Posten)	650.000,00
✓ Steuerabsetzbeträge für Spenden	12.000,00
✓ Forderungen für Steuereinbehalte	5.000,00
✓ Steuerguthaben IRES n0 (kompensiert mit Vorauszahlung n1)	10.000,00
✓ Vorauszahlung IRES (100% der Vorjahressteuer)	125.000,00
✓ Annahme <b>keine</b> latenten Steuern	

<b>STEUERGRUNDLAGE IRES</b>	<b>650.000,00</b>
<b>I R E S (24,00%)</b>	<b>156.000,00</b>
- Steuerabsetzbeträge	-12.000,00
<b>= IRES des Jahres</b>	<b>144.000,00</b>
- Steuereinbehalte	-5.000,00
<b>= DIFFERENZ</b>	<b>139.000,00</b>
- Steuerguthaben Vorperiode	-10.000,00
+ Guthaben kompensiert mit F24	10.000,00
- Akontozahlungen	-125.000,00 (2 Raten)
<b>= SALDO IRES (Schuld / Guthaben)</b>	<b>14.000,00</b>

<b>Geschuldetes Akonto gesamt:</b>	100,0%	von	139.000,00 €	<b>139.000,00 €</b>
1. Rate am 30/06/n2	40%	von	139.000,00 €	<b>55.600,00 €</b>
2. Rate am 30/11/n2	60%	von	139.000,00 €	<b>83.400,00 €</b>

**3.4.4. Verbuchung der IRES***Buchungsjournal*

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
16/06/n1	F24 Akonto IRES	Ford./ Akonto IRES Guthaben IRES n0 Bankkontokorrent	50.000,00	10.000,00 40.000,00
30/11/n1	F24 Akonto IRES	Ford./ Akonto IRES Bankkontokorrent	75.000,00	75.000,00
31/12/n1	Liquidierung IRES	Steueraufwand IRES Ford./ Steuereinbehalte Ford./ Akonto IRES Verb./ IRES	144.000,00	5.000,00 125.000,00 14.000,00
31/12/n1	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Steueraufwand IRES	144.000,00	144.000,00
31/12/n1	Abschluss SBK	Verb./ IRES Schlussbilanzkonto	14.000,00	14.000,00
01/01/n2	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Verb./ IRES	14.000,00	14.000,00
16/06/n2	F24 Ak-Saldo IRES	Verb./ IRES Ford./ Akonto IRES Bankkontokorrent	14.000,00 55.600,00	69.600,00

### 3.5. Die Wertschöpfungssteuer IRAP

#### 3.5.1. Die Ermittlung der Steuergrundlage IRAP

Die regionale Wertschöpfungssteuer IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive) ist ab 01.01.1998 in Kraft getreten und hat verschiedene andere Steuern ersetzt (ILOR, Gesundheitssteuer, ICIAP usw.).

##### Steuerpflichtige Subjekte:

- ✓ grundsätzlich alle Unternehmen und Freiberufler
- ✓ öffentliche und private Körperschaften
- ✓ landwirtschaftliche Unternehmen

Befreit sind alle Subjekte die das seit 2012 eingeführte und ab 2016 abgeänderte System für kleine Unternehmen und Freiberufler (contribuenti minimi) anwenden.

##### Bestimmungen zur Ermittlung der Steuergrundlage IRAP

###### a) Bestimmungen, die für alle Steuerpflichtigen gelten

Einzelne Positionen der Erfolgsrechnung sind **nicht** oder nur **begrenzt** zu berücksichtigen:

- Personalaufwände**, mit der Ausnahme folgender Posten:
  - Lohnkosten für unbefristete Arbeitsverhältnisse (Gastgewerbe auch befristete 70%)
  - Lohnkosten für Lehrlinge, Behinderte, Ausbildungsverträge
  - Lohnkosten für Forschung und Entwicklung
  - Unfallversicherungsprämien INAIL
- die **Zinsaufwände** und **Zinserträge**
- die Bildung der **Rückstellungen**
- die **Vergütungen** für Verwalter und freie Mitarbeiter (Projektarbeit, Mini Co.co.co usw.)

###### b) Für die **Methode** der Ermittlung sind grundsätzlich die **Rechtsform** und das **gewählte Buchhaltungssystem** ausschlaggebend.

###### ➤ Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Für diese gilt grundsätzlich ein vereinfachtes Schema, das sich an den **steuerlichen Wertansätzen** orientiert.

Für Subjekte mit vereinfachter Buchhaltung ist dieses System bindend.

###### ➤ Wenn Einzelunternehmen und Personengesellschaften die ordentliche Buchführung anwenden, können sie die **Bemessungsgrundlage wie die IRES-Subjekte** berechnen, vorausgesetzt sie geben diese Absicht termingerecht durch eine eigene Option bekannt. Im Normalfall führt diese Methode zu einer niedrigeren Steuergrundlage.

###### ➤ **IRES-Subjekte (= alle Kapitalgesellschaften):**

Grundlage für die Bemessungsgrundlage ist die Erfolgsrechnung laut EU-Schema, die nach den Bestimmungen des ZGB (Art. 2425) abgefasst wird.

Dabei gelten grundsätzlich nicht mehr die steuerlichen sondern die handelsrechtlichen Wertansätze; vor allem im Zusammenhang mit PKW's und Telefonspesen entstehen größere Vorteile für die Unternehmen.

Das Berechnungsschema orientiert sich an der Erfolgsrechnung laut EU-Schema.

In einer weiteren Übersicht werden Änderungen in Erhöhung und in Verminderung erfasst, durch die eine teilweise Anpassung an die Bestimmungen, die für die direkten Steuern gelten, erfolgt.

### 3.5.2. Berechnungsschema IRAP (laut Steuererklärung)

<b>Sektion I - Industrie- und Handelsbetriebe</b>	Erlöse aus Verkäufen und Dienstleistungen Bestandsänderungen von Fertig-, Halbfertig-, in Bearbeitung befindlichen Produkten Bestandsveränderungen von in Ausführung befindlichen Aufträgen Erhöhung des Anlagevermögens durch Eigenleistungen Andere Erträge <b>Gesamte Erträge</b> EK von Roh-, Hilfs-, Betriebsst., Waren, Arbeiten Dritter Aufwände für Dienstleistungen Aufwände für die Nutzung von Gütern Dritter Abschreibungen der materiellen Anlagegüter Abschreibungen der immateriellen Anlagegüter Bestandsänderungen der Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe und Waren Sonstige Aufwände der Produktion <b>Gesamte Aufwände</b>
<b>Änderungen in Erhöhung</b>	Aufwände für freie Mitarbeit (gelegentlich, Co.co.co, Verwalter usw.) Zinsen der Leasingraten Forderungsausfälle Gebäude-Immobiliensteuer (GIS-IMI) Mehrerlöse aus dem Verkauf von nicht betrieblichen Gebäuden nicht absetzbare Abschreibungen des Firmenwerts und der Markenzeichen Änderungen in Erhöhung durch die Anwendung der IAS/IFRS Andere Änderungen in Erhöhung <b>Gesamte Änderungen in Erhöhung</b>
<b>Änderungen in Verminderung</b>	Verwendung von Rückstellungen (außerordentliche Erlöse durch Auflösung) Mindererlöse aus dem Verkauf von nicht betrieblichen Gebäuden Änderungen in Verminderung durch die Anwendung der IAS/IFRS Andere Änderungen in Verminderung <b>Gesamte Änderungen in Verminderung</b>
<b>Berechnung Nettowert</b>	<b>Wert der Produktion (brutto)</b> Abzüge Art. 11 für abhängiges Personal (unbefristete Verträge - Gastgew. befrist. 70%) Pauschalabzug (nur für Nettowerte bis maximal ca. 181.000) verschiedene andere Abzüge <b>Nettowert der Produktion (= Steuergrundlage)</b>

### 3.5.3. Steuersätze:

Es handelt sich um eine **proportionale** Steuer. Der ordentliche Steuersatz auf nationaler Ebene beträgt **3,9%** ab 2015. Die Regionen können den Steuersatz innerhalb bestimmter Grenzen ändern.

Für Südtirol ist der IRAP-Satz mit Wirkung ab 2010 auf 2,98% **ab 2015 auf 2,68%** reduziert worden. Eine weitere Reduzierung ist für Unternehmen möglich, die ihre Tätigkeit in strukturschwachen Gebieten ausüben, die den Personalstand erhöhen, höhere Beträge in Forschung investieren.

Für einige Sektoren sind Ausnahmen vorgesehen:

- ✓ Landwirtschaft: 0,00%      Banken: 4,65%      Versicherungen: 5,90%
- ✓ öffentliche Körperschaften: 8,50%

### 3.5.4. Abzug für unbefristet beschäftigte Arbeitnehmer (cuneo fiscale)

Wie bereits eingangs erwähnt, waren die Personalkosten für die Wertschöpfungssteuer grundsätzlich nicht absetzbar. Ausnahmen waren:

- ☑ Lohnkosten für Lehrlinge, Behinderte, Ausbildungsverträge
- ☑ Lohnkosten für Forschung und Entwicklung
- ☑ Unfallversicherungsprämien INAIL

Im Laufe der Jahre wurden diese einschränkenden Bestimmungen durch Einführung verschiedener Abzüge aufgeweicht. Der bedeutendste Abzug ist der "cuneo fiscale".

**Cuneo fiscale:** mit Wirkung ab 2007 sind für den Personalbereich Erleichterungen eingeführt worden (Ausnahme Banken, Versicherungen, öffentliche Körperschaften), die allerdings nur im Zusammenhang mit unbefristet Beschäftigten zustehen. Ab 2014 stehen folgende Abzüge zu:

- ✓ Freibetrag von **€ 7.500 jährlich** (für Süditalien € 15.000) für jeden unbefristet angestellten Arbeitnehmer. Für Mitarbeiter < 35 Jahren und für Frauen beläuft sich der Abzug auf **13.500** (21.000). Der Betrag ist an die Dauer (Tage) des Arbeitsverhältnisses zu bemessen, wenn der Arbeitsvertrag im Laufe des Jahres beginnt bzw. beendet wird.
- ✓ Auch der Arbeitgeber-Anteil der Sozialabgaben ist für vorgenannte Arbeitnehmer abzugsfähig.
- ✓ Ab dem Jahr 2015 sind die **Gesamtkosten** für die abhängige Arbeit absetzbar. Aus diesem Grund wird der Restbetrag berechnet (Gesamtkosten abhängige Arbeit - genannte Abzüge = Restkosten) und getrennt in der IRAP-Erklärung angeführt.

#### Berechnung des Abzuges laut Art. 11

Daten zum Personalstand und den Personalspesen:	Bruttolöhne
<b>72</b> abhängige Arbeitnehmer insgesamt	1.400.000,00 €
<b>10</b> davon mit befristetem Arbeitsvertrag	195.000,00 €
<b>5</b> Lehrlinge	58.000,00 €
<b>57</b> davon mit unbefristetem Arbeitsvertrag	1.147.000,00 €
<b>35</b> davon ganzjährig beschäftigt - Vollzeit	
<b>10</b> davon ganzjährig beschäftigt - Vollzeit - Alter < 35 Jahre	
<b>5</b> davon ganzjährig beschäftigte Frauen - Teilzeit 50%	
<b>2</b> davon ab dem 01/07 - Vollzeit	
<b>2</b> davon ab dem 01/09 - Teilzeit 75%	
<b>3</b> davon ab dem 01/10 - Vollzeit	
Arbeitgeber-Anteil Sozialabgaben:	<b>26,7%</b>

Unbefristet Beschäftigte	von	bis	Tage	Betrag	Vertrag in %	Abzug in € 7.500 x Tage/365 x %
2 neu eingestellte Mitarbeiter	01/07/n0	31/12/n0	184	7.500	100%	7.561,64 €
2 neu eingestellte Mitarbeiter	01/09/n0	31/12/n0	122	7.500	75%	3.760,27 €
3 neu eingestellte Mitarbeiter	01/10/n0	31/12/n0	92	7.500	100%	5.671,23 €
35 ganzjährig Beschäftigte	01/01/n0	31/12/n0	365	7.500	100%	262.500,00 €
10 ganzjährig Beschäftigte <35	01/01/n0	31/12/n0	365	13.500	100%	135.000,00 €
5 ganzjährig Beschäftigte	01/01/n0	31/12/n0	365	13.500	50%	33.750,00 €
<b>Gesamt</b>						<b>448.243,14 €</b>

Nachdem die Aufwände für unbefristete Arbeitsverhältnisse seit 2015 gänzlich abgesetzt werden können, ist es eigentlich unverständlich, dass man den Betrag nach wie vor auf die verschiedenen Begünstigungen aufteilen muss.

**Pauschalabzug für kleinere Unternehmen:**

Seit dem Jahr 2000 steht allen Steuerpflichtigen (außer öffentliche Körperschaften) ein Pauschalabzug von der IRAP-Grundlage zu. Derzeit gilt folgende Tabelle:

Nettowert der Produktion		Pauschalabzug 2016	Erhöhung Pauschalbetrag für Einzelunternehmen, Personengesellschaften
von	bis		
0,00	180.759,91	8.000,00	5.000,00
180.759,92	180.839,91	6.000,00	3.750,00
180.839,92	180.919,91	4.000,00	2.500,00
180.919,92	180.999,91	2.000,00	1.250,00

**3.5.5. Berechnungsbeispiel zur IRAP (ausgehend vom Bruttowert der Produktion)**

✓ Wert der Produktion brutto	3.150.000,00
✓ Abzüge für Personal (INAIL, unbefristete Arbeit, usw.)	1.500.000,00
✓ IRAP-Saldo des Jahres n0 (Schuld des Vorjahres)	11.000,00
✓ Vorauszahlung IRAP (100% der Vorjahressteuer)	46.320,00

<b>WERT DER PRODUKTION (brutto)</b>	<b>3.150.000,00</b>
- Abzüge für Personal (Art. 11)	1.500.000,00
<b>= Nettowert (Steuergrundlage IRAP)</b>	<b>1.650.000,00</b>
<b>STEUER IRAP 2,68%</b>	<b>44.220,00</b>
- Steuervorauszahlung IRAP	46.320,00
<b>= IRAP-GUTHABEN</b>	<b>2.100,00</b>

**3.5.6. Verbuchung der IRAP***Buchungsjournal*

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
30/06/n1	F24 Ak-Saldo IRAP	Ford./ Akonto IRAP Verb./ IRAP Bankkontokorrent	18.528,00 11.000,00	29.528,00
30/11/n1	F24 Akonto IRAP	Ford./ Akonto IRAP Bankkontokorrent	27.792,00	27.792,00
31/12/n1	Liquidierung IRAP	Steueraufwand IRAP Guthaben IRAP Ford./ Akonto IRAP	44.220,00 2.100	46.320,00
31/12/n1	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Steueraufwand IRAP	44.220,00	44.220,00
31/12/n1	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Guthaben IRAP	2.100,00	2.100,00
01/01/n2	Eröffnung	Guthaben IRAP Eröffnungsbilanzkonto	2.100,00	2.100,00
30/06/n2	F24 Ak. IRAP (40%)	Ford./ Akonto IRAP Guthaben IRAP Bankkontokorrent	17.688,00	2.100,00 15.588,00

### 3.6. Übung zur Besteuerung von Kapital-/Personengesellschaften (GmbH + OHG)

**Beispiel zur Ermittlung der Steuergrundlage:**

Gewinn vor Steuern laut Handelsbilanz im Jahr n0	202.000,00
Mehrerlöse, deren Besteuerung auf 5 Jahre aufgeteilt wird - Gesamtbetrag:	28.000,00
steuerlich aufgeteilte Mehrerlöse von Vorjahren - zu versteuernde Fünftel	4.200,00
nicht absetzbare Abschreibungen (z.B. PKW's, Handys usw.)	8.800,00
gebuchte Telefonspesen (nur zu 80% absetzbar) - Gesamtbetrag	9.200,00
Reparaturaufwände über der 5%-Grenze (aufzuteilen auf die folgenden 5 Jahre)	7.600,00
absetzbares Fünftel der Reparaturen über der 5%-Grenze, betreffend Vorjahre	1.300,00
gebuchte und nicht absetzbare Rückstellungen (Prozessspesen usw.)	5.100,00
Auflösung einer in Vorjahren nicht absetzbaren Rückstellung	3.100,00
Abschreibung Handelsforderungen (130.000 €) absetzbar 0,5% - gebuchte Abschr.	3.500,00
gebuchte Repräsentationsspesen (1,3% des Umsatzes absetzb.) - Umsatz=990.000	13.000,00
gebuchte Verwaltungsstrafen (nicht absetzbare Aufwände)	1.300,00
gebuchte Aufwände für PKW's (Treibstoff, Versicherungen, ..) - 20,0% absetzbar	8.700,00
nicht absetzbare Zinsen betreffend Aufschub von Steuerzahlungen	200,00
Restaurant-/Übernachtungsspesen (zu 75% absetzbar)	4.000,00
Abzug im Ausmaß von 10% für im Abschlussjahr gezahlte IRAP - gesamte gez. IRAP	39.000,00

**Berechnung der Steuergrundlage IRPEF / IRES**

Handelsgewinn laut Bilanz Jahr n0		
+ gewinnerhöhende Posten	Teilbeträge	
- gewinnvermindernde Posten	Teilbeträge	
<b>= Steuergrundlage IRPEF / IRES Jahr n0</b>		

**Weitere gemeinsame Angaben zur Besteuerung des Jahres n0:**

<b>für I R A P :</b> Wert der Produktion (brutto)	670.000,00
Abzüge Art.11 für Personal	197.000,00
Akontozahlungen IRAP (2 Raten)	13.100,00
Vorjahres-Guthaben	keines

**a) Berechnung der IRAP (für GmbH und OHG)**

<b>= Nettowert (Steuergrundlage IRAP)</b>	
<b>STEUER IRAP 2,68%</b>	
<b>=</b>	

<b>Akonto für GMBH gesamt:</b>	100,0%	von	
1. Rate am 30/06/n1	40%	von	
2. Rate am 30/11/n1	60%	von	

**b) Erstelle die Buchungen am Jahresende mit Abschluss (für GmbH und OHG gleich)**

**Buchungsjournal GmbH / OHG**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**c) Berechnung der IRES (nur für GmbH)**

Zusatzangaben:	Forderungen für Vorsteuern	500,00
	Steuerabsetzbeträge für Spenden	900,00
	Steuer Guthaben Vorjahr	7.500,00
	Steuer Guthaben Vorjahr kompensiert F24	7.500,00
	Akontozahlungen IRES (2 Raten)	47.150,00

<b>STEUERGRUNDLAGE IRES</b>	
<b>I R E S (24,0%)</b>	
-	
<b>= IRES des Jahres</b>	
-	
<b>= DIFFERENZ</b>	
-	
+	
-	
<b>= SALDO IRES (Schuld / Guthaben)</b>	

<b>Geschuldetes Akonto gesamt:</b>	100,0%	von	
1. Rate am 30/06/n1	40%	von	
2. Rate am 30/11/n1	60%	von	

d) Buche die IRES am Jahresende n0 inklusive Abschluss:

Buchungsjournal GmbH

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

e) Am 30/06/n1 werden Saldo + Akonto IRAP und IRES, unter Abzug eventueller Guthaben mit einem einzigen F24 eingezahlt. Das Bankkonto wird mit dem Gesamtbetrag belastet.

Buche diese Zahlung aus der Sicht der GmbH :

Buchungsjournal GmbH

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

f) Berechne die Einkommenssteuer für einen Gesellschafter der OHG (Anteil 50%)

Annahmen für die Berechnung:

der Gesellschafter verfügt über kein Zusatzeinkommen

absetzbare Aufwendungen vom Einkommen (für INPS, Zusatzrenten usw.) 19.000,00

Steuerabsetzbeträge für Familienlasten, Arztspesen, Versicherungen usw. 200,00

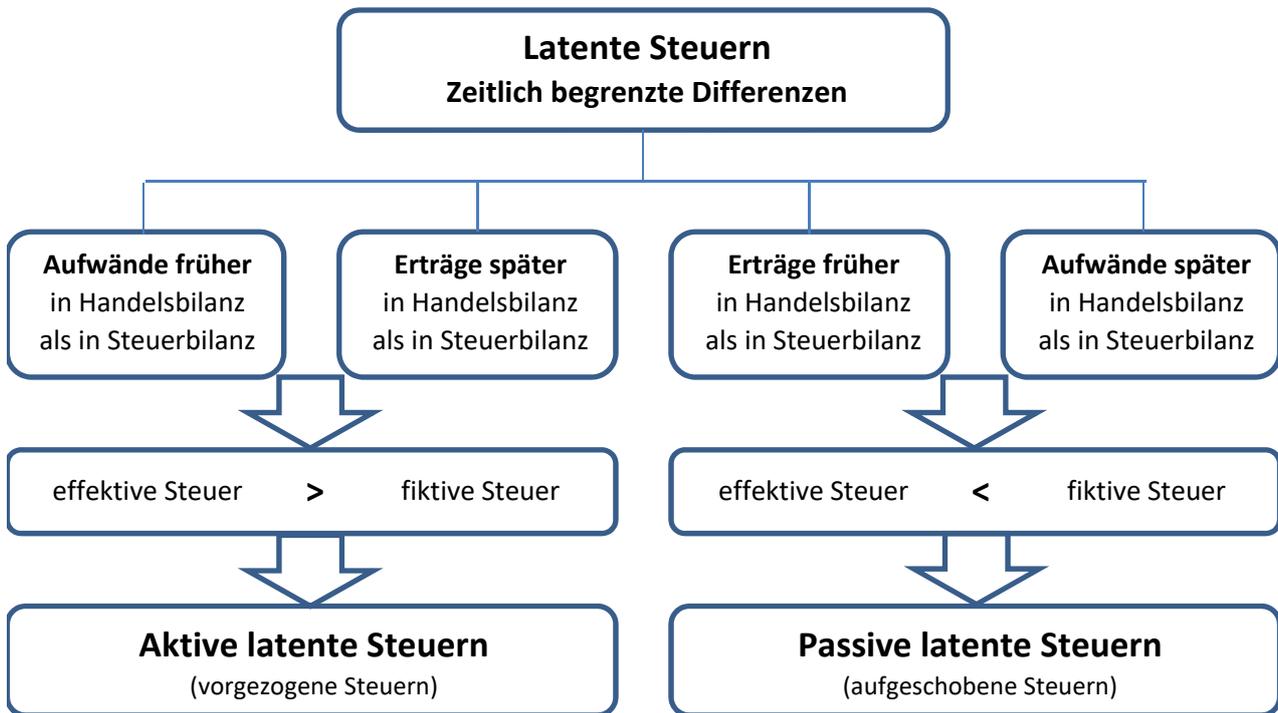
Vorauszahlung IRPEF (100% der Vorjahressteuer) 23.100,00

Forderungen für Vorsteuern laut Bilanz (100%) 500,00

<b>GESAMTEINKOMMEN (50% der ermittelten Steuergrundlage)</b>				<b>105.640,00</b>
-				
<b>= STEUERGRUNDLAGE IRPEF</b>				
<b>BRUTTOSTEUER (IRPEF)</b>				
<i>Steuergrundlage</i>	<i>Einkommensstufen</i>	<i>Steuersatz</i>	<i>Steuer</i>	
<b>86.640,00</b>	15.000,00	23%	3.450,00	
Berechnung der	13.000,00	27%	3.510,00	
Bruttosteuer	27.000,00	38%	10.260,00	
	20.000,00	41%	8.200,00	
	11.640,00	43%	5.005,20	
-				
<b>= NETTOSTEUER</b>				
-				
<b>= DIFFERENZ</b>				
-				
<b>= SALDO IRPEF ZU LASTEN / GUNSTEN</b>				

## 4. Die latenten Steuern

### 4.1. Begriff "latente Steuern"



Auf die Unterschiede zwischen Handelsrecht und Steuerrecht wurde bereits öfters hingewiesen. Es entstehen:

- **Zeitlich unbegrenzte (definitive) Differenzen**, die in späteren Perioden **nicht wieder ausgeglichen** werden. Die typischen Beispiele laut italienischem Steuerrecht beziehen sich vor allem auf **nicht absetzbare Aufwände** (= gewinnerhöhende Posten):

- im Zusammenhang mit PKW's (80%);
- Telefonspesen (20%), Restaurantspesen (25%);
- Passivzinsen auf Steueraufschübe, Verwaltungsstrafen, usw.

Aber auch nicht zu versteuernde Erträge (= gewinnvermindernde Posten) können zu definitiven Differenzen führen:

- 95% oder 50,28% der kassierten und als Erträge gebuchten Dividenden

- **Zeitlich begrenzte (temporäre) Differenzen**: die Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz, die in einem Geschäftsjahr entstehen, werden im Verlauf der folgenden Perioden wieder ausgeglichen; sie führen zu "latenten Steuern".

- a) **Aktive latente Steuern** (vorgezogene Steuern) entstehen, wenn in der **Handelsbilanz Aufwände** früher und **Erträge** später erfasst werden, als in der Steuererklärung.

Beispiele zu handelsrechtlich früher erfassten Aufwänden:

- Reparatur- und Instandhaltungsaufwände** über der 5%-Grenze, die handelsrechtlich den Gewinn in voller Höhe im Entstehungsjahr beeinflussen, laut Steuerrecht jedoch auf die 5 Folgejahre zu verteilen sind.
- Abschreibungen**, wenn die steuerlichen Prozentsätze eine Nutzungsdauer vorgeben, die über der nach handelsrechtlichen Kriterien ermittelten liegt (typisches Beispiel Firmenwert).

- Vergütungen für Verwalter**, die kompetenzmäßig im Abschlussjahr als Aufwände erfasst wurden, jedoch erst im Folgejahr ausgezahlt werden und auch erst dann steuerlich absetzbar sind.
- Die Bildung von **Rückstellungen** in der Handelsbilanz, die laut Steuerrecht nicht absetzbar sind und zu gewinnerhöhenden Posten führen, im Jahr des Eintretens jedoch als gewinnvermindernde Beträge wieder ausgeglichen werden.

Beispiele zu handelsrechtlich später erfassten Aufwänden (eher selten):

- höhere steuerliche Bewertung** von fertigen / unfertigen oder in Verarbeitung befindlichen Erzeugnissen, von anderen Eigenleistungen usw.

**b) Passive latente Steuern** (aufgeschobene Steuern) entstehen, wenn **Erträge handelsrechtlich früher** und **Aufwände später** erfasst werden, als steuerrechtlich.

Beispiele zu handelsrechtlich früher erfassten Erträgen:

- Mehrerlöse** aus Anlagenverkäufen, für welche man die steuerlich mögliche Aufteilung auf 5 Jahre nutzt.
- kompetenzmäßig erfasste **Dividenden**, die im Ausmaß von 5% oder 49,72% erst im Jahr des Inkassos zu versteuern sind.

Beispiele zu handelsrechtlich später erfassten Aufwänden (selten):

- Aktivierete mehrjährige Spesen**, die handelsrechtlich einer mehrjährigen Abschreibung unterliegen, steuerlich aber im Jahr der Entstehung voll abgesetzt werden können (Werbung, Spesen für Forschung und Entwicklung usw.).

## 4.2. Berechnung und Verbuchung der latenten Steuern (einfache Beispiele)

Aus Vereinfachungsgründen wird angenommen, dass für die aktiven und passiven latenten Steuern nur jeweils 1 Posten vorkommt, der zu zeitlich begrenzten Abweichungen führt.

### Berechnungsbeispiel zu den latenten Steuern

#### Angaben zum Beispiel:

Gewinn laut Bilanz (vor Steuern)	300.000,00
Wertschöpfung laut Handelsrecht	900.000,00
Abschreibung Firmenwert handelsrechtlich (1/5)	72.000,00
steuerliche Abschreibung Firmenwert (1/18)	20.000,00
Mehrerlös handelsrechtlich (100%)	90.000,00
zu versteuernder Mehrerlös (1/5)	18.000,00

Während für den Firmenwert die steuerliche Einschränkung Pflicht ist, hat das Unternehmen im Zusammenhang mit den Mehrerlösen die Wahlmöglichkeit zwischen sofortiger oder aufgeteilter Besteuerung.

- ✓ Die gewinnverändernden Posten in der Steuererklärung im Zusammenhang mit dem **Mehrerlös** wirken sich nur auf die IRES aus und nicht auf die IRAP, für welche in diesem Fall der handelsrechtliche Ertrag gilt.
- ✓ Der gewinnerhöhende Posten in der Steuererklärung im Zusammenhang mit dem **Firmenwert** wirkt sich hingegen auf die Grundlagen beider Steuern aus.

**Ermittlung der Steuergrundlagen**

<i>Beschreibung</i>	<i>Grundlagen IRES</i>	<i>Grundlagen IRAP</i>
<b>Berechnungsgrundlagen laut Handelsrecht</b>	<b>300.000,00</b>	<b>900.000,00</b>
<i>gewinnerhöhend:</i> Abschreibung Firmenwert	52.000,00	52.000,00
zu versteuernder Mehrerlös (1/5)	18.000,00	
<i>vermindernde P.:</i> gesamter Mehrerlös (100%)	-90.000,00	
<b>Steuergrundlagen laut UNICO</b>	<b>280.000,00</b>	<b>952.000,00</b>

**Ermittlung der Steuern**

<i>Berechnungsgrundlagen IRAP</i>		<i>IRAP 2,68%</i>	
Steuerrecht	952.000,00	26.466,00	= Steuerschuld laut Steuererklärung
Handelsrecht	900.000,00	24.120,00	= kompetenzmäßige Steuer laut G/V
	52.000,00	<b>2.346,00</b>	<b>aktive latente Steuern (vorgezogene)</b>
<i>Berechnungsgrundlagen IRES</i>		<i>IRES 24%</i>	
Handelsrecht	300.000,00	72.000,00	= kompetenzmäßige Steuer laut G/V
Steuerrecht	280.000,00	67.200,00	= Steuerschuld laut Steuererklärung
	20.000,00	<b>4.800,00</b>	<b>passive latente Steuern (aufgeschobene)</b>

**Buchungen im Zusammenhang mit latenten Steuern**

Folgende Steuervorauszahlungen sind zu berücksichtigen:

gesamtes Akonto IRAP	25.000,00
gesamtes Akonto IRES	65.000,00

**Buchungsjournal**

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n1	Steuer IRAP	IRAP des Geschäftsjahres	24.120,00	
		<b>Aktive latente Steuern</b>	2.346,00	
		Ford./ Akonto IRAP		25.000,00
		Verb./ IRAP		1.466,00
31/12/n1	Steuer IRES	IRES des Geschäftsjahres	72.000,00	
		Ford./ Akonto IRES		65.000,00
		<b>Fonds für passive latente Steuern</b>		4.800,00
		Verb./ IRES		2.200,00
31/12/n1	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto	96.120,00	
		IRAP des Geschäftsjahres		24.120,00
		IRES des Geschäftsjahres		72.000,00
31/12/n1	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto	2.346,00	
		Aktive latente Steuern		2.346,00
31/12/n1	Abschluss SBK	Fonds für passive latente Steuern	4.800,00	
		Verb./ IRAP	1.466,00	
		Verb./ IRES	2.200,00	
		Schlussbilanzkonto		8.466,00

**Ausweisung der latenten Steuern in Erfolgsrechnung und Bilanz****Bilanz Aktiva****C) Umlaufvermögen****II) Forderungen**

4 <sub>ter</sub> ) Ford./ vorgezogene Steuern	<b>2.346,00</b>
---	-----------------

**Bilanz Passiva****B) Rückstellungen für Risiken und Spesen**

2) für Steuern

Fonds für passive latente Steuern	<b>4.800,00</b>
-----------------------------------	-----------------

**Erfolgsrechnung**

<b>Gewinn / Verlust vor Steuern</b>	<b>300.000,00</b>
-------------------------------------	-------------------

<b>22) Steuern des Geschäftsjahres</b>	<b>-96.120,00</b>
--	-------------------

Steuer IRAP	26.466,00
-------------	-----------

vorgezogene IRAP	-2.346,00
------------------	-----------

Steuer IRES	67.200,00
-------------	-----------

aufgeschobene IRES	4.800,00
--------------------	----------

<b>Gewinn / Verlust nach Steuern</b>	<b>203.880,00</b>
--------------------------------------	-------------------

Die **passiven latenten Steuern** müssen aufgrund des Vorsichtsprinzips auf jeden Fall in der Bilanz als Rückstellung erfasst werden, die **aktiven** hingegen nur, wenn in den Folgejahren Gewinne erwartet werden. Im Fall von Verlusten gehen die Forderungen verloren.

Ändern sich steuerliche Bestimmungen (z.B. Steuersätze) in den Folgejahren, muss eine Berichtigung der latenten Steuern erfolgen (Differenz = außerordentl. Aufwände oder Erträge)

**Weiterbehandlung der latenten Steuern in den Folgejahren**

a) Die aktiven latenten Steuern vermindern die Steuerschuld der Folgejahre.

*Im Beispiel zum Firmenwert um je 1/18 nach erfolgter handelsrechtlicher Abschreibung  
(=2,78% von € 20.000)*

**Buchungsjournal**

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n6	Steuer IRAP	IRAP des Geschäftsjahres	.....	
		Ford./ aktive latente Steuern		556,00
		Ford./ Akonto IRAP		.....
		Verb./ IRAP		.....

b) Die passiven latenten Steuern erhöhen die Steuerschuld der Folgejahre.

*Im Beispiel zu den Mehrerlösen um je 1/5 ab dem Folgejahr (27,5% von 18.000)*

**Buchungsjournal**

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n2	Steuer IRES	IRES des Geschäftsjahres	.....	
		Fonds für passive latente Steuern	4.950	
		Ford./ Akonto IRES		.....
		Verb./ IRES		.....

Der Betrag berücksichtigt nur die Besteuerung des Mehrerlöses; die Abschreibung des Firmenwerts wirkt sich erst ab dem 6. Jahr vermindern aus.

## 5. Buchführungssysteme

Neben dem System der ordentlichen Buchführung sieht das italienische Steuerrecht auch vereinfachte Systeme vor:

- ✓ die "vereinfachte Buchführung" (contabilità semplificata) - siehe Skriptum "Mehrwertsteuer"
- ✓ das "System für Kleinunternehmen" (contribuenti minimi)

### 5.1. Pauschalsystem für Kleinunternehmen (contribuenti minimi)

Das Stabilitätsgesetz 2015 (Gesetz Nr. 190 vom 23/12/2014) hat eine neue Pauschalierung für Kleinunternehmen und Freiberufler eingeführt, welches mit Wirkung **ab 2015** in Kraft getreten ist, und bereits für **2016** Änderungen (Erlösgrenzen) erfahren hat.

Die entsprechenden Voraussetzungen:

- ✓ Es gibt keine zeitlichen und altersmäßigen Einschränkungen (voriges System maximal 5 Jahre - Altersbegrenzung 35 Jahre). Die alten Systeme werden abgeschafft, können jedoch bis zu ihrer Fälligkeit weiterhin angewandt werden.
- ✓ **Voraussetzungen** für die Anwendung des Systems:
  - ◆ Die Personalspesen dürfen € 5.000 nicht überschreiten.
  - ◆ Das Anlagevermögen (ausgenommen Grundstücke, geringwertige Güter) darf nicht mehr als € 20.000 (ohne MwSt) betragen. Gemischt genutzte Güter (betrieblich und privat) gelten im Ausmaß von 50%.
- ✓ Ausgeschlossen sind jene Tätigkeiten, für die ein besonderes Abrechnungsverfahren besteht. Es handelt sich unter anderem um folgende Bereiche: Landwirtschaft, Urlaub auf dem Bauernhof, Verlagswesen, Haustürverkäufe, usw.
- ✓ Ausgeschlossen sind der Verkauf von Gebäuden, Gebäudeeinheiten und Baugrundstücken; weiters der Verkauf von Pkws und anderen Neufahrzeugen.
- ✓ Die Umsatzschwellen sind niedrig und nach Tätigkeitsbereichen gestaffelt; sie gehen aus folgender Aufstellung hervor:

<b>Tätigkeitsbereich</b>	<b>Erlösgrenze</b>	<b>Ertragskoeffizient</b>
Herstellung von Lebensmitteln und Getränken	45.000,00 €	40%
Großhandel und Detailhandel	50.000,00 €	40%
Wanderhandel von Lebensmitteln und Getränken	40.000,00 €	40%
Wanderhandel von anderen Produkten	30.000,00 €	54%
Tätigkeiten im Immobilienbereich	25.000,00 €	86%
Handelsagenten und Vertreter	25.000,00 €	62%
Gastgewerbliche Dienstleistungen	50.000,00 €	40%
Freiberufliche Tätigkeiten	30.000,00 €	78%
Andere Tätigkeiten	30.000,00 €	67%

#### Besonderheiten der Pauschalierung:

- ✓ Das Einkommen unterliegt einer Ersatzsteuer in Höhe von
  - 5%** für die ersten 5 Jahre - für neu eröffnete MwSt-Positionen
  - 15%** ab dem 6. Jahr
  - 15%** von Beginn an, wenn bereits vorher eine MwSt-Position bestand
- ✓ Die Ersatzsteuer ersetzt die Einkommenssteuer IRPEF, den regionalen Steuerzuschlag, die Gemeindezusatzsteuer und die Wertschöpfungssteuer IRAP. Die betroffenen Subjekte unterliegen auch nicht den Branchenrichtwerten und den Parametern.

- ✓ Für die **Mwst** gilt im Wesentlichen eine Steuerbefreiung. Auf die aktiven Umsätze (Einnahmen und ausgestellte Rechnungen) ist keine MwSt zu berechnen bzw. es darf keine MwSt ausgewiesen und abgewälzt werden; spiegelbildlich darf auf Ankäufe und andere Vorleistungen keine Vorsteuer abgezogen werden.
- ✓ **Besonderheiten der Fakturierung** von Verkäufen und Dienstleistungen:
  - ◆ **Mwst:** Ausstellung der Rechnungen ohne MwSt ("Geschäftsfall laut Art. 1, Abs. 54-88 des Gesetzes 190/2014 und Art. 1, Abs. 111-113 des Gesetzes 208/2015")
  - ◆ **Vorsteuern:** für freiberufliche Leistungen erfolgt die Fakturierung ohne Vorsteuer
  - ◆ **Stempelsteuer:** übersteigt der Rechnungsbetrag 77,47 €, ist auf der Rechnung eine Stempelmarke von 2,00 € anzubringen
  - ◆ **Inneregemeinschaftliche Verkäufe:** diese sind, unabhängig ob B2C oder B2B, den nationalen Abtretungen gleichgestellt und bringen somit keine Zusatzverpflichtungen (Intrastat-Meldungen) mit sich.
  - ◆ **Inneregemeinschaftliche Dienstleistungen:** wenn an Unternehmen (B2B) gerichtet, besteht die Pflicht des "Reverse Charge" und auch die Pflicht der Intrastat-Meldung.
- ✓ Es sind keine MwSt-Aufzeichnungen und keine MwSt-Abrechnungen notwendig. MwSt-Jahreserklärung ist nicht abzufassen.
- ✓ Notwendig ist allerdings die Nummerierung und Aufbewahrung der erhaltenen und der ausgestellten Rechnungen.
- ✓ **Besonderheiten bei Eingangsrechnungen**, die dem "**Reverse-Charge-System**" unterliegen:
  - ◆ **EU-Einkäufe bis zur jährlichen Schwelle von € 10.000:** Erhalt der Rechnungen mit MwSt, welche im Herkunftsland entrichtet wird.
  - ◆ **EU-Einkäufe bei Überschreiten der jährlichen Schwelle von € 10.000:** die ohne MwSt erhaltene Rechnung muss mit der MwSt ergänzt werden; die MwSt ist am 16. des Folgemonats fällig. Intrastat-Meldung ist erforderlich.
  - ◆ **EU-Dienstleistungen:** die ohne MwSt erhaltene Rechnung muss mit der MwSt laut italienischen Bestimmungen ergänzt werden; die MwSt ist am 16. des Folgemonats fällig. Intrastat-Meldung ist erforderlich.
  - ◆ **Andere erhaltene Leistungen mit "Reverse-Charge-Verfahren"** (z.B. Dienstleistungen an Gebäuden): auch in diesen Fällen sind die Rechnungen mit der MwSt zu ergänzen. Einzahlung innerhalb 16. des Folgemonats.
- ✓ Für die **Rentenversicherung** INPS betreffend Handwerker und Kaufleute ist eine Reduzierung der fixen Rentenbeiträge um 35% vorgesehen.  
Für freiberufliche Tätigkeiten ohne eigene Fürsorgekasse ist die Eintragung in die "**getrennte INPS-Kasse**" vorgesehen, mit folgenden Beiträgen (2017):
  - ◆ **25,72%** für Freiberufler ohne Pflichtversicherung
  - ◆ **24,00%** für bereits Pflichtversicherte und Rentner

## 5.2. Einführung Kassaprinzip für Unternehmen mit vereinfachter Buchführung

Bis zum 31. Dezember 2016 haben diese Unternehmen (jährliche Erlösgrenzen 400.000 bzw. 700.000) ihr Einkommen gemäß dem wirtschaftlichen Kompetenzprinzip ermittelt; ab der Steuerperiode 2017 wird dieses durch das Kassaprinzip ersetzt. Daher müssen diese Subjekte auch den Zahlungszeitpunkt der Aufwände und Erträge erfassen.

Die Unternehmen können jedoch optieren, die MwSt-Register ohne die Zahlungsbewegungen zu führen, wobei diese Option für einen Zeitraum von drei Jahren bindend ist. In diesem Falle besteht dann die

gesetzliche Vermutung, dass das Buchungsdatum gleichzeitig auch das Zahlungsdatum ist. Mit dieser Option bleibt man de facto beim Kompetenzprinzip.

Das Kompetenzprinzip gilt auf jeden Fall weiterhin für die Abschreibungen der materiellen und immateriellen Güter, für die Leasingraten, für Forderungsverluste, für Mehr- und Mindererlöse, sowie für die außerordentlichen Erträge und Aufwände.

Das **Kassaprinzip (Ist-Besteuerung)** ist ab 2017 für Unternehmen, deren Erträge die genannten Schwellen (400.000 bzw. 700.000) nicht überschreiten, das **natürliche System**. Es gilt für die Einkommenssteuer IRPEF und für die Wertschöpfungssteuer IRAP. Will man das Kompetenzprinzip beibehalten, muss für die "ordentliche Buchhaltung" optiert werden.

#### **Vorteile des Kassaprinzips:**

- ✓ Man versteuert nur die effektiv kassierten Erlöse.

#### **Nachteile des Kassaprinzips:**

- ✓ Es werden nur die effektiv gezahlten Aufwände abgesetzt (mit Ausnahmen).
- ✓ Zusätzlicher bürokratischer Aufwand, durch die Erfassung der Zahlungsbewegungen; die Vereinfachung gegenüber der ordentlichen Buchführung geht fast zur Gänze verloren.

Es gilt jetzt die Vor- und Nachteile des neuen Systems abzuwägen und dann eine Entscheidung dafür oder dagegen zu treffen.

## **6. Weitere Besonderheiten des italienischen Steuersystems**

Das wohl größte Problem des italienischen Staates ist nach wie vor die "Steuerhinterziehung".

Um sie einzudämmen hat der Staat bereits vor Jahrzehnten verschiedenste Maßnahmen ergriffen, die jedoch nicht zu den gewünschten Erfolgen führten:

- ✓ Registrierkassen zur Ausstellung der fiskalischen Kassabelege (scontrino fiscale)
- ✓ Fiskalische Steuerbelege (ricevuta fiscale)
- ✓ Warenbegleitscheine (bolla di accompagnamento) - wieder abgeschafft

### **Neuere Maßnahmen**

#### **a) Trimestrale Übermittlung der Daten aller Eingangs- und Ausgangsrechnungen**

Ab **2017** wurde das sogenannte "**Spesometro**" (jährliche Kunden- und Lieferantenliste) abgeschafft und durch **trimestrale** (halbjährlich für 2017) Listen ersetzt. Während die jährlichen Listen in zusammenfassender Form übermittelt werden konnten, sind ab 2017 die Daten in analytischer Form zu liefern, wobei alle Ausgangs- und Eingangsrechnungen einzeln, mit den Kunden-/Lieferantendaten, mit Rechnungsnummer und Datum, Mwst-Grundlagen, Mwst-Sätzen und Mwst-Beträgen anzugeben sind.

#### **b) Trimestrale Mwst-Meldung**

Die ehemalige Mwst-Meldung wurde bereits für das Jahr 2016 durch die Vorverlegung der Mwst-Jahreserklärung abgeschafft.

Ab 2017 wird die trimestrale Abgabe einer reduzierten Mwst-Meldung (Abrechnung) verlangt, damit der Fiskus schneller kontrollieren kann, wenn die Einzahlung einer gemeldeten Mwst-Schuld nicht erfolgt ist. Zusätzlich kann auch die Übereinstimmung der Daten mit jenen der Kunden- und Lieferantenlisten überprüft werden.

### c) Abschaffung anderer Meldungen

Als Folge dieser neuen bzw. erweiterten Pflichten, fallen ab 2017 einige Meldungen weg:

- ✓ Meldung der **Einkäufe aus San Marino**
- ✓ **Black-List-Meldungen** für die Einkäufe aus Steuerparadiesen (bereits rückwirkend für 2016)
- ✓ **Intrastat-Meldungen** (monatliche und trimestrale) für die innergemeinschaftlichen **Einkäufe** von Gütern und Dienstleistungen wurden ursprünglich für 2017 abgeschafft. Diese Entscheidung wurde jedoch wieder **rückgängig** gemacht.  
Ab **2018** sind die Vereinfachungen in Kraft getreten, außer die Einkäufe überschreiten höhere Grenzen.

### d) Schrittweise Abschaffung der Branchenrichtwerte (studi di settore) Einführung von "Zuverlässigkeitsindizes" (Indici di affidabilità)

Als "Allheilmittel" gegen die Steuerhinterziehung wurden ab dem Jahr 2007 die Branchenrichtwerte eingeführt. Mit einer eigenen Software ("Gerico") werden

- ✓ **technische Daten** (Betriebsfläche, Stromverbrauch, Heizölverbrauch, Anzahl der Beschäftigten, Anzahl eingesetzter Maschinen, Verbrauch bestimmter Rohstoffe, Anzahl der Sitzplätze in Bars und Restaurants und viele andere je nach Branche) und
- ✓ **buchhalterische Daten** (z.B. Umsätze getrennt nach Produkten, Kundengruppen und Regionen) der Unternehmen erfasst und
- ✓ die **theoretischen Erlöse** berechnet.

#### Auswirkungen:

- ✓ Sind die Erlöse angemessen ("**congruo**") und die Daten kohärent ("**coerente**") sind keinerlei Schwierigkeiten mit dem Fiskus zu erwarten.
- ✓ Andernfalls hat man die Möglichkeit in der Steuererklärung die Erlöse um die fehlende Differenz zu erhöhen und die entsprechend höheren Steuern (IRAP, IRPEF, IRES, IRI, Mwst) zu begleichen.
- ✓ Nimmt man die Anpassung nicht vor, kann man die Gründe für die fehlende Erreichung der Richtwerte anführen (z.B. Krankheit, zeitweilige Betriebsschließung usw.). Man muss jedoch mit einer Vorladung seitens der Agentur der Einnahmen rechnen und wahrscheinlich Steuern + Zinsen + Sanktionen im Normalausmaß nachzahlen.

#### Neuerung:

Die bisherigen Branchenrichtwerte werden in Raten abgeschafft und durch neue Indexzahlen schrittweise ersetzt, die Auskunft über die Glaub-/Vertrauenswürdigkeit der Unternehmen und Freiberufler geben ("indici di affidabilità").

Für 2017 waren die Zuverlässigkeitsindizes für 70 Gewerbeklassen geplant; für die anderen bleiben weiterhin die Richtsätze bestehen. Wie üblich konnte der Zeitplan nicht eingehalten werden.

Die Zielsetzung ist jetzt, die Unternehmen und Freiberufler zu einem vorschriftsgemäßen Verhalten (Compliance) zu erziehen. Dieses Verhalten wird, wie in einem Zeugnis, mit einer Note von 1 bis 10 bewertet, und entsprechend der erzielten Note werden verschiedene Prämien und Begünstigungen gewährt (Befreiung vom Bestätigungsvermerk für die Verrechnung von Steuerguthaben, die Kürzung der Verjährungsfristen usw.)

### e) Überarbeitung des "Redditometro" (Einkommensmaßstab)

Der Fiskus kann auf eine Reihe von Datenbanken zurückgreifen, um das erklärte Einkommen der Steuerpflichtigen mit ihrem Lebensstil zu vergleichen. Im Fall von Abweichungen sind Begründungen zu liefern.

**7. Übungen zum Jahresabschluss mit Berücksichtigung steuerlicher Aspekte**

Saldo auf Konto "Mwst-Verkauf" (Umsatzsteuer)	191.580,48 €	178.251,81 €
Saldo auf Konto "Mwst-Einkauf" (Mwst-Vorsteuer)	131.541,65 €	121.605,20 €
Mwst-Vorauszahlung am 27. Dezember	74.254,55 €	39.520,10 €
Mwst-Restschuld/-Guthaben (auf ganze € gerundet)		

- a) Buche Vorauszahlung und Abrechnung für Variante A
- b) Buche die MwSt-Abrechnung für Variante B

**Buchungsjournal**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**2. Stempelwerte**

	Gesamt	Briefmarken	Stempelmarken
Saldo des Kontos "Stempelwerte" am Jahresende	365,81 €	185,65 €	180,16 €
Effektiver Bestand an Stempelwerten am 31/12	217,90 €	96,15 €	121,75 €

**Buchungsjournal**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**3. Abschluss Bankkonten - Kontoauszug 1. Trimester n1:**

Datum	Valuta	Soll	Haben	Beschreibung
05/01/n1	31/12/n0		23,46	Habenzinsen
05/01/n1	31/12/n0	6,10		Quellensteuer auf Habenzinsen
05/01/n1	31/12/n0	113,42		Bereitstellungsgebühr Kreditrahmen
05/01/n1	31/12/n0	171,20		Spesen
05/01/n1	31/12/n0	25,00		Stempelsteuer
01/03/n1	01/03/n0	984,60		Sollzinsen

**Buchungsjournal**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben





**7. Abgrenzungen**

a) **Versicherungsaufwände:** das Konto weist folgende Beträge auf:

(Buchungsdatum = Fälligkeitsdatum / Dauer der Policen jeweils 1 Jahr)

Datum	Beschreibung	Betrag (Soll)	Tage n1	Kompetenz n0	Kompetenz n1
01/01/n0	Umbuchung Abgrenzungen Vorjahr	10.985,00			
17/05/n0	Globale Polize (Feuer, Diebstahl, )	14.211,60			
26/07/n0	Haftpflichtversicherung Lieferwagen	6.452,00			
01/08/n0	Haftpflichtversicherung PKW's	4.521,00			
26/10/n0	Produkthaftpflichtversicherung	1.540,00			
Summen		37.709,60			

Buchungsjournal (mit Abschluss):

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

Welche Änderungen ergeben sich in der Steuererklärung, unter Berücksichtigung, dass die Aufwände für PKW's nur zu 20% absetzbar sind (€ 2.400 der Umbuchung 01/01 betreffen PKW's).

Beschreibung der Änderung in der Steuererklärung	gewinnerhöhend	gewinnvermindernd

b) **Mieterträge:** das Konto weist folgende Beträge auf:

Datum	Beschreibung	Betrag (Haben)	Monate n1	Kompetenz n0	Kompetenz n1
01/01/n0	Umbuchung Abgrenzungen Vorjahr	4.000,00			
01/03/n0	Miete für Zeitraum Mrz n0 - Aug n0	12.000,00			
01/09/n0	Miete für Zeitraum Sep n0 - Feb n1	12.240,00			
Summen		28.240,00			

Buchungsjournal (mit Abschluss):

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

c) **Leasing eines Lieferwagens** - Gesamtdauer 40 Monate

01/06/n0	Abschluss des Leasingvertrages	Gesamtaufwand =	35.100,00
31/12/n0	Saldo des Kontos "Leasing Nutzfahrzeuge" - 7 Raten gebucht)		8.775,00
31/12/n0	Kompetenzmäßiger Aufwand Jahr n0		
31/12/n0	Abgrenzung		

Buchungsjournal (mit Abschluss):

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**d) Investitionsbeiträge**

Im Jahr n0 wurde ein Investitionsbeitrag zugesagt und gebucht.

Die geförderten Anlagegüter werden im Jahr n0 zu 6% abgeschrieben.

Beschreibung	Betrag (Haben)	Kompetenz n0	Kompet. Folgejahre
gebuchter Investitionsbeitrag	32.000,00		

**Buchungsjournal (mit Abschluss):**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**e) Telefonspesen:** am 05/02/n1 geht die Telefonrechnung für das 1. Bimester n1 ein, mit welcher die Gespräche vom 01/12/n0 bis 31/01/n1 fakturiert werden.

Datum	Beschreibung	Betrag (Soll)	Tage n0	Kompetenz n0	Kompetenz n1
31/12/n0	Saldo des Kontos "Telefonspesen"	5.100,00			
05/02/n1	Gespräche Dez n0 - Jan n1	580,00			
Gesamtaufwand n0					

**Buchungsjournal (mit Abschluss):**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

Welche Änderungen ergeben sich in der Steuererklärung, unter Berücksichtigung, dass die Telefonspesen nur im Ausmaß von 80% absetzbar sind.

Beschreibung der Änderung in der Steuererklärung	gewinnerhöhend	gewinnvermindernd

**f) Aktive Verzugszinsen**

Kundenforderung über 11.800,00 €  
 Fälligkeit 25/11/n0  
 Zahlungseingang 18/03/n1  
 Jahreszinssatz 9,50%

	Tage	Zinsen
Gesamt		
Jahr n0		
Jahr n1		

**Buchungsjournal (mit Abschluss):**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**g) Passive Verzugszinsen**

Lieferantenverbindlichkeit 8.600,00 €  
 Fälligkeit 10/12/n0  
 Überweisung 15/02/n1  
 Jahreszinssatz 10,00%

	Tage	Zinsen
Gesamt		
Jahr n0		
Jahr n1		



**9. Abwertung / Wiederaufwertung von Wertpapieren**

Art der Wertpapiere	Kaufpreis	Wert lt. Bilanz	Marktwert	Abwertung	Wiederaufwertung
Aktien xyz	32.580,00	32.580,00	30.672,00		
Aktien abc	19.850,00	19.150,00	20.200,00		
Obligationen xaz	17.450,00	17.450,00	17.550,00		

**Buchungsjournal (mit Abschluss):**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**10. Abschreibung der Forderungen**

**Situation vor Jahresabschluss:**

Handelsforderungen gesamt	850.000,00	(davon € 600.000 einzeln zu bewerten)
Wertberichtigung Forderungen	45.000,00	(aus Einzelbewertungen)
Delcrederefonds	2.000,00	(aus Pauschalbewertung)
steuerliche Wertberichtigung	15.000,00	(max. 0,5% jährlich - maximaler Fonds 5%)

- ✓ Aufstockung der Wertberichtigung Forderungen auf 51.000,00
- ✓ Restliche Forderungen werden pauschal mit 2% berichtigt; Fonds wird angepasst.

**Buchungsjournal (mit Abschluss):**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**Berechnungen zur steuerlichen Forderungsabschreibung**

Handelsforderungen			
Steuerlicher Fonds vor Rückstellung			
		<i>maximal</i>	<i>effektiv</i>
Jährliche Rückstellung (max. 0,5% der Forderungen)			
Steuerlicher Fonds (max. 5% der Forderungen)			

Beschreibung der Änderung in der Steuererklärung	gewinnerhöhend	gewinnvermindernd

**11. Abschreibung der Forderungen**

**Situation vor Jahresabschluss:**

Handelsforderungen gesamt	600.000,00	(davon € 450.000 einzeln zu bewerten)
Wertberichtigung Forderungen	45.000,00	(aus Einzelbewertungen)
Delcrederefonds	2.500,00	(aus Pauschalbewertung)
steuerliche Wertberichtigung	31.000,00	(0,5% jährlich - maximaler Fonds 5%)
✓ Reduzierung der Wertberichtigung Forderungen auf	41.000,00	
✓ Restliche Forderungen werden pauschal mit 2% berichtigt; Fonds wird angepasst.		

**Buchungsjournal (mit Abschluss):**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**Berechnungen zur steuerlichen Forderungsabschreibung**

Handelsforderungen			
Steuerlicher Fonds vor Rückstellung			
		<i>maximal</i>	<i>effektiv</i>
Jährliche Rückstellung (max. 0,5% der Forderungen)			
Steuerlicher Fonds (max. 5% der Forderungen)			

Beschreibung der Änderung in der Steuererklärung	gewinnerhöhend	gewinnvermindernd

**12. Abschreibung materielles und immaterielles Anlagevermögen**

Situation vor dem Jahresabschluss			Abschreibungssätze		Abschreibungsbeträge	
Anlagegut	Ansch.Wert	Abschr.Fonds	handelsr.	steuerlich	Handelsrecht	Steuerrecht
Gebäude (1)	500.000,00	200.000,00	3,5%	3,0%		
Anlagen und Maschinen	800.000,00	450.000,00	10,0%	9,0%		
Betriebs-/Geschäftsausst.	100.000,00	90.000,00	12,0%	12,0%		
Telefongeräte (2)	8.000,00	6.400,00	20,0%	20,0%		
Personenkraftwagen (3)	80.000,00	40.000,00	25,0%	25,0%		
Firmenwert	180.000,00	72.000,00	20,0%	1/18		
			Summen			

- (1) Grundstücksanteil Gebäude (20%) steuerlich nicht absetzbar.
- (2) Steuerlich sind nur 80% der Aufwände absetzbar
- (3) Steuerlich sind 20% von maximal € 18.075,99 absetzbar, aufgeteilt auf die Jahre der Nutzung.

Situation vor dem Jahresabschluss			Abschreibung		Abschreibungsbeträge	
Anlagegut	Ansch.Wert	Abschr.Fonds	handelsr.	steuerlich	Handelsrecht	Steuerrecht
Markenzeichen (6. Jahr)	36.000,00	36.000,00	20,0%	1/18	0,00	2.000,00

**Buchungsjournal (ohne Abschlussbuchungen):**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

Beschreibung der Änderungen in der Steuererklärung	gewinnerhöhend	gewinnvermindernd

**13. Aufwertung von Anlagegütern - Beispiel zu einem Gebäude**

Beschreibung	Anschaffungswert	Abschr.Fonds
Werte vor der Aufwertung	750.000,00	280.000,00
Aufwertung AW + Fonds (30%)		
Aufwertungs-differenz		
Ersatzsteuer 15%		
Aufwertungsreserve		

**Buchungsjournal (mit Abschluss):**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

**14. Bildung von Rückstellungen**

**a) Zyklische Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten**

In drei Jahren fallen für eine Anlage größere Revisionsarbeiten an, deren Kosten auf 60.000 Euro geschätzt werden. Zu diesem Zweck wird im Jahr n0 eine Rückstellung (1/3) mit jährlicher Aufstockung gebildet, die steuerlich jedoch nicht absetzbar ist.

**Buchungsjournal (mit Abschluss):**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

Beschreibung der Änderung in der Steuererklärung	gewinnerhöhend	gewinnvermindernd

**b) Kursrisiken im Zusammenhang mit Lieferantenverbindlichkeiten in Fremdwährung**

Liefer- und Rechn.Datum	Betrag in Fremdwährung	Kurs für Ankauf	Betrag € laut Buchhaltung	Kurs am 31/12	Betrag € laut Kurs am 31/12	Kursdifferenz zu Lasten	Kursdifferenz zu Gunsten
20/11/n0	\$ 15.000,00	1,3625	11.009,17	1,3145			
10/12/n0	\$ 27.000,00	1,3315	20.277,88	1,3145			
15/12/n0	\$ 16.000,00	1,3003	12.304,85	1,3145			
Summen							

**c) Kursrisiken im Zusammenhang mit Kundenforderungen in Fremdwährung**

Liefer- und Rechn.Datum	Betrag in Fremdwährung	Kurs für Ankauf	Betrag € laut Buchhaltung	Kurs am 31/12	Betrag € laut Kurs am 31/12	Kursdifferenz zu Lasten	Kursdifferenz zu Gunsten
25/11/n0	\$ 30.000,00	1,3264	22.617,61	1,3145			
13/12/n0	\$ 35.000,00	1,3199	26.517,16	1,3145			
18/12/n0	\$ 14.000,00	1,2998	10.770,89	1,3145			
Summen							

Gesamte Kursdifferenz zu Lasten	
Gesamte Kursdifferenz zu Gunsten	
zu bildende Rückstellung	

**Buchungsjournal (mit Abschluss):**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

Steuerlich ist die Bildung von Rückstellungen für Kursrisiko nicht mehr absetzbar

Beschreibung der Änderung in der Steuererklahrung	gewinnerhohernd	gewinnvermindernd

**15. Auflösung von Rückstellungen**

Für mögliche Vertragsstrafen wurde im Vorjahr eine steuerlich nicht absetzbare Rückstellung ("Fonds für Vertragsstrafen") in Höhe von € 8.000 gebildet.

Da alle Arbeiten termingerecht fertiggestellt wurden, ist die Rückstellung aufzulösen.

**Buchungsjournal**

Datum	Sollkonten	Habenkonten	Soll	Haben

Beschreibung der Änderung in der Steuererklahrung	gewinnerhohernd	gewinnvermindernd