

Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG

von Dr. Werner Kantwill, Regierungsdirektor, Halstenbek

I. Vorbemerkungen

Die Einnahmen-Überschussrechnung ist (1925) eingeführt worden, um bestimmten Steuerpflichtigen die Gewinnermittlung zu erleichtern. Da die Vorschrift eine besondere Form der Gewinnermittlung darstellt, kann sie nur bei den einkommensteuerrechtlichen Einkunftsarten zur Anwendung kommen, bei denen der *Gewinn* die Besteuerungsgrundlage bildet. Das ist bei den

- Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft,
- Gewerbebetrieb und
- selbständiger Arbeit („Gewinneinkünfte“)

der Fall.

In der Praxis ist diese Form der Gewinnermittlung wesentlich einfacher und für den Steuerpflichtigen auch kostengünstiger als das Einrichten einer Buchführung und das Aufstellen von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen.

Der große Vorteil der Überschussrechnung liegt in ihrer einfachen Grundkonzeption und in ihrer einfachen Durchführbarkeit; sie verlangt keine Bestandskonten, keine Inventur und prinzipiell auch keine Kassenführung.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2005 ist allerdings der vierseitige Vordruck *Einnahmen-Überschussrechnung* („Anlage EÜR“) auszufüllen und der Steuererklärung beizufügen, wenn die Betriebseinnahmen für den Betrieb nicht unter der Grenze von 17 500 € liegen (§§ 60 Abs.4, 84 Abs.3c EStDV). Die Anleitung zu diesem Vordruck umfasst sechs Seiten und soll das Ausfüllen des Vordrucks erleichtern.

Anders als die bilanzielle Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (nach §§ 4 Abs. 1 und 5 ff. EStG) ist die Überschussrechnung vom Gesetzgeber sehr zurückhaltend mit nur fünf Sätzen geregelt worden. § 4 Abs. 3 EStG wird deshalb auch als „*lex imperfecta*“ bezeichnet - die gesetzliche Regelung deckt nicht den kompletten Regelungsbedarf ab.

Bestandsvergleich und Überschussrechnung sind zwei verschiedene Gewinnermittlungsarten, die allerdings auf Dauer gesehen zu demselben Ergebnis führen müssen (Grundsatz der *Totalgewinnidentität*). § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG will nach seinem Wortlaut nämlich keinen von § 4 Abs. 1 EStG abweichenden Gewinn *begriff* aufstellen, sondern lediglich eine Erleichterung in der Gewinnermittlung schaffen.

Die § 4 Abs. 3-Rechnung erfasst im Grundsatz betriebliche Geschäftsvorfälle zu einem anderen Zeitpunkt als die Gewinn- und Verlustrechnung der doppelten Buchführung. Dort werden Aufwendungen und Erträge (Sollbeträge), in der § 4 Abs. 3-Rechnung dagegen grundsätzlich betrieblich veranlasste Zuflüsse und betrieblich veranlasste Abflüsse (Istbeträge) erfasst. Nicht die *Entstehung* einer Forderung, sondern der *Zufluss* führt zu Betriebseinnahmen. Für Betriebsausgaben gilt Entsprechendes; sie sind grundsätzlich mit Abfluss als Betriebsausgaben anzusetzen. Die Ermittlung und Bewertung des Betriebsvermögens spielt bei der Über-

schussrechnung grundsätzlich keine Rolle. Damit sind insbesondere Forderungen und Verbindlichkeiten für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG irrelevant.

Beispiel 1:

Der Arzt schickt einem Patienten eine Rechnung im Januar 2005 aufgrund einer im April 2004 stattgefundenen Behandlung. Was könnte ihn bewogen haben, so spät die Rechnung zu schicken?

Sinkende Spitzensteuersätze; entsprechend dem Zufluss versteuert er erst in 2005. Würde er bilanzieren, müsste er buchen: Forderung an Erlös; damit wäre der Gewinn realisiert in 2004.

Das Totalergebnis wird dadurch nicht berührt (auf Dauer gesehen gleichen sich diese Gewinndifferenzen wieder aus); es tritt jedoch eine zeitliche Verschiebung ein. Wegen des Steuersatzes (Progression des Einkommensteuertarifs) oder wegen Tarifänderungen können die periodischen Verschiebungen allerdings zu einer im Ergebnis unterschiedlichen Gesamtsteuerbelastung führen (es gibt also eine Totalgewinnidentität, aber *keine Totalsteueridentität*).

Die Gewinnermittlungsformel ist einfach:

$$\begin{aligned} & \text{Betriebseinnahmen} \\ \text{./.} & \text{ Betriebsausgaben} \\ = & \text{ Gewinn} \end{aligned}$$

Im jeweiligen Veranlagungszeitraum werden nur die *tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben* dieser Periode erfasst.

II. Persönlicher Anwendungsbereich

Die Möglichkeit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG haben:

1. Land- und Forstwirte, die nicht nach §§ 140, 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind und die auch nicht ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln (vgl. § 13a Abs. 1 und 2 EStG).
2. Gewerbetreibende, die weder nach § 140 AO noch nach § 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind (nichtkaufmännische Kleingewerbetreibende).

Nach § 140 AO ergibt sich auch für das Steuerrecht eine Buchführungspflicht aus §§ 238 ff., 1 ff. HGB für alle Kaufleute. Wegen § 1 Abs. 2 HGB gilt dies für Gewerbetreibende nicht, deren Betrieb einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (kein Handelsgewerbe). Für diese Restgruppe der Klein(st)gewerbetreibenden hängt die Buchführungspflicht davon ab, ob sie sich in das Handelsregister nach § 2 HGB eintragen lassen oder nicht. Die Eintragung nach § 2 HGB ist konstitutiv.

Nach § 141 AO besteht eine originäre steuerliche Buchführungspflicht für alle Gewerbetreibenden, die die dort genannten Grenzen für den Umsatz (350 000 €) bzw. den Gewinn (30 000 €) überschreiten. Dies gilt allerdings erst nach Aufforderung durch das Finanzamt ab Beginn des nächsten Jahres, das der Aufforderung folgt (§ 141 Abs. 2 AO).

Nach dem Koalitionsvertrag soll die Grenze von 350.000 € auf 500.000 € Jahresumsatz für Existenzgründer angehoben werden.

3. Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit haben (mangels Buchführungspflicht) ein uneingeschränktes Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und der nach § 4 Abs. 3 EStG.

Für den § 4 Abs. 3-Rechner besteht zwar keine Buchführungspflicht; trotzdem bestehen bestimmte Aufzeichnungspflichten für Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Es ist auch ein Verzeichnis des nicht abnutzbaren Anlagevermögens zu führen (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG), gewisse beschränkt abziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG) sind gesondert aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 7 EStG) und es ist ein Verzeichnis der geringwertigen Wirtschaftsgüter anzulegen (§ 6 Abs. 2 Satz 4 EStG). Aufzeichnungspflichten ergeben sich auch, soweit es um die Anerkennung von gewillkürtem Betriebsvermögen geht. Für Zwecke des Abzugs von Schuldzinsen sind Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 4a Satz 6 EStG).

III. Betriebsausgaben

Im Gegensatz zum Betriebseinnahmenbegriff wird der Begriff Betriebsausgaben gesetzlich bestimmt: Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen (Geld- oder Sachleistungen), die durch den Betrieb veranlasst sind. Für die Abzugsfähigkeit dieser betrieblich veranlassten Aufwendungen kommt es - entsprechend dem Prinzip der Einnahmen-Überschussrechnung - auf den tatsächlichen Mittelabfluss an (§ 11 Abs. 2 EStG). Es muss feststehen, dass eine Aufwendung in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang mit konkreter Gewinnerzielungsabsicht angefallen ist und dass ggf. private Mitveranlassung unbedeutend ist (§ 12 EStG).

Beispiel 2:

Ein Zahnarzt kauft einen Vorrat Zahngold für 750 000 € er zahlt am 28. 12. 2005. Beim Zahnarzt gehört das Zahngold zum Umlaufvermögen; ¹⁹⁾ er macht Betriebsausgaben geltend, also tritt im Ergebnis eine Gewinnminderung ein (um 750 000 €). Der Fall ist beim BFH gelandet - warum?

Das Zahngold gehört zum Betriebsvermögen, wenn der vom Zahnarzt angelegte Vorrat in einem vernünftigen Verhältnis zum tatsächlichen Praxisbedarf steht. Dient das Dentalgold dagegen als private Kapitalanlage, dann gehört es zum Privatvermögen. Es kommt also darauf an, ob Praxisbedürfnisse oder spekulative Überlegungen zum Kauf des Zahngolds geführt haben.

Der BFH hat geprüft, ob nach dem Kenntnisstand zum Zeitpunkt des Erwerbs davon ausgegangen werden konnte, dass das Zahngold innerhalb eines überschaubaren Zeitraums (maximal sieben Jahre) zur Ausführung der vom Zahnarzt erteilten Aufträge verarbeitet wird.

Grundsätzlich ist es Sache des Steuerpflichtigen, über Zeitpunkt und Umfang der Vorratsbeschaffung zu befinden. Für die Beschaffung von Dentalgoldvorräten gilt dies auch, wenn der Zahnarzt bestrebt ist, eine günstige Marktsituation auszunutzen und deshalb einen umfangreichen Vorratskauf tätigt.

Ergibt sich, dass der Zahnarzt *während eines überschaubaren Zeitraums* den angeschafften Goldvorrat mengenmäßig nicht verbrauchen kann oder tatsächlich nicht verbraucht hat, sondern zur Realisierung von Wertsteigerungen Teile des Zahngoldvorrats an den Lieferanten zurück verkauft hat oder auch der beschaffte Vorrat während der voraussichtlich begrenzten

Dauer der freiberuflichen Tätigkeit nicht mehr verbraucht werden kann, sondern anlässlich ihrer Beendigung veräußert werden muss, kann daraus geschlossen werden, dass für die Beschaffung zumindest eines Teils des Goldvorrats *allein spekulative Überlegungen, nicht aber Praxisbedürfnisse* ursächlich gewesen sind. In einem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall sind Anschaffungen von 8,7 kg Dentalgold im ersten und von 12 kg im zweiten Jahr als betrieblich veranlasst angesehen worden, „obwohl damit bei einem durchschnittlichen Verbrauch von 2,5 kg ein Vorrat für sechs bis sieben Jahre angelegt worden war“.

1. Durchlaufende Posten

Beispiel 3:

Rechtsanwalt R bekommt von einem Mandanten im Dezember 2005 einen Gerichtskostenvorschuss von 2 136 € diesen Betrag zahlt er im Januar 2006 bei Gericht ein. Er erhält außerdem Auslagen für Porti und Telefon von 44 € von dem Mandanten.

Durchlaufende Posten sind Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (§ 4 Abs. 3 Satz 2 EStG). Sinn und Zweck des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG besteht darin, dass Einnahmen, die der Steuerpflichtige von einem Dritten erhält, um sie in dessen Namen und für dessen Rechnung zu einem bestimmten Zweck weiterzuleiten („Fremdgelder“), das Betriebsergebnis nicht beeinflussen sollen. Selbst wenn ihre Zahlung betrieblich veranlasst ist, betreffen diese Gelder wirtschaftlich nicht das Betriebsvermögen - den Gewinn.

Die Umsatzsteuer ist ebenfalls kein durchlaufender Posten nach § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG; sie wird nämlich nicht im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, da der Steuerpflichtige selbst gegenüber dem Finanzamt Steuerschuldner ist (§ 13a UStG).

Da der Anwalt den Gerichtskostenvorschuss mit der Zweckbestimmung erhält, ihn an das Gericht weiter zu geben, er daher nicht über ihn verfügen darf, ist wegen § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG keine Betriebseinnahme aufzuzeichnen.

Ein durchlaufender Posten ist dagegen nicht anzunehmen bei Auslagen in Erfüllung einer eigenen Verbindlichkeit, auch wenn der Steuerpflichtige sie auf einen Dritten abwälzen kann. Die Telefon- und Portokosten sind daher keine durchlaufenden Posten, sondern Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, da der Rechtsanwalt gegenüber der Post und der Telekom eine eigene Verpflichtung eingegangen ist.

2. Behandlung der Umsatzsteuer bei § 4 Abs. 3 EStG

Beispiel 4:

Steuerberater S erhält ein Beratungshonorar über 15 000 € zzgl. 2 400 € Umsatzsteuer per Scheck.

Die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge gehören im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu den Betriebseinnahmen. Wenn S die 2 400 € Umsatzsteuer an das Finanzamt überweist, zeichnet er sie als Betriebsausgabe auf (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Erhält der Steuerberater eine Rechnung für eine Leistung an seine Praxis, hat er den Bruttobetrag bei Zahlung als Betriebsausgabe anzusetzen; vom Finanzamt erstattete Vorsteuer ist als Betriebseinnahme im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen.

Jeweils im Zufluss- oder Abflusszeitpunkt der Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer tritt also eine Gewinnauswirkung ein. Per Saldo wird die Umsatzsteuer damit erfolgsneutral behandelt.

3. Anschaffungskosten für abnutzbares Anlagevermögen

Das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG wird bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens zugunsten des Prinzips der wirtschaftlichen Verursachung durchbrochen. Aufgrund der Regelung des § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG ist die AfA gem. § 7 EStG in gleicher Weise zulässig und geboten wie beim Bestandsvergleich. Der der Überschussrechnung zugrunde liegende Vereinfachungsgedanke - sofortige Absetzung bei Zahlung (bzw. Einlage) - hat einer nutzungsbezogenen Zuordnung des Wirtschaftsguts - im Regelfall auf der Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten - zu weichen. Voraussetzung ist, dass die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden sind; für den Beginn der AfA ist es nicht erforderlich, dass die Bezahlung bereits erfolgt ist, da dieser Umstand für die Bemessung der AfA unbeachtlich ist.

Beispiel 5:

Ein Vorsteuer abzugsberechtigter Steuerberater (S) schafft im Dezember 2005 (Zeitpunkt der Lieferung) ein Notebook für 2 000 € zzgl. 320 € Umsatzsteuer an und bezahlt es am 3. 1. 2006.

Die Anschaffungskosten des Notebooks betragen 2 000 € weil die abzugsfähige Vorsteuer nach § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Anschaffungskosten gehört. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für ein Notebook beträgt drei Jahre, so dass die Jahres-AfA 666,67 € beträgt. Nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG kann S daher 55,56 € für 2005 als Betriebsausgaben ansetzen. Für die Umsatzsteuer gilt § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG: da sie erst im Januar 2006 abgeflossen ist, ist sie Betriebsausgabe in 2006.

Beispiel 6:

Gleicher Sachverhalt wie im vorigen Beispiel; statt des Steuerberaters kauft ein Arzt das Notebook für seine Praxis.

Da der Arzt nur umsatzsteuerfreie Leistungen (§ 4 Nr. 14 UStG) tätigt, gehört die Umsatzsteuer nach § 9b Abs. 1 EStG zu den Anschaffungskosten. Die AfA-Bemessungsgrundlage beträgt daher 2 320 € die Jahres-AfA 773,33 € und die Betriebsausgaben für 2005 nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ($773,33 \text{ €} : 12 =$) 64,44 €

4. Anschaffungskosten für nicht abnutzbares Anlagevermögen

Beispiel 7:

Ein Rechtsanwalt (R), der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, kauft im Jahr 2001 ein unbebautes Grundstück für 40 000 € Grunderwerbsteuer und Gerichtskosten betragen 1 600 € die Notarkosten 500 € zzgl. 80 € Umsatzsteuer. R nutzt das Grundstück als Parkplatz für seine Praxis. Im Jahr 2005 verlegt R seine Praxis und verkauft daher das Grundstück mit notariellem Vertrag vom 3. 12. 2005 für 51 000 € Nutzungen und Lasten sollen zum 30. 12. 2005 übergehen. Der Kaufpreis geht am 2. 1. 2006 auf das Konto von R ein.

§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG sieht eine weitere Ausnahme vom Zu- und Abflussprinzip vor. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (z. B. Grund und Boden, GmbH-Beteiligungen, Darlehensforderungen) werden im

Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung ohne Gewinnauswirkung in ein Verzeichnis aufgenommen (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG). Sie werden nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG erst bei der späteren Veräußerung oder Entnahme - als Gegengröße zum Veräußerungserlös - angesetzt. Der Gesetzgeber wollte § 4 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 3 EStG gleich behandeln. Beim Bestandsvergleich sind die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten zu aktivieren und ebenfalls erst als Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme abzusetzen.³⁸⁾ Außerdem sollten Gewinnverzerrungen vermieden werden, die dadurch entstehen, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und die Erlöse aus der Veräußerung von nicht abnutzbarem Anlagevermögen in verschiedenen Jahren als Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen berücksichtigt werden.

Nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB gehören zu den Anschaffungskosten auch die Nebenkosten. Gemäß § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG kann R 42 100 € erst im Jahr 2005 als Betriebsausgaben abziehen. Da er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, zählt die Umsatzsteuer auf die Notarkosten nach § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Anschaffungskosten des Grundstücks. R muss sie also in 2001 als Betriebsausgabe abziehen (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Kaufpreis von 51 000 € ist entsprechend dem Zufluss Betriebseinnahme in 2006.

5. Gewillkürtes Betriebsvermögen

Beispiel 8:

Eine Ärztin (Ä) ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Ihren Pkw nutzt sie zu 10 % für ihre freiberufliche Tätigkeit und möchte ihn deshalb im Betriebsvermögen führen.

Zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die entweder ihrer Art nach (sog. neutrale Wirtschaftsgüter) oder aufgrund der gemischten Nutzung (betriebliche Nutzung zwischen 10 und 50 %) sowohl Betriebsvermögen als auch Privatvermögen sein können. Sie müssen objektiv dazu geeignet sein, dem Betrieb zu dienen und subjektiv dazu bestimmt sein.³⁹⁾ Entschließt der Steuerpflichtige sich also für eine Behandlung als Betriebsvermögen, dann muss diese Entscheidung unmissverständlich in einer Weise kundgetan werden, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Steuerpflichtigen die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen erkennen kann.

Bis zum 02.10.2003 hat der BFH die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens beim § 4 Abs. 3-Rechner für nicht zulässig gehalten mit dem Argument, die ungenügende buchmäßige Nachvollziehbarkeit der betrieblichen Zuordnung berge die Gefahr, dass verlustbringende Wirtschaftsgüter in den betrieblichen und ertragbringende Wirtschaftsgüter in den privaten Bereich verlagert würden.

In der Literatur war dagegen argumentiert worden, dies widerspreche dem aus dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) abzuleitenden Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit; denn werde dem Überschussrechner die Möglichkeit, gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden, untersagt, ergebe sich zwangsläufig ein anderer Gesamtgewinn. Außerdem sei die Dreiteilung des Vermögens - notwendiges Privatvermögen (bei weniger als 10 % betrieblicher Nutzung), gewillkürtes Betriebsvermögen (bei einer betrieblichen Nutzung von 10 bis 50 %), notwendiges Betriebsvermögen (bei mehr als 50 % iger betrieblicher Nutzung) - ohne Grundlage und weder nach dem Gesetzeswortlaut noch nach Sinn und Zweck der Gewinnermittlung geboten.⁴²⁾ § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG machten deutlich, dass es auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung gewillkürtes Betriebsvermögen gebe; aus der Beschränkung auf die dort genannten Fälle könne nicht geschlossen werden, dass der Gesetzgeber die Bildung gewill-

kürten Betriebsvermögens bei der Einnahmen-Überschussrechnung ansonsten nicht zulassen wolle.

In seiner Entscheidung vom 02.10.2003 rückte der IV. Senat des BFH von seiner bis dahin vertretenen Ansicht ab. Die bisherige unterschiedliche Behandlung von notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten sei nicht durch das Gesetz gerechtfertigt, denn § 4 Abs. 3 EStG ordne keinen anderen Betriebsvermögensbegriff an als den des § 4 Abs. 1 EStG. Der Nachweis der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum gewillkürten Betriebsvermögen könne durch zeitnahe Aufnahme in das betriebliche Bestandsverzeichnis (R 31 Abs. 1 EStR) erbracht werden. Die Verwaltung ist dieser Rechtsprechung gefolgt.

Mit der Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens gewinnt der § 4 Abs. 3-Rechner eine Nachweiserleichterung, da er ansonsten jede einzelne betriebliche Nutzung wegen § 88 AO (und den allgemeinen Beweisregeln) nachweisen muss. Befindet sich das Fahrzeug im Betriebsvermögen, so können zunächst sämtliche Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Eine Korrektur aufgrund der privaten Nutzung erfolgt dann durch Aufzeichnung einer (fiktiven) Betriebseinnahme.

6. Teilwertabschreibungen

Beispiel 9:

Ein Zahnarzt, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, setzt von der Differenz zwischen seinen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufgrund gesunkener Goldpreise einen Betrag von 12 000 € für Wertminderung seines auf Vorrat gehaltenen Zahngoldes ab.

Im Gegensatz zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist bei der Einnahmen-Überschussrechnung der Ansatz des niedrigeren Teilwerts nicht zulässig. § 4 Abs. 3 EStG enthält keine Verweisung auf § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Nach dieser Vorschrift setzt die Teilwertabschreibung eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich voraus, bei der die Wertänderungen der Wirtschaftsgüter am jeweiligen Bilanzstichtag in der Bilanz darzustellen sind. Bei der § 4 Abs. 3-Rechnung fehlt bei den abnutzbaren Wirtschaftsgütern jedoch eine formelle Darstellung des Betriebsvermögens; ein Bestandsverzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG braucht auch nicht geführt zu werden. Für das abnutzbare Anlagevermögen besteht die Möglichkeit der Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA, § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG), die einer Teilwertabschreibung sehr nahe kommt.

Nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht sollen Teilwertabschreibungen auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung möglich sein. Der Vereinfachungszweck dieser Gewinnermittlungsart sei keine sachliche Rechtfertigung für die gleichheitswidrige Versagung von Teilwertminderungen, denn die von der Rechtsprechung aufgestellten Teilwertvermutungen kämen dem Vereinfachungsgedanken gerade entgegen.

Dagegen spricht jedoch Folgendes: Liegen die Voraussetzungen einer AfaA nicht vor, wirken sich Wertveränderungen des Wirtschaftsgutes erst im Zeitpunkt seiner Entnahme oder Veräußerung durch einen verminderten Veräußerungserlös aus. Die Totalgewinnlichkeit ist also auch dann gesichert, wenn im Rahmen der § 4 Abs. 3-Rechnung eine Teilwertabschreibung nicht zugelassen wird.

7. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung

Beispiel 10:

Ein Wirtschaftsprüfer (W), der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, lässt eine freiberuflich genutzte Garage abbrechen.

§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG verweist auf die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung. Dazu gehört auch § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG, so dass W den Restwert der Garage, der sich nach Abzug der (normalen) AfA bis zum Zeitpunkt des Abbruchs ergibt, als Betriebsausgabe abziehen kann.

8. Tauschgeschäfte

Beim Tausch ist in zweierlei Hinsicht (Hingabe des Wirtschaftsgutes und Erlangung eines solchen) zu differenzieren. Entsprechend der zivilrechtlichen Konzeption in § 480 BGB empfiehlt sich die *Zerlegung* des Tausches in ein Veräußerungsgeschäft und in ein Erwerbsgeschäft. Der mit dem Tauschvorgang verbundene Zu- und Abgang von Sachgütern ist als Betriebseinnahme und als Betriebsausgabe zu erfassen. In der Hingabe eines Wirtschaftsgutes ist grundsätzlich eine Betriebsausgabe und im Empfang des eingetauschten Wirtschaftsgutes eine Betriebseinnahme zu sehen. Dabei fällt eine Betriebseinnahme unabhängig davon an, ob der Gegenwert in das Betriebsvermögen oder in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen gelangt. Der Zugang ist im Hinblick auf die Aufgabe von Betriebsgegenständen in jedem Fall betrieblich veranlasst.

Für die Frage des Abzugs als Betriebsausgabe ist allerdings entscheidend, wie der erlangte Sachwert verwendet wird. Setzt ihn der Steuerpflichtige für private Zwecke ein, bleibt es beim isolierten Ansatz der Betriebseinnahme.

Beispiel 11:

Ein Architekt nimmt an Stelle seines Honorars über 300 € ein gleichwertiges Schmuckstück in Zahlung.

Der Architekt hat das Honorar in Gestalt des Schmuckstücks als Betriebseinnahme (300 €) anzusetzen. Da die Anschaffung dem privaten Bereich (notwendiges Privatvermögen) zuzurechnen ist, ist sie ertragsteuerlich nicht weiter zu erfassen.

Ein Abzug als Betriebsausgabe ist nur möglich, wenn die Gegenleistung in das Betriebsvermögen gelangt. In diesem Fall werden gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG die Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsgutes nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes bemessen. Für die Gewinnrealisierung gelten die Vorschriften des § 4 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG, d.h. die Anschaffungskosten der durch den Tausch erworbenen abnutzbaren Anlagegüter sind auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Die Anschaffungskosten der durch den Tausch erworbenen nicht abnutzbaren Anlagegüter sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgabe abzuziehen.

Beispiel 12:

Steuerberater S erwarb am 15. 3. 2006 einen neuen Schreibtisch (Nutzungsdauer fünf Jahre). Der Rechnungspreis betrug 3 000 € zzgl. 480 € Umsatzsteuer. S gab dem Händler bei Lieferung des neuen Schreibtisches das alte Möbelstück in Zahlung. Der Händler rechnete den alten Schreibtisch mit 500 € zzgl. 80 € Umsatzsteuer auf den Kaufpreis an. S überwies

am 30. 4. 2006 den Restbetrag an den Händler. Der alte Schreibtisch hatte zum 31. 12. 2005 noch einen Restwert von 0 €

Auf der Betriebseinnahmenseite ist der Verkauf des alten Schreibtischs zu erfassen: 580 € Auf der Betriebsausgabenseite ist die Anschaffung des neuen Schreibtischs zu berücksichtigen: die AfA (§§ 4 Abs. 3 Satz 3, 7 Abs. 1 EStG) beträgt (3 000 € Bemessungsgrundlage : 5 [Jahre Nutzungsdauer] x $\frac{10}{12}$ gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ⇒) 500 € Die Umsatzsteuer für den neuen Schreibtisch i. H. von 480 € ist ebenfalls Betriebsausgabe; hier gilt § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG.

9. Sacheinlagen

§ 4 Abs. 3 EStG enthält keinen Verweis auf die Einlage- und Entnahmenvorschriften. Die Notwendigkeit der Einbeziehung von Entnahmen und Einlagen in die Überschussermittlung ergibt sich jedoch aus dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit. Danach muss über die Gesamtheit der Jahre hinweg die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG letztlich zu demselben Ergebnis führen wie die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG. Da für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG Entnahmen und Einlagen wesentlich sind, kann für die Einnahmen-Überschussrechnung nichts anderes gelten. Für die Bewertung der Entnahmen und Einlagen gelten die Regeln des § 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG, obwohl der Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 EStG ausdrücklich nur die nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG angesetzten Wirtschaftsgüter bezeichnet. Da aber § 4 Abs. 3 EStG eine Gewinnermittlungsvorschrift ist, müssen die Bewertungsvorschriften für das Betriebsvermögen entsprechend angewandt werden, denn erst durch die Bewertung mit dem Teilwert wird dem Regelungszweck von Entnahmen und Einlagen im vollen Umfang entsprochen. Der Teilwertansatz bei der Entnahme stellt die steuerliche Erfassung der im Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven sicher.

Die jeweilige Sacheinlage wird so behandelt, als wäre das entsprechende Wirtschaftsgut *entgeltlich angeschafft* worden.

Beispiel 13:

Ein Rechtsanwalt legt eine bisher privat genutzte Couch im Januar 2006 in sein Betriebsvermögen ein. Der Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage beträgt 1 200 €, die Restnutzungsdauer zwei Jahre.

Die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens wirkt sich nach § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG über die AfA nach § 7 EStG als Betriebsausgabe aus. Zum Zeitpunkt der Einlage kann daher der Einlagewert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) nicht sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden. Der Einlagewert bildet vielmehr die Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 7 EStG.

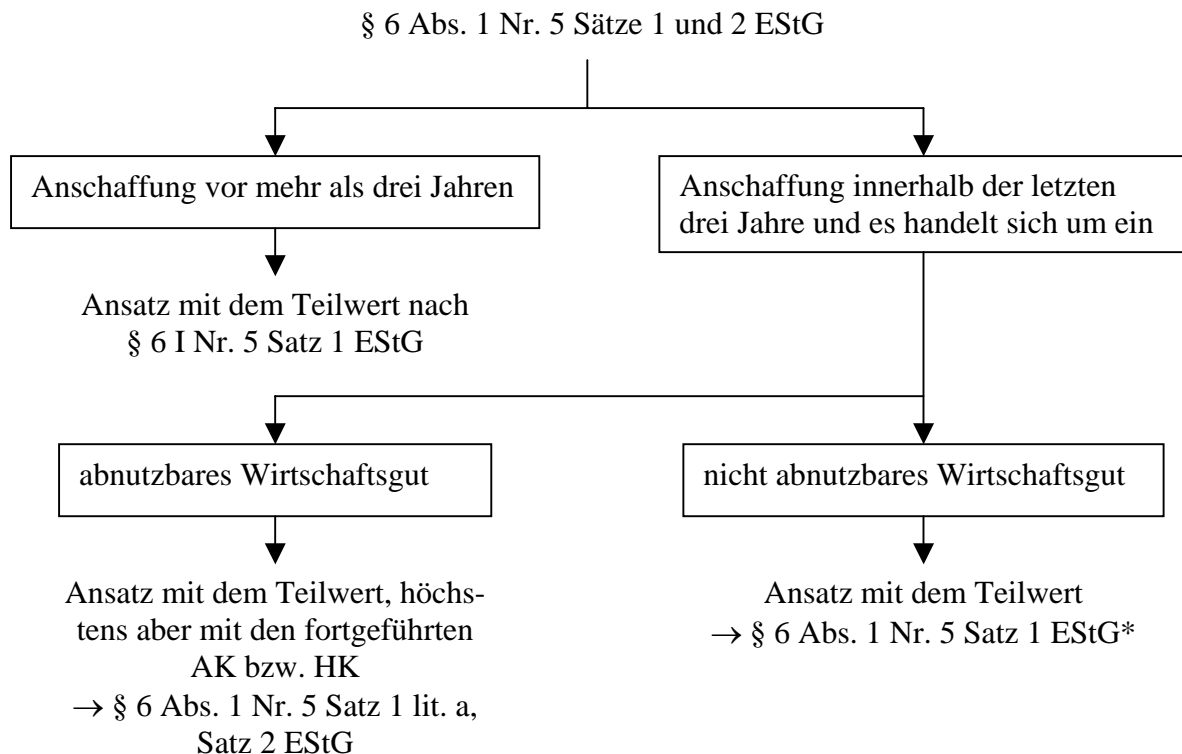
In den Jahren 2006 und 2007 sind daher jeweils 600 € als Betriebsausgaben abzuziehen.

Beispiel 14:

a) Ein Architekt (A) legt seinen bisher privat genutzten Pkw (sechs Jahre Nutzungsdauer) am 1. 1. 2006 in sein Betriebsvermögen ein (Teilwert: 40 000 €) und nutzt ihn ab jetzt nur noch betrieblich. Die Anschaffungskosten betragen im Januar 2003 66 000 €, die Restnutzungsdauer beträgt drei Jahre.

b) Außerdem führt A ebenfalls am 1. 1. 2006 ein bisher privat genutztes Regal (Teilwert: 400 €) seinem Betriebsvermögen zu (Anschaffungskosten im Januar 2002: 1 300 €, Restnutzungsdauer zwei Jahre).

a) Da die Anschaffung des Pkw innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage erfolgt ist, sind die „fortgeführten“ Anschaffungskosten zu ermitteln und mit dem Teilwert zu vergleichen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Sätze 1 und 2 EStG). Der niedrigere Wert ist dann als Betriebsausgabe anzusetzen.



* Es sei denn, es handelt sich um eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und der Steuerpflichtige ist mit mindestens 1 % an dieser Gesellschaft beteiligt: In diesem Fall ist ebenfalls der Teilwert anzusetzen, höchstens jedoch die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 lit. a EStG.

Fortgeführte Anschaffungskosten sind die um die AfA für den Zeitraum von der Anschaffung bis zur Einlage des Wirtschaftsgutes geminderten Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG): 66 000 €(AK) abzgl. 3 x 11 000 €AfA für drei Jahre ergibt 33 000 €. Da dieser Betrag der fortgeführten Anschaffungskosten niedriger ist als der Teilwert, sind die 33 000 € maßgeblich, d.h. der Architekt kann in 2006 (33 000 €: 3 [Jahre Nutzungsdauer] =) 11 000 € als Betriebsausgabe ansetzen.

b) Auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung gilt die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, § 6 Abs. 2 EStG, da es sich hierbei um eine materielle AfA-Regelung handelt, obwohl die Bestimmung im bilanziellen Bewertungsrecht bei § 6 EStG steht. Da der Teilwert des Regals 410 € nicht übersteigt, kann der Architekt die 400 € in 2006 (dem Wirtschaftsjahr der Einlage) als Betriebsausgabe aufzeichnen; er kann aber auch die normale Absetzung für Abnutzung vornehmen, denn § 6 Abs. 2 EStG gewährt ein Wahlrecht.

Maßgebend für den Grenzwert von 410 € ist immer der Nettobetrag. Dies gilt unabhängig davon, ob der Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich abziehbar ist oder nicht.

10. Behandlung von Darlehen

Beispiel 15:

Ingenieur I, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, nimmt ein betriebliches Darlehen über 67 000 € auf (Zinsbindungsfrist: fünf Jahre). Nach Abzug eines Disagios zahlt die Bank am 6. 3. 2006 62 500 € aus.

Bei Auszahlung des Darlehens und Rückzahlung in Raten handelt es sich lediglich um für die Gewinnermittlung unbeachtliche Vermögensumschichtungen. Es kann deshalb noch nicht von einer „Einnahme“ gesprochen werden, die für eine echte Verfügungsmacht über die erlangten Geldmittel vorausgesetzt wird. Für die Frage der Verfügungsmöglichkeit ist gemäß der das Steuerrecht beherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht die zivilrechtliche Verfügungsmacht entscheidend, sondern die *wirtschaftliche*. Dem entsprechend ist auch die Rückzahlung des erlangten Darlehens keine Betriebsausgabe.

Die Darlehenszinsen sind allerdings Betriebsausgaben im Zeitpunkt der Zahlung. Das Disagio ist Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Kapitalauszahlung in verminderter Höhe.

I zeichnet daher 4 500 € Betriebsausgaben in 2006 auf.

Bei einer *längeren* Zinsbindungsfrist als fünf Jahre müsste das Disagio allerdings auf die Dauer der Zinsbindungsfrist verteilt werden. Nach § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG sind Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird, wenn diese Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden. Auch Darlehenszinsen sind Entgelt für eine Nutzungsüberlassung, nämlich für die Überlassung der Nutzung von Geld. Da ein Disagio als laufzeitabhängiger Ausgleich für einen niedrigeren Nominalzinssatz und damit als Vorauszahlung eines Teils der Zinsen anzusehen ist, ist § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG daher nach seinem Wortlaut auch auf ein Disagio anzuwenden.

11. Bargeld

Veränderungen des Kassenbestandes durch private Zu- und Abgänge haben keinen Einfluss auf das Ergebnis der Einnahmen-Überschussrechnung. Anders als bei der Bilanzierung bildet der Kassenbestand hier keine Grundlage für die Gewinnermittlung. Da sich nur betrieblich veranlasste Geldbewegungen auf den Gewinn des Wirtschaftsjahres auswirken, bleibt eine Barentnahme ohne Einfluss auf die Gewinnermittlung. Da sich durch die Erfassung des Geldzuflusses als Betriebseinnahme der Gewinn schon erhöht hat, unterbleibt bei der Entnahme eines Geldbetrags eine erneute Hinzurechnung.

Beispiel 16:

In die Privatwohnung eines Versicherungsmaklers (V) wird eingebrochen; dabei wird aus dem Kleiderschrank eine Kassette mit 24 000 € entwendet. V macht den Geldbetrag als Betriebsausgabe geltend mit der Begründung, das Geld habe er zum Kauf eines betriebsnotwendigen Pkw bereit gehalten.

Geldverluste können zu Betriebsausgaben führen, wenn das schadenstiftende Ereignis dem betrieblichen Bereich entstammt. Aus diesem Grund hat der BFH Verluste aus Gelddiebstählen durch Betriebsangehörige zu den Betriebsausgaben gerechnet, selbst wenn davon Privatvermögen des Betriebsinhabers betroffen sein sollte. Da der bei V verübte Einbruchdiebstahl

nicht im Zusammenhang mit seiner betrieblichen Betätigung stand, liegt diese Voraussetzung nicht vor.

Gleichwohl kann der Verlust des Geldes zu Betriebsausgaben führen, wenn das Geld zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört. Die betriebliche Veranlassung ist in diesem Fall durch die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes Geld hergestellt, mag sich der Verlust (hier: durch den Einbruch) wie ein sonstiges schadenstiftendes Ereignis auch als ein neutraler, nicht dem Betrieb zuzurechnender Vorgang darstellen. Der betriebliche Zusammenhang muss in diesem Fall durch eine klare Trennung zwischen betrieblichen und privaten Geldzugängen dargetan werden. Aber auch die Aufbewahrung des Geldes im betrieblichen Bereich oder die Bereithaltung eines abgezählten Betrages zur Begleichung einer betrieblichen Verbindlichkeit sind ausreichend. Der Steuerpflichtige trägt hierfür die objektive Beweislast (Feststellungslast).

Im vorliegenden Fall kommt es darauf an, dass V darlegen kann, ob die Geldsumme von einem betrieblichen Konto abgehoben wurde, ob sie gesondert von den zum Privatverbrauch bestimmten Geldbeträgen aufbewahrt wurde und ob sich die Absicht des Autokaufs bei Abhebung des Geldbetrags schon konkretisiert hatte, ob also schon über die Höhe des Kaufpreises Einvernehmen erzielt worden war und ob ggf. schon eine Anzahlung geleistet war. Kann V dies im Streitfall nicht beweisen, ist ein Abzug der 24 000 € als Betriebsausgaben nicht möglich.

12. Verluste

a) Umlaufvermögen

Beispiel 17:

In den Laden eines Obsthändlers (O) wurde am 15. 9. 2006 eingebrochen; dabei wurden Waren im Wert von 500 € entwendet. O hatte das Obst zwei Tage vorher für 320 € inkl. Umsatzsteuer gekauft.

Mit der Bezahlung (§ 11 Abs. 2 EStG) der angeschafften Waren sind diese Geschäftsvorfälle als Betriebsausgaben abschließend gewürdigt. Spätere Ereignisse wie Verlust, Diebstahl und Zerstörung können nicht ein zweites Mal erfolgswirksam berücksichtigt werden.

b) Forderungen

Auch der Verlust von Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen ist keine Betriebsausgabe, weil die Entstehung der Forderung zu keiner Betriebseinnahme geführt hat.

c) Darlehen und Beteiligungen

Beispiel 18:

Ein Ingenieur (I), der seit dem 1. 3. 2004 mit 20 000 € zu 60 % an der Planungs- und Bau-GmbH beteiligt ist, gewährt dieser am 15. 9. 2005 ein verzinsliches Darlehen i.H. von 10 000 €. Die GmbH ist Hauptauftraggeber des I. Vor Rückzahlung des Darlehens gerät die GmbH ins Insolvenzverfahren. Seit dem 1. 2. 2006 steht fest, dass Beteiligung und Darlehensforderung wertlos sind. I möchte die 30 000 € als Betriebsausgaben geltend machen.

(1) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann zum Betriebsvermögen eines den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelnden Freiberuflers gehören. Voraussetzung ist, dass ein entsprechender betrieblicher Zusammenhang herstellbar ist. Das ist dann der Fall, wenn der Betrieb der GmbH der freiberuflichen Tätigkeit *nicht wesensfremd* ist. Im vorliegenden Fall ist notwendiges Betriebsvermögen anzunehmen, da die Beteiligung aus beruflichem Interesse eingegangen wurde und sie ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung hat.

Bei den Aufwendungen für den Erwerb der Beteiligung handelt es sich, da die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, um Aufwendungen für ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (vgl. § 4 Abs.3 Satz4 EStG). Ein Abzug ist im Zeitpunkt des Verlustes bzw. des Untergangs des Wirtschaftsguts vorzunehmen, d.h. also in dem Veranlagungszeitraum, in dem die für die Beteiligung aufgewendeten Mittel endgültig verloren gegangen sind. Da im vorliegenden Fall seit dem 1.2.2006 feststand, dass die Beteiligung wertlos ist, kann I die 20 000 € in 2006 als Betriebsausgaben geltend machen.

(2) Die Berücksichtigung von Darlehensverlusten als Betriebsausgaben ist auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG möglich, wenn die Darlehenshingabe betrieblich veranlasst war. Laut Sachverhalt ist die GmbH Hauptauftraggeber des I. Da das Darlehen in diesem Fall Voraussetzung für eine umfangreiche, bereits hinreichend konkretisierte freiberufliche Aktivität des I war, war die Darlehensgewährung objektiv geeignet, die freiberufliche Tätigkeit zu fördern und somit betrieblich veranlasst. Fällt eine betriebliche Darlehensforderung (ganz oder teilweise) aus, ist der Verlust als Betriebsausgabe in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, in dem die Uneinbringlichkeit endgültig feststeht. Das war laut Sachverhalt 2006, so dass I auch die 10 000 € Darlehensverlust in diesem Veranlagungszeitraum als Betriebsausgaben abziehen kann.

d) Abnutzbares Anlagevermögen

Beim Verlust eines Wirtschaftsguts des abnutzbaren Anlagevermögens kann noch AfA bis einschließlich des Monats, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, gezogen werden. Ein dann noch vorhandener Restwert kann nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG im Wege der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung als Betriebsausgabe behandelt werden.

IV. Betriebseinnahmen

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist im Gesetz nicht definiert. In Anlehnung an § 8 Abs. 1 EStG sind unter Betriebseinnahmen alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert zu verstehen, die dem Steuerpflichtigen veranlasst durch den Betrieb oder die freiberufliche Tätigkeit zufließen.

1. Die Technik des § 11 EStG

Beispiel 19:

Der Arzt A rechnet mit seinen Privatpatienten über eine privatärztliche Verrechnungsstelle (PV) ab, während die Honorarabrechnung mit den Kassenpatienten durch quartalsmäßige Abschlagszahlung der Kassenärztlichen Vereinigung (KV) erfolgt. Auf dem Konto der PV ging am 30. 12. 2005 der vom Patienten überwiesene Betrag von 2 000 € ein; dieser Betrag wurde dem A am 15. 1. 2006 auf seinem Konto gutgeschrieben. Die KV überwies

den Betrag für das III. Quartal 2005 i. H. von 90 000 € am 6. 1. 2006; der Betrag wurde am 8. 1. 2006 dem Konto des A gutgeschrieben.

Da § 11 EStG bei allen Überschussermittlungen gilt, ist in zeitlicher Hinsicht der Zufluss der Einnahmen in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum zu erfassen. Ohne Bedeutung ist dabei, ob die Betriebseinnahmen auch wirtschaftlich dem Jahr des Zuflusses zuzuordnen sind. Eine Ausnahme bildet § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, wenn sie dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind. „Kurze Zeit“ bedeutet innerhalb von zehn Tagen. Zufluss bedeutet Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über in Geld oder Geldeswert bestehende Güter.

Mit dem Eingang der 2 000 € auf dem Konto der PV am 30.12.2005 ist das Honorar dem A noch in 2005 zugeflossen, da die PV als Bevollmächtigte des A (vgl. § 164 BGB) angesehen wird.

Die Einnahmen von der Kassenärztlichen Vereinigung stellen regelmäßig wiederkehrende Einnahmen dar. Die Honorare für kassenärztliche Tätigkeit fließen dem Arzt erst mit der Überweisung durch die KV an den Arzt zu. Die KV vereinnahmt von der Krankenkasse kraft eigenen Rechts (nicht als Bevollmächtigte des Arztes) einen für die Leistung aller Kassenärzte bestimmten Pauschalbetrag, den sie dann ihrerseits nach einem bestimmten Schlüssel auf die Ärzte verteilt. Dem Arzt steht deshalb ein Vergütungsanspruch nur gegen die KV, nicht aber gegen die Krankenkasse zu. Bei Gutschrift bis zum 10.1. des Folgejahres werden sie dem Veranlagungszeitraum, zu dem sie wirtschaftlich gehören - also 2005 - zugerechnet (§ 11 Abs. 2 Satz 2 EStG).

A muss also in 2005 noch 92 000 € als Betriebseinnahmen versteuern.

Beispiel 20:

Steuerberater S erhält am 26. 9. 2005 von einem Mandanten für eine Beratung

a) einen Scheck über 1 000 €, den er am 27. 9.2005 zu seiner Bank bringt; am 30. 9.2005 ist das Geld auf seinem Konto.

b) einen Wechsel über 1 000 €, er diskontiert ihn am 30. 11. 2005.

Einnahmen sind zugeflossen, sobald der Empfänger wirtschaftlich über sie verfügen kann oder verfügt hat; das ist i.d.R. der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolges. Dem Eintritt des Leistungserfolges steht es gleich, wenn der Empfänger der Leistung in der Lage ist, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun herbeizuführen. Wird der Scheck entsprechend dem Bankvertrag ausgestellt, so hat es der Empfänger regelmäßig in der Hand, ohne weiteres Zutun seines Schuldners den endgültigen Leistungserfolg selbst herbeizuführen und ist wirtschaftlich in der Lage, über den Scheckbetrag zu verfügen. Der Scheckbetrag ist daher grds. mit Hingabe des Schecks zugeflossen, in unserem Fall also am 26.9.2005.

Im Gegensatz zum Scheck, der dem Zahlungsverkehr dient, ist der Wechsel ein Kreditmittel. Der Wechselbetrag ist regelmäßig nicht auf Sicht, sondern erst zu einem bestimmten, oft mehrere Monate entfernt liegenden Zeitpunkt zu zahlen. Die Wechselsumme ist dem Empfänger zugeflossen, wenn sie ihm aufgrund der Diskontierung des Wechsels zur Verfügung steht, hier also am 30.11.2005.

Beispiel 21:

Rechtsanwalt R tritt am 3. 3. 2006 eine Forderung gegen einen Mandanten i. H. von 1 500 € an den Vermieter der von ihm genutzten Büroräume ab.

Es kommt darauf an, ob die Abtretung erfüllungshalber oder an Erfüllung statt erfolgt. Im Zweifel ist anzunehmen, dass die Abtretung erfüllungshalber vorgenommen wird (wenn der Schuldner zum Zweck der Befriedigung des Gläubigers eine neue Verbindlichkeit übernimmt, § 364 Abs. 2 BGB). In diesem Fall erfolgt ein Zufluss bei R und bei dem die Abtretung empfangenden Gläubiger (Zessionar) erst dann, wenn eine *Zahlung* auf die Forderung eingeht (dann außerdem zugleich: Abfluss beim Schuldner und beim Zedenten R).

Soll die Abtretung allerdings an Erfüllung statt i. S. des § 364 Abs. 1 BGB erfolgen (und damit der Zahlung gleichstehen), so liegt der Zufluss bereits *im Zeitpunkt der Abtretungserklärung* vor. Nach § 364 Abs. 1 BGB erlischt das Schuldverhältnis (zwischen Alt- und Neugläubiger) durch diese Leistung. Die Abtretung bewirkt dann - als Erfüllungssurrogat - Abfluss beim Zedenten R (i. H. des gemeinen Werts der Forderung); außerdem muss R in dieser Höhe eine Betriebseinnahme aufzeichnen, weil die Forderung gegen seinen Mandanten im Abtretungszeitpunkt als vereinnahmt anzusehen ist. R zeichnet also in diesem Fall am 3. 3. 2006 eine Betriebseinnahme und eine Betriebsausgabe von jeweils 1 500 € auf.

Beispiel 22:

Steuerberater S zahlt steuerjuristische Fachliteratur am 30. 12. 2005 mit Kreditkarte; der Betrag wird am 3. 1. 2006 von seinem Konto abgebucht.

Mit dem Leisten der Unterschrift - also am 30. 12. 2005 - fließt der Betrag beim Karteninhaber S ab, da die Kreditkarte vorwiegend als Zahlungsmittel genutzt wird und insoweit die Hingabe von Bargeld ersetzt. Mit der Unterzeichnung des Abrechnungsbelegs hat der Karteninhaber alles Erforderliche getan, um den Leistungserfolg herbeizuführen.

Die wichtigsten Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip

1. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG: Die Vorschriften über die AfA sind zu befolgen.
2. § 6 Abs. 2 EStG: Die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten der sog. geringwertigen Wirtschaftsgüter können bereits im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden.
3. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG: Die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben zu behandeln.
4. § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG: Durchlaufende Posten sind bei der § 4 Abs. 3-Rechnung nicht zu berücksichtigen.
5. § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG: Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.

In diesen Fällen tritt das Zu- und Abflussprinzip hinter den Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zurück.

2. Erlöse aus dem Verkauf von Anlagevermögen

Beispiel 23:

Der Kioskverkäufer K (kein Kaufmann; die Grenzen des § 141 AO sind nicht erreicht) verkauft und übergibt am 10. 12. 2005 sein betrieblich genutztes Auto für 10 000 € zzgl. 1 600 € USt dem Käufer Z. K hatte es am 3.1.2003 für 15 000 € zzgl. 2 400 € USt angeschafft. Den Kaufpreis erhält er am 3. 1. 2006.

In Durchbrechung des Abflussprinzips (§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG) sind die Aufwendungen für Anlagegüter nicht sofort abziehbar. K kann also für drei Jahre (bis zur Veräußerung) die AfA als Betriebsausgabe abziehen. AfA-Bemessungsgrundlage ist nach § 9b Abs. 1 EStG der Nettobetrag von 15 000 € (Anschaffungskosten), da K zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Setzt man als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sechs Jahre an, beträgt die jährliche AfA 2 500 €. Für den Pkw kann in 2003 und in den Folgejahren (2004 und 2005) bis zur Veräußerung je 2 500 € als jährlicher AfA-Betrag angesetzt werden.

Bei der Veräußerung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist der sog. Restbuchwert (also der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der sich noch nicht in Gestalt von AfA als Betriebsausgabe ausgewirkt hat) im Jahr der Veräußerung (ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Zahlung) als Betriebsausgabe abzusetzen. Zieht man von den 15 000 € Anschaffungskosten die bis zur Veräußerung vorgenommene AfA von 3 x 2 500 € ab, ergibt sich ein Restbuchwert von 7 500 €.

Der (gesamte) Veräußerungserlös ist Betriebseinnahme im Jahr der Zahlung (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG), und zwar auch dann, wenn das zum Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgut teilweise privat genutzt worden ist.

Da K den Kaufpreis am 3.1.2006 erhält, setzt er die 11 600 € in 2006 als Betriebseinnahmen an. Im Veranlagungszeitraum 2005 macht er die 2 500 € AfA sowie den Restbuchwert von 7 500 € als Betriebsausgaben geltend.

3. Entnahme von Umlaufvermögen

Beispiel 24:

Ein Juwelier (J) mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG schenkt seiner Tochter zu deren Geburtstag einen Ring, dessen Teilwert 2 000 € beträgt. Die aufgrund der Entnahme zu zahlende Umsatzsteuer von 320 € wird im selben Jahr an das Finanzamt überwiesen.

Eine Sachentnahme ist zu sehen wie ein Verkauf an sich selbst zum Entnahmewert. In Höhe des Entnahmewerts erfolgt eine Hinzurechnung zu den Betriebseinnahmen, denn die Anschaffungskosten/Herstellungskosten der entnommenen Wirtschaftsgüter haben den Gewinn i.d.R. bereits beeinflusst. Bei einem tatsächlichen Verkauf wären zudem auch Betriebseinnahmen erzielt worden. Die Auswirkung der Sachentnahme auf den Gewinn soll damit neutralisiert werden.

Im Jahr der Entnahme wird der Wert des Wirtschaftsgutes (= Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) als (fiktive) Betriebseinnahme erfasst.

Die Gegenstandsentnahme stellt einen steuerbaren Umsatz nach § 3 Abs. 1b UStG dar. Da im vorliegenden Fall keine Umsatzsteuerbefreiung eingreift, ist der Vorgang umsatzsteuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis zzgl. der Ne-

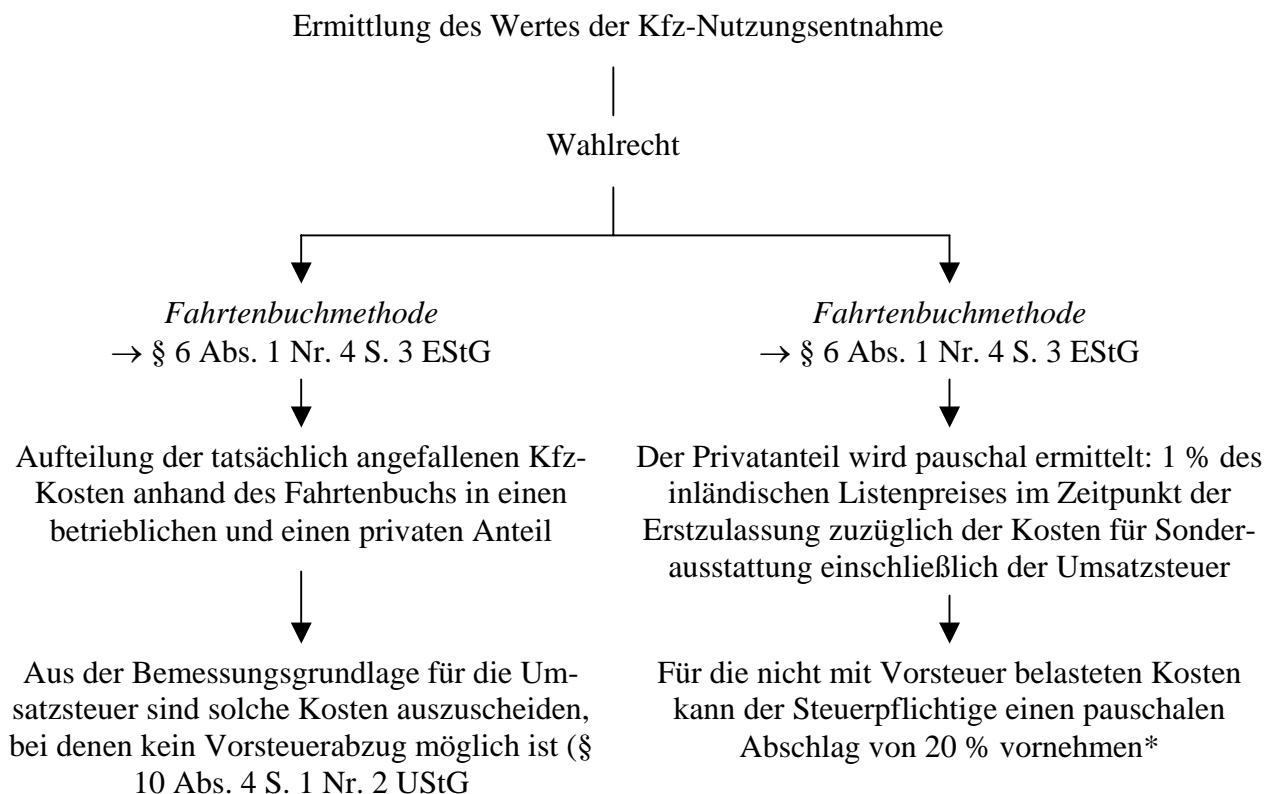
benkosten im Zeitpunkt der Entnahme; das ist i.d.R. der Teilwert. Diese Umsatzsteuer ist nicht abziehbar nach § 12 Nr. 3 EStG, d.h. die Umsatzsteuer für unentgeltliche Wertabgaben darf nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Die an das Finanzamt entrichteten Umsatzsteuerbeträge sind daher für Zwecke der Gewinnermittlung grundsätzlich um die nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähigen Beträge (also um die Umsatzsteuer für unentgeltliche Wertabgaben) zu kürzen.

Im Ergebnis wirkt sich also die „Entnahme-Umsatzsteuer“ als Betriebseinnahme aus (da deren Abführung an das Finanzamt nach § 12 Nr. 3 EStG nicht zum Ansatz von Betriebsausgaben führen darf). Auf unseren Fall bezogen bedeutet dies, dass J 2 000 € also den Nettowert, als (fiktive) Betriebseinnahme ansetzt. Wenn er die Umsatzsteuer laut Voranmeldung zahlt, darf er für seine Gewinnermittlung als Betriebsausgabe nur die an das Finanzamt zu zahlende Umsatzsteuer *abzüglich* der Umsatzsteuer auf die unentgeltliche Wertabgabe (hier: 320 €) ansetzen.

Da die Überwachung der zutreffenden ertragsteuerlichen Berücksichtigung der „Entnahme-Umsatzsteuer“ zu Schwierigkeiten führen kann, wenn die Erfassung des Teilwerts in einem anderen Jahr erfolgt als die Umsatzsteuer gezahlt wird, hat sich jedoch die sog. Praktikermethode durchgesetzt. Danach wird die Entnahme einkommensteuerlich brutto angesetzt und die hierauf bezahlte Umsatzsteuer zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Dies hat den Vorzug, dass eine Überwachung und Kürzung der zu einem späteren Zeitpunkt gezahlten und als Betriebsausgabe abzugsfähigen Umsatzsteuer entfällt und im Ergebnis die Gewinnneutralität der Umsatzsteuer gewahrt bleibt.

In unserem Fall sind danach 2 320 € als Betriebseinnahme zum Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Die 320 € sind bei Zahlung der Umsatzsteuer an das Finanzamt Betriebsausgabe.

4. Nutzungsentnahmen



* Der nach der 1 %-Methode ermittelte Wert der Privatnutzung *kann* aus Vereinfachungsgründen auch als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zugrunde gelegt werden (BMF-Schreiben v. 11. 3. 1997 , BStBl 1997 I S. 324 f.).

Beispiel 25:

Steuerberater S ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Laut Fahrtenbuch (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG) nutzt er seinen BMW zu 40 % privat; er hat das Auto (sechs Jahre Nutzungsdauer) am 10. 1. 2004 für 42 000 € zzgl. 6 720 € Umsatzsteuer erworben. Folgende Kosten fallen in 2005 an:

Benzin, Wartung, Reparaturen	4.000,- €
Versicherung und Kfz-Steuer	1.000,- €
Zinsen für das Anschaffungsdarlehen	800,- €
Jährliche AfA	<u>7.000,- €</u>
	12.800,- €

Da der betriebliche Nutzungsgrad mehr als 50 % beträgt, ist der Pkw sog. notwendiges Betriebsvermögen. Die *Nutzungsentnahme* (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG analog) der Privatfahrten führt, da S die Pkw-Kosten in vollem Umfang als Betriebsausgaben behandelt hat, zu einer Hinzurechnung als Betriebseinnahmen. Der Privatanteil beträgt: 40 % von 12 800 € = 5 120 €.

Bei Nutzungsentnahmen fällt ebenfalls Entnahme-Umsatzsteuer an (§ 3 Abs. 9a UStG). Sie ist wie bei der Gegenstandsentnahme zu behandeln (s.o.). Zu beachten ist allerdings, dass aus der Bemessungsgrundlage solche Kosten auszuschneiden sind, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich ist (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG); das sind in unserem Fall die Kfz-Steuer, die Autoversicherung sowie die Zinsen für das Anschaffungsdarlehen. Die Bemessungsgrundlage beträgt also (12 800 € ./ 1 800 € =) 11 000 €, davon 40 % (entsprechend dem Privatanteil) ergibt 4 400 € davon 16 % (Umsatzsteuer) = 704 €.

Nach der Praktikerlösung setzt S (5 120 € + 704 € =) 5 824 € als (fiktive) Betriebseinnahme an und zieht die 704 € bei Zahlung an das Finanzamt als Betriebsausgabe ab.

Nach der § 12 Nr. 3 EStG entsprechenden Lösung ist der Nettobetrag von 5 120 € Betriebseinnahme. Bei Zahlung der Umsatzsteuer (laut Voranmeldung) an das Finanzamt ist Betriebsausgabe nur die gezahlte Umsatzsteuer *abzüglich* der Entnahme-Umsatzsteuer.

Beispiel 26:

Wie Beispiel 25. S führt kein Fahrtenbuch.

In diesem Fall erfolgt die Berechnung aufgrund der sowohl für Neufahrzeuge als auch für Gebrauchtwagen vom BFH für verfassungskonform gehaltenen pauschalen 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG).

48 700 € (Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung, abzurunden auf volle Hundert) x 1 % x 12 Monate = 5 844 €.

Bei dieser 1 %-Methode kann der Steuerpflichtige für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten einen pauschalen Abschlag von 20 % vornehmen:

20 % von 5 844 € = 1 168,80 €
5 844 €/. 1 168,80 € (Abschlag) = 4 675,20 € (= BMG für die Umsatzsteuer)
4 675,20 € x 16 % = 748,03 € Umsatzsteuer

Betriebseinnahmen sind (5 844 € + 748,03 € =) 6 592,03 € (Bruttobetrag); die Umsatzsteuer i. H. von 748,03 € ist Betriebsausgabe bei Zahlung an das Finanzamt.

Die Lösung im Ausgangsfall (Beispiel 25, Fahrtenbuch) ist für den Steuerberater also günstiger, weil dort die Betriebseinnahmen niedriger sind.

Nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen soll die 1%-Regelung nur noch anwendbar sein, wenn das Auto zu mehr als 50% betrieblich genutzt wird; anderenfalls sind die Kosten entsprechend einem Fahrtenbuch aufzuteilen.

Beispiel 27:

Ergänzung des Beispiels 25 (S führt ein Fahrtenbuch): Die Gesamtfahrleistung des Pkw beträgt 13 650 km; davon entfallen auf Privatfahrten 5 460 km (= 40 %). Die restlichen Kilometer entfallen auf Fahrten zu Mandanten sowie auf Fahrten zwischen Wohnung und Praxis (13 km Entfernung) an 210 Tagen.

Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben sind für die Fahrten zwischen Wohnung und Praxis gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG die den Pauschalsatz von 0,30€ (je Entfernungskilometer) übersteigenden Aufwendungen.

Der Kostensatz pro gefahrenen Kilometer beträgt hier: 12 800 € Gesamtkosten (netto) : gesamte Fahrleistung von 13 650 km = 0,94 € (pro gefahrenen Kilometer). Für Fahrten zwischen Wohnung und Praxis sind somit an Kosten entstanden:

Berechnung:

210 Tage x 13 km x 0,94 € x 2 =	5.132,40 €
abzugsfähig sind 210 Tage x 13 km (Entfernung) x 0,30 € =	<u>./. 819,00 €</u>
nicht abziehbare Betriebsausgaben sind entstanden i.H.v.	4.313,40 €

Dieser Betrag ist dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. In diesem Fall erfolgt keine Vorsteuerkorrektur, da die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte zum unternehmerischen Bereich gehören.

Durch die Regelung des § 4 Abs. 5 Nr. 6 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG wird also erreicht, dass der § 4 Abs. 3-Rechner für seine Fahrten zwischen Wohnung und Praxis keine höheren Aufwendungen geltend machen kann als ein Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Beispiel 28:

Ergänzung des Beispiels 27; S führt jedoch kein Fahrtenbuch. Er nutzt den Pkw auch für Fahrten zwischen Wohnung und Praxis (13km Entfernung) an 210 Tagen.

Gehört das Auto zum Betriebsvermögen, ist nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG zusätzlich zur 1 %-Regelung für jeden Kalendermonat ein Betrag i. H. des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 % des inländischen Listenpreises für jeden Entfernungskilometer und

dem Betrag der Entfernungspauschale (0,30€) hinzuzurechnen, wenn das Fahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Praxis genutzt wird:

Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung	48.700,00 €
Nicht als Betriebsausgabe abziehbarer Teil der Fahrtkosten: 0,03 % von 48.700 €	14,61 €

Bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte von 13 km beträgt die Hinzurechnung je Kalendermonat 14,61 € x 13 km x 12 (Monate):	2.279,16 €
abzgl. Entfernungspauschale (0,30 € x 13 km x 210 Tage):	./ 819,00 €
<i>Nicht abziehbare Betriebsausgaben</i> sind entstanden i.H.v.	1.460,16 €

Dieser Betrag ist als nicht abziehbare Betriebsausgabe (wie im Beispiel 27) dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

5. Entnahme einer Forderung

a) Aus betrieblichen Gründen

Beispiel 29:

Der Rechtsanwalt (R) erlässt seinem Mandanten eine Honorarforderung, weil er sich davon verspricht, dass er von diesem Mandanten weitere Aufträge erhalten werde.

Der Erlass der Forderung erfolgt in diesem Fall aus betrieblichen Gründen. Schon die Entstehung der Forderung hat sich auf den Gewinn nicht ausgewirkt. Die Gewinnminderung zeigt sich im fehlenden Zufluss von Betriebseinnahmen. Es ist also keine Aufzeichnung vorzunehmen.

b) Aus privaten Gründen

Beispiel 30:

Der Steuerberater (S) erlässt seinem Mandanten aus privaten Gründen eine Honorarforderung i. H. von 1 700 €

Entnahmefähig sind auch entstandene Honorarforderungen, denn ein Anspruch auf Zahlung eines Entgeltes ist ein Wirtschaftsgut, das entnommen werden kann. Ansonsten würde der betrieblich entstandene Gewinn der Besteuerung entzogen. Der Anspruch auf das Entgelt ist im Zeitpunkt seines Erlasses unter dem rechtlichen Gesichtspunkt der Entnahme dem Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben hinzuzurechnen.

S muss also i. H. des Wertes der entnommenen Honorarforderung ¹¹⁶⁾ (1 700 €) eine Betriebseinnahme erfassen.

V. Wechsel der Gewinnermittlungsart: Von § 4 Abs. 3 EStG zur Bilanzierung

Der Totalgewinn, d.h. der Gewinn, der sich während des Bestehens des gewerblichen Betriebes ergeben würde, muss grundsätzlich bei allen Gewinnermittlungsarten gleich sein. Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart könnte es aber vorkommen, dass wegen der unterschiedlichen Gewinnrealisierungszeitpunkte (zeitliche Verschiebung des Gewinnausweises)

bei Überschussrechnung und Bestandsvergleich in Folge des Wechsels einzelne Geschäftsvorfälle doppelt, andere dagegen überhaupt nicht erfasst werden.

Mit Hilfe von Zu- und Abschlägen muss der Gewinn im ersten Wirtschaftsjahr mit Bestandsvergleich außerhalb der Bilanz so korrigiert werden, dass der Steuerpflichtige im Gesamtergebnis Gewinne erzielt, wie er sie erzielt hätte, wenn er auch in der Zeit der Überschussrechnung seinen Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt hätte. Ohne diese Zu- und Abschläge wäre der Totalgewinn nicht der gleiche. Die Korrekturen haben also allein die Funktion, die zutreffende Erfassung des laufenden Gewinns trotz Wechsels der Gewinnermittlungsart sicherzustellen.

Die Gewinnkorrekturen beim Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsart folgen mangels einer gesetzlichen Regelung aus dem Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit, dem Vorrang vor dem Grundsatz periodengerechter Gewinnermittlung zukommt.

Ein sich beim Übergang zum Bestandsvergleich ergebender Übergangsgewinn kann nach R 17 Abs. 1 EStR 2003 außerhalb der Bilanz zur Vermeidung von Härten auf zwei oder drei Jahre gleichmäßig verteilt werden.

Die wichtigsten Fälle sind:

- Überschreiten der in den §§ 140 und 141 AO genannten Grenzen für die Buchführungspflicht.
- Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- Freiwillig können Steuerpflichtige zum Bestandsvergleich ohne Einschränkung übergehen, z. B. wenn sie durch Führen von Büchern größere Transparenz über die finanziellen Verhältnisse ihres Betriebes erlangen wollen.
- Die Einbringung eines § 4 Abs. 3 EStG-Betriebes in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG) oder in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG).

Die Gewinnkorrektur erfolgt mit dem Ziel, den Steuerpflichtigen so zu stellen, als habe er seinen Gewinn *von Beginn des Betriebes an* durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Die Gewinnkorrektur vollzieht sich dabei wie folgt:

1. Aufstellung einer Eröffnungs- oder Übergangsbilanz zum 01.01.

Die einzelnen zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter sind in der Bilanz mit den Werten anzusetzen, mit denen sie zu Buche stehen würden, wenn der Gewinn von Anfang an durch Bestandsvergleich ermittelt worden wäre. Dies hat zur Folge, dass ab diesem Zeitpunkt die Grundsätze der Bilanzierung gelten und der neuen Ermittlungsmethode unterworfen werden. Für die Übergangsbilanz gelten also zwingend die Bewertungsvorschriften gem. § 6 EStG. Die Bilanz ist zugleich die *Grundlage* für die erforderlichen Gewinnkorrekturen.

2. Ermittlung der Korrekturposten zum 1.1.

Jede einzelne Bilanzposition ist daraufhin zu untersuchen, ob sich durch den Übergang zur anderen Gewinnermittlungsart Vorfälle gar nicht oder doppelt auswirken:

- Wie hat sich die Entstehung, die Hereinnahme dieser Position während der Anwendung der Überschussrechnung gewinnmäßig ausgewirkt?
- Wie wird sich diese Position bei Auflösung in der Bilanz in Zukunft auswirken?
- Wie soll sich die Position insgesamt - bei unterstellter Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich - auswirken?

Folgen:

Ein Gewinn neutraler Vorgang, der sich bereits ausgewirkt hat und nicht mehr gegenläufig auswirken würde, muss neutralisiert werden.

Eine zu hohe Gesamtauswirkung ist durch Abschlag zu korrigieren, eine zu niedrige Gesamtauswirkung durch Zuschlag.

Beispiel 31:

Kioskinhaber K, der bis zum 31. 12. 2005 den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat, muss vom 1. 1. 2006 an Bücher führen.

1. Er hat am 25. 6. 2005 für seine beiden Lieferwagen Kfz-Steuer i. H. von 5 200 € bezahlt, und zwar für die Zeit vom 1. 7. 2005 bis zum 30. 6. 2006.

Lösung:

Bei der § 4 Abs. 3-Rechnung sind im VZ 2005 5 200 € als Betriebsausgaben angesetzt worden, da dieser Betrag verausgabt wurde (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG).

In die Übergangsbilanz zum 1. 1. 2006 ist ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten i. H. von 2 600 € einzustellen, da Aufwand i. H. dieses Betrages wirtschaftlich in den VZ 2006 gehört. Die Auflösung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens mindert den Gewinn (um 2 600 €). Die 2 600 € haben sich also doppelt (Gewinn mindernd) ausgewirkt, so dass der Übergangsgewinn um diesen Betrag zu erhöhen ist.

2. Mitte 2005 hat K ein betriebliches Darlehen über 40 000 € aufgenommen, Laufzeit: 1. 7. 2005 bis 30. 6. 2008. Die Bank hat 1 200 € als Damnum einbehalten und nur 38 800 € ausgezahlt.

Lösung:

K hat in 2005 1 200 € als Betriebsausgaben abgezogen (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG).

In die Übergangsbilanz muss er einen ARAP i. H. von 1 000 € (anteilig: $\frac{5}{6}$) einstellen, da das Disagio beim Bestandsvergleich auf die Laufzeit des Darlehens (ab 1. 1. 2006: noch 2 ½ Jahre) zu verteilen und daher anteilig zu aktivieren ist. Bei Auflösung des ARAP wird der Gewinn um insgesamt 1 000 € gemindert. Da sich die 2 500 € doppelt ausgewirkt haben, muss der Übergangsgewinn um diesen (aktivierten) Betrag erhöht werden. Damit wird erreicht, dass im Gesamtergebnis nur 1 200 € Gewinn mindernd erfasst werden.

3. K hat einen Lkw für 4 000 € zzgl. 640 € USt an M vermietet, Mietdauer: 1. 4. 2005 bis 31. 3. 2006. M hat die Miete sogleich am 1. 4. 2005 in voller Höhe bar gezahlt. Die Umsatzsteuer wurde 2005 an das Finanzamt abgeführt.

Lösung:

Bei der § 4 Abs. 3-Rechnung sind K 4 000 €¹²⁹⁾ Miete zugeflossen, die er nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG als Betriebseinnahme aufgezeichnet hat.

In die Übergangsbilanz muss K einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten ¹³⁰⁾ über 1 000 € einstellen, da Einnahmen vor dem Abschlussstichtag angefallen sind, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Die Auflösung dieses passiven Rechnungsabgrenzungspostens erhöht den Gewinn (Buchungssatz: PRAP an Ertrag 1 000 €). Da der Erfassung als Betriebseinnahme bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nach dem Übergang zum Bestandsvergleich eine nochmalige Gewinnerhöhung durch Auflösung des PRAP gefolgt ist, mindern die (in der Übergangsbilanz aktivierten) 1 000 € den Übergangsgewinn.

4. Ende Dezember 2005 beträgt die noch nicht verrechnete Vorsteuer 300 € und die Umsatzsteuer-Schuld 800 €

Lösung:

Die unterschiedliche Behandlung der Umsatzsteuer im Rahmen der beiden Gewinnermittlungsmethoden erfordert beim Wechsel Gewinnkorrekturen: In 2005 hat K die an die (Vor-)Unternehmer gezahlte Vorsteuer i. H. von 300 € als Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Zahlung abgezogen. Die von den Kunden gezahlte Umsatzsteuer von 800 € war für K bei Zahlung Betriebseinnahme. 800 € Betriebseinnahme abzüglich 300 € Betriebsausgabe ergibt: +500 € Gewinnauswirkung (in 2005).

In der Eröffnungsbilanz muss K daher die Umsatzsteuer-Verbindlichkeit von 500 € passivieren. Wenn K die 500 € an das Finanzamt zahlt, bucht er erfolgsneutral: Umsatzsteuer-Zahllast an Bank 500 € Da die Umsatzsteuer insgesamt erfolgsneutral sein muss, sie sich (in 2005) aber i.H. von 500 € Gewinn erhöhend ausgewirkt hat, muss zur Korrektur ein Abschlag von 500 € vorgenommen werden.

5. K verkauft Ende 2005 Waren für 3 000 € zzgl. 480 € Umsatzsteuer auf Ziel. Diesen Betrag erhält K im Februar 2006 überwiesen. Die Umsatzsteuer hat K erst Anfang 2006 an die Finanzkasse entrichtet.

Lösung:

Die Entstehung der Forderung hat sich in 2005 mangels Mittelzuflusses nicht erfolgswirksam ausgewirkt.

In der Übergangsbilanz ist die Kundenforderung über 3 480 € zu aktivieren. Wenn die Forderung beglichen wird, bucht K erfolgsneutral: Bank an Kundenforderung 3 480 € ¹³³⁾ Der Erwerb einer Forderung wirkt sich also bei der Einnahmen-Überschussrechnung ebenso wenig aus wie ihre Einziehung nach einem Übergang zum Bestandsvergleich. Zur Vermeidung der Nichterfassung des Erlöses ist eine *Hinzurechnung* um 3 000 € geboten.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer wird (erfolgsneutral) gebucht: Umsatzsteuer-Verbindlichkeit an Bank 480 € Die Umsatzsteuer hat sich daher weder in 2005 noch in 2006 ausgewirkt, so dass insoweit keine Korrektur erfolgt.

6. K rechnet für 2005 mit einer Gewerbesteuer-Abschlusszahlung (Fälligkeit: Juli 2006) von 900 € Er zahlt diesen Betrag im Juli 2006 durch Überweisung vom betrieblichen Bankkonto.

Lösung:

Die Rückstellung konnte sich in 2005 bei der Einnahmen-Überschussrechnung mangels Zahlungsmittelabflusses nicht Gewinn mindernd auswirken.

In der Übergangsbilanz ist die Gewerbesteuer-Rückstellung zu passivieren. Bei Zahlung der Gewerbesteuer erfolgt dann eine erfolgsneutrale Buchung: Gewerbesteuer-Rückstellung an Bank 900 € Da dieser Geschäftsvorfall bisher zu keiner Gewinnauswirkung geführt hat, ist eine *Kürzung* um 900€ vorzunehmen. Damit ist gewährleistet, dass der Betrag von 900 € einmal Gewinn mindernd erfasst wird.

7. K hat 480 € Umsatzsteuer vereinnahmt, aber erst Anfang 2006 an die Finanzkasse abgeführt.

Lösung:

In 2005 hat K nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG eine Betriebseinnahme über 480 € aufgezeichnet. In der Übergangsbilanz ist die Umsatzsteuer-Zahllast von 480 € als Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt auszuweisen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Bei Zahlung der Umsatzsteuer an das Finanzamt führt sie als Aktiv-Passiv-Minderung (Buchungssatz: Umsatzsteuerschuld an Bank 480 €) zu keiner Gewinnauswirkung.

Da sich die Umsatzsteuer insgesamt erfolgsneutral auswirken muss, in 2005 jedoch eine Betriebsausgabe von 480 € aufgezeichnet wurde, ist der Übergangsgewinn um diesen Betrag zu kürzen.

8. K hat im Oktober 2005 für 5 000 € zzgl. 800 € Umsatzsteuer eine Registrierkasse gekauft und geliefert erhalten. Die Nutzungsdauer beträgt fünf Jahre, AfA soll linear vorgenommen werden.

Lösung:

Keine Korrekturen sind erforderlich, wenn sich Geschäftsvorfälle nach beiden Methoden der Gewinnermittlung in der Erfolgsauswirkung nicht unterscheiden. Das ist anzunehmen bei abnutzbarem Anlagevermögen, da bei der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG - ebenso wie beim Bilanzierenden - die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen sind.

9. K hat den Betrag für die betriebliche Einbruchversicherung (350 €) für den 1. 1. 2006 bis zum 30. 6. 2006, fällig am 1. 1. 2006, schon am 30. 12. 2005 überwiesen.

Lösung:

In 2005 erfolgte zwar der Abfluss des Geldes. Da es sich aber bei der Zahlung an die Versicherung nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG um eine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe handelt, die innerhalb der kurzen Zeit geleistet wurde, wäre sie in dem Jahr, zu dem sie wirtschaftlich gehört - also in 2006 - abzuziehen. In 2005 ist daher keine Aufzeichnung vorgenommen worden.

In der Übergangsbilanz muss ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten i. H. von 350 € angesetzt werden. Dessen Auflösung mindert den Gewinn (Buchungssatz: Aufwand an ARAP 350 €). Bei beiden Gewinnermittlungsarten wirkt sich die Zahlung des Versicherungsbeitrags erst 2006 Gewinn mindernd aus. Es erfolgt daher keine Korrektur.

10. Die Anschaffungskosten für die Ladeneinrichtung (Nutzungsdauer: fünf Jahre) betragen 10 000 €. Während der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wurden hiervon 2 000 € als Betriebsausgaben abgesetzt, so dass sich zum 31. 12. 2005 ein „Buchwert“ von 8 000 € ergibt. In der Übergangsbilanz wurde der niedrigere Teilwert von 6 000 € angesetzt, weil eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

Lösung:

Teilwertabschreibungen, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (bisher noch) unzulässig, sind unter Anwendung des Niederstwertprinzips (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG i.V.m. § 253 Abs. 2 und 3 HGB) erstmals in der Übergangsbilanz oder in der Schlussbilanz der ersten Rechnungsperiode nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart vorzunehmen. Insoweit besteht ein *Wahlrecht*.

Laut Sachverhalt hat K den niedrigeren Teilwert bereits in der Übergangsbilanz angesetzt. Dies führt zu einem entsprechenden Abschlag, weil sich der Unterschied zwischen dem Teilwert und den höheren (fortgeführten) Anschaffungskosten weder in der Zeit der Überschussrechnung ausgewirkt hat noch sich in Zukunft beim Bestandsvergleich auswirken würde. Um die Nichterfassung einer Wertminderung zu vermeiden, kommt es zu einer Kürzung um diesen Differenzbetrag (2 000 €).

K erzielt einen Übergangsgewinn von (+ 2 600 €+ 1 000 €./ 1 000 €./ 500 €+ 3 000 €./ 900 €./ 480 €./ 2 000 €=) 1 720 €, der im ersten Wirtschaftsjahr mit Bestandsvergleich - also in 2006 - außerhalb der Bilanz dem laufenden Gewinn für 2006 hinzuzurechnen ist.