

978-3-7910-3449-2 Preißer, Michael (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht und Steuerbilanzrecht  
Prüfung 2015 14., überarbeitete und aktualisierte Auflage  
© 2015 Schäffer-Poeschel Verlag ([www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de))

**SCHÄFFER**  
POESCHEL

---

# **Die Steuerberaterprüfung**

## **Band 2**

---

Michael Preißer (Hrsg.)

# **Unternehmenssteuer- recht und Steuerbilanz- recht**

## **Prüfung 2015**

14., überarbeitete und aktualisierte Auflage

2015  
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

---

## Bearbeiterübersicht:

**G. Kölpin:** Teil A I 4–5, II–VII  
**T. Maurer:** Teil C  
**J. Missal:** Teil D  
**M. Preißer:** Teil A I 1–3, VII, Teil B, Teil D



Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Print ISBN 978-3-7910-3449-5 Bestell-Nr. 20471-0002  
EPDF ISBN 978-3-7992-6991-9 Bestell-Nr. 20471-0151

Dieses Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.  
Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2015 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft • Steuern • Recht GmbH  
[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)  
[info@schaeffer-poeschel.de](mailto:info@schaeffer-poeschel.de)  
Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt/Melanie Frasch  
Satz: DTP + TEXT Eva Burri, Stuttgart • [www.dtp-text.de](http://www.dtp-text.de)  
Druck: BELTZ Bad Langensalza GmbH, 99947 Bad Langensalza  
Printed in Germany  
März 2015

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

## Teil A Besteuerung der Einzelunternehmen

## A Besteuerung der Einzelunternehmen

Das Gliederungskonzept des zweiten Bandes folgt der wirtschaftlichen Realität und zugleich den rechtlichen Rahmenbedingungen, die auch für das Steuerrecht bindend sind. Es gibt nach dem deutschen Unternehmensrechtsverständnis nur drei Unternehmensträger: die Einzelperson, die PersG und die KapG. Die Unternehmens-Trias ist als Konstante für das (Ertrag-)Steuerrecht bindend, wenngleich die Wissenschaft immer wieder eine Gleichbesteuerung aller Unternehmensträger postuliert (sog. rechtsformneutrale Besteuerung). Sämtliche Versuche, die Rechtsformneutralität im Ertragsteuerrecht einzuführen, scheiterten bis zum heutigen Tag. Man hat sich für die Ertragsteuer auf den kleinsten gemeinsamen Nenner verständigt und gewährt PersG, die ihre Gewinne einbehalten, ab dem VZ 2008 auf Tarifebene Steuersätze, die denen von KapG entsprechen (die sog. Thesaurierungsbesteuerung).<sup>1</sup>

Das »gewachsene« dreiteilige Unternehmensrecht (insb. das Gesellschaftsrecht) sollte nicht durch ein steuerliches Kunstprodukt aufgebrochen werden. Außerdem trägt das Steuerrecht der Dreiteilung, zumindest der Zweiteilung in Personenunternehmen und Körperschaften, hinreichend Rechnung.

Jeder dieser Unternehmensträger ermittelt als Ergebnis seiner wirtschaftlichen Betätigung den Gewinn mit eigenen Bilanzvorschriften, der sodann die betriebliche<sup>2</sup> Besteuerungsgrundlage darstellt. Die Gewinnermittlungen der PersG und der KapG folgen – auch hier – als jeweilige Spezialregelung der Gewinnermittlung des Einzelunternehmers. Die betriebliche Besteuerungsgrundlage des Einzelunternehmers ist die vorgezogene Klammer für alle Unternehmensträger.

---

1 Etwas anders sieht es im Erbschaftsteuerrecht aus: Dort erfolgt die Unternehmensbewertung seit 2009 weitgehend rechtsformneutral.

2 Hier als Sammelbegriff für gewerbliche, selbständige und L + F-Einkünfte.

## I Grundfragen der Gewinnermittlung (inklusive § 4 Abs. 3-Rechnung)

Das deutsche Einkommensteuerrecht fußt auf einer Zweiteilung der Einkünfte in Gewinn- und Überschusseinkünfte (sog. **Dualismus** der Einkunftsarten bzw. der Einkunftsermittlung; § 2 Abs. 2 EStG).

Für die **Gewinnermittlung** sind mehrere Ermittlungstechniken vorgesehen. Die wichtigsten sind dabei der – auf einer Bilanz basierende – Betriebsvermögensvergleich (BVV<sup>3</sup>) nach § 4 Abs. 1 EStG und die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.<sup>4</sup> Beide Ermittlungstechniken sind gleichberechtigt und stehen selbstständig nebeneinander.<sup>5</sup>

Beginnend<sup>6</sup> mit der Überschussrechnung werden im ersten Gliederungspunkt die wichtigsten Gemeinsamkeiten und Unterschiede der betrieblichen Gewinn-Einkunftsermittlungen dargestellt. Die thematische Überleitung zum Bilanzrecht, dem die anschließende Darstellung gewidmet ist, leistet hier der »Wechsel der Gewinnermittlung«, dem zugleich die Funktion eines Kurzrepetitoriums der Bilanztechnik zukommt.

### 1 Betriebsvermögensvergleich und Einnahmenüberschussrechnung

#### 1.1 Überblick

Die Vorgängerbestimmung (§ 12 Abs. 1 S. 3 EStG 1925) zur heutigen »Einnahmen-Ausgaben-Rechnung« (bzw. Einnahmenüberschussrechnung, Überschussrechnung oder abgekürzt: EÜR) nach § 4 Abs. 3 EStG machte die Anwendung dieser »vereinfachten« Gewinnermittlungstechnik von fehlenden wesentlichen Schwankungen im Betriebsvermögen abhängig. Diese Wechselbezüglichkeit zwischen (einer Bestandsveränderung in) dem Betriebsvermögen und der Überschussrechnung wurde im Jahre 1954 fallengelassen.

Damit ist der Weg für ein **verselbständigte technisches** Verständnis der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG frei geworden. Natürlich führen nur Geschäftsvorfälle, die durch **WG des Betriebsvermögens** ausgelöst werden, zu berücksichtigungsfähigen Ergebnissen bei der Überschussrechnung. Anders formuliert: Erträge oder Aufwendungen mit WG des Privatvermögens sind für die steuerliche Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG obsolet. Damit ist gleichzeitig zum Ausdruck gebracht, dass zentrale Begriffe der betrieblichen Ge-

<sup>3</sup> Dieser wiederum lässt sich historisch auf die Reinvermögenszugangstheorie zurückführen, der zufolge das Gesamtergebnis betrieblicher Betätigung einschließlich der (z.B. durch Verkauf) realisierten Wertsteigerungen erfasst wird.

<sup>4</sup> Diese basiert grundsätzlich auf der **Quellentheorie**. Daneben kommt noch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in der Landwirtschaft (§ 13a EStG) sowie die ertragsunabhängige Tonnagesteuer nach § 5a EStG (aus dem Betrieb von Handelsschiffen) in Betracht.

<sup>5</sup> H.M. (vgl. *Weber-Grellet in Kirchhof/Söhn*, § 4 D 3 sowie *Segebrecht/Gunzenheimer*, Einnahmenüberschussrechnung, 12. Aufl., Rz. 3).

<sup>6</sup> Dieser Aufbau ist gelegentlich kritisiert worden. An ihm wird dennoch festgehalten, da sich anhand § 4 Abs. 3 EStG die Grundzüge der Gewinnermittlung besser erklären lassen. Außerdem hat die Überschussrechnung durch die Einführung (und Beifügung) eines Formulars (Anlage EÜR) ab 01.01.2004 eine gewisse Aufwertung erfahren.

winnermittlung wie Betriebseinnahmen (BE), Betriebsausgaben (BA) oder der Begriff des WG in beiden Ermittlungsmethoden einheitlich gebraucht werden.

Zwei Gesichtspunkte sind bei der Auslegung von § 4 Abs. 3 EStG allerdings in der Rspr. des BFH von Bedeutung gewesen:

- Anders als die bilanzielle Gewinnermittlung durch BVV nach § 4 Abs. 1 und §§ 5 ff. EStG (inkl. §§ 4a-e EStG) ist die Überschussrechnung vom Gesetzgeber sehr zurückhaltend mit (heute) nur fünf Sätzen geregelt worden. Die als **Ist- oder Geldrechnung** konzipierte § 4 Abs. 3-Rechnung ist insoweit zwangsläufig lückenhaft (eine »lex imperfecta«<sup>7</sup>).
- Die Regelungslücken werden dabei weitestgehend – unter dem Gesichtspunkt der »**Totalgewinnidentität**« – durch einen Rückgriff auf die Rechtsfolgen der bilanzierenden Gewinnermittlung geschlossen. Die Rspr. lässt sich dabei in der Beurteilung der Gewinnauswirkung von Geschäftsvorfällen, bezogen auf die gesamte Lebensdauer des Unternehmens, von einem **einheitlichen** Gewinnbegriff leiten (BFH vom 06.12.1972, BStBl II 1973, 293).<sup>8</sup> Die unterschiedliche zeitlich-periodische Berücksichtigung der einzelnen Geschäftsvorfälle ändert nichts an dieser Grundsatzfeststellung (zuletzt BFH vom 15.04.1999, BStBl II 1999, 481).

Der **Vordruck** (Anlage EÜR) ist nur von Gewinn(einkunfts)erzielen auszufüllen, deren Betriebseinnahmen über 17.500 € liegen.<sup>9</sup> Gem. § 84 Abs. 3d i.V.m. § 60 Abs. 4 EStDV und § 150 Abs. 7 und 8 AO ist für Wj. ab 2011 vorgesehen, dass die EÜR mittels Datenfernübertragung an das FA übermittelt werden. Laut BMF-Schreiben vom 01.07.2011 wurde der erstmalige Anwendungszeitpunkt der E-Bilanz auf das Jahr 2012 um ein Jahr verschoben. Nunmehr ist fraglich, ob diese zeitliche Verschiebung auch für die elektronische Übermittlung der EÜR gilt. In Härtefällen kann gem. § 60 Abs. 4 S. 2 EStDV i.V.m. § 150 Abs. 8 AO beantragt werden, dass von der elektronischen Übertragung abgesehen wird (BMF vom 19.01.2010, BB 2010, 370). Mit Urteil des BFH vom 16.11.2011 (BStBl II 2012, 129) ist nunmehr verbindlich geklärt, dass sich die Abgabepflicht des Vordrucks aus § 51 Abs. 1 Nr. 1a EStG ergibt (ausreichende Ermächtigungsgrundlage).

Aus redaktionellen Gründen wird daher der Vordruck (abgekürzt: AnlEÜR) vor der eigentlichen Diskussion der EÜR (Kap. I 2) abgedruckt und kurz charakterisiert. Im Text wird bei den Einzelerläuterungen auf die jeweilige Zeile des Vordrucks verwiesen.

In den Jahren 2006 bis 2009 ist § 4 Abs. 3 EStG an Änderungen im EStG angepasst worden. So ist erstmalig und ausdrücklich in Satz 3 die verbindliche Geltung der GWG-Bestimmungen (§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG) ab VZ 2008 festgeschrieben worden.<sup>10</sup> Mit dem MissbrauchsEindämmG aus dem Jahre 2006 ist der Kreis der WG erweitert worden, bei denen die Zahlung der AK erst später, d.h. bei Veräußerung bzw. Entnahme, als Betriebsausgabe berücksichtigt werden kann.

<sup>7</sup> Der Begriff wird hier in dem Sinne gebraucht, dass die gesetzliche Regelung nicht den kompletten Regelungsbedarf abdeckt (vgl. *Weber-Grellet*, a.a.O., § 4 A 23 – im Unterschied zur Frage, ob die Norm ohne echte Verweisungen auf andere Gesetze auskommt).

<sup>8</sup> Im Urteil des FG Münster vom 20.02.2002 (EFG 2002, 900) ist der einheitliche Gewinnbegriff auch bei der Überentnahmediskussion des § 4 Abs. 4a EStG beizubehalten und nicht durch AfA-Hinzurechnungen (sog. Cashflow I) zu korrigieren. Ebenso Zeile 32 und 33 AnlEÜR.

<sup>9</sup> Identische (Aufgriffs-)Grenze wie die Kleinunternehmer-Regelung in § 19 Abs. 1 UStG.

<sup>10</sup> Diese Regelung stellt inhaltlich nichts Neues dar. Sie hat nur klarstellende Wirkung.

## 1.2 Der technische Unterschied im Einzelnen

Als Eckpfeiler zur Charakterisierung der Hauptunterschiede werden herkömmlich die Begriffe »Soll-Rechnung« bei der Bilanzierung und »Ist-Rechnung« bei § 4 Abs. 3 EStG verwendet.

### Beispiel 1: Ermittlungsbedarf bei Kleinunternehmer U

U erbringt am 27.12.01 ordnungsgemäß eine – umsatzsteuerfreie – Lieferung (bzw. eine Dienstleistung) gegenüber dem Kunden K. Hierüber wird noch in 01 eine Rechnung über 10.000 € erstellt. Die Rechnung wird im Februar 02 von K bezahlt.

Gleichzeitig bestellt U am 22.12.01 Ware auf Ziel vom Lieferanten L (5.000 € zzgl. 19 % USt). Die Ware wird am 20.01.02 bezahlt; die Wiederbeschaffungskosten (TW) der Ware betragen am 31.12.01 nur noch 4.000 €.

U möchte die Auswirkungen wissen, je nachdem, ob er bilanziert oder nach § 4 Abs. 3 EStG seinen Gewinn ermittelt.

Während beim BVV die Inventur bzw. die Bestandskonten (Grundlagen der Schlussbilanz) die maßgeblichen Informationen für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG liefern, spielt die Ermittlung und Bewertung des BV bei der Überschussrechnung grundsätzlich keine Rolle. Damit sind insb. Forderungen und Verbindlichkeiten für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG irrelevant (vgl. BFH vom 13.02.2003, BFH/NV 2003, 848).

Unter dem Regime des § 4 Abs. 3 EStG werden im jeweiligen VZ nur die **tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben** dieser Periode erfasst. Anders als bei den Überschusseinkünften nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG), die ebenfalls der Quellentheorie<sup>11</sup> folgen, werden jedoch bei der § 4 Abs. 3-Rechnung auch **realisierte Wertveränderungen** des BV (Hauptfall: Veräußerungen von Anlage-WG<sup>12</sup>) berücksichtigt.

**Lösung:** Bei ordnungsgemäßer<sup>13</sup> Lieferung (Leistung) des U ist unter dem Gewinnregime des BVV die Forderung des U als Aktivposten und damit als Gewinn (i.H.v. 10.000 €) im Jahre 01 auszuweisen, während bei der Kassenrechnung (»Ist- oder Cash-Prinzip«) des § 4 Abs. 3 EStG erst die Bezahlung im Jahre 02 zu einem Gewinnausweis führt.

Ebenso bleibt nach der Überschussrechnung der Wareneinkauf in 01 unberücksichtigt – und dies in zweifacher Hinsicht:

- Erstens erfolgt eine Gewinn- (hier: Verlust-)Berücksichtigung erst mit der Bezahlung in 02 und
- zweitens bleibt die beim Bilanzierenden ggf. vorzunehmende TW-AfA nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG (bei voraussichtlich dauernder Wertminderung) unberücksichtigt, da eine Bestandsermittlung und -bewertung bei der Überschussrechnung gerade nicht stattfindet.

Die steuerlichen Auswirkungen hängen demnach von den persönlichen Leistungsmerkmalen im jeweiligen VZ ab und können – je nach Gewinnermittlungsart und Steuersatz – zu einer unterschiedlich hohen Steuerbelastung führen. Es gibt **kein Gebot einer »Totalsteueridentität«.**

<sup>11</sup> Danach werden nur die Erträge aus der Quelle besteuert, aber nicht die Veräußerung der Einkunftsquelle selbst.

<sup>12</sup> Gem. § 4 Abs. 3 S. 4 EStG ist seit 05.05.2006 diese Regelung auch auf Veräußerungen von Anteilen an KapG, Wertpapieren und vergleichbaren nicht verbrieften Forderungen und Rechten, Grund und Boden sowie Gebäude des **Umlaufvermögens anwendbar**.

<sup>13</sup> Wegen des Realisationsgebotes nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (ggf. i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG) ist der Gewinn aus der Lieferung (Dienstleistung) nur dann als Forderung auszuweisen, wenn der Anspruch (hier: aus Kaufvertrag) entstanden ist und ihm keine Gewährleistungsansprüche (z.B. Minderung, Schadensersatz) gegenüberstehen.

### 1.3 Der Personenkreis für die Überschussrechnung

Ausgehend von § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG kommen als (Gewinn-)Überschussrechner nur Land- und Forstwirte (L + F), Freiberufler und Gewerbetreibende in Betracht. Nachdem L + F in diesem Buch nicht näher behandelt wird, erschließt sich das Wahlrecht der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. nach § 4 Abs. 3 EStG grundsätzlich nur für Freiberufler und Gewerbetreibende. Für die Gewerbetreibenden sehen allerdings §§ 140<sup>14</sup>, 141<sup>15</sup> AO regelmäßig die Buchführungspflicht vor, so dass im Ergebnis nur Freiberufler und nichtkaufmännische Kleinstgewerbetreibende zwischen beiden Techniken wählen dürfen. Der Kreis der potentiellen § 4 Abs. 3-Rechner ist durch die deutliche Anhebung der Buchführungsgrenzen in § 141 AO durch das KleinUntFördG wesentlich erweitert worden.

Gem. § 241a HGB gelten für Wj. ab 2008 neue **Zwei-Jahres-Grenzen** für die handelsrechtliche Buchführungspflicht: Es besteht für Einzelkaufleute dann **keine Buchführungspflicht**, wenn bei zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren sowohl die **Umsatzerlöse unter 0,5 Mio. €** als auch der **Jahresüberschuss unter 50.000 €** blieb(en).

#### Beispiel 2: Steuerliche Zweiklassengesellschaft auf dem Flohmarkt

Ein Angestellter A (Dipl.-Ing.) und ein Selbständiger S (Dipl.-Ing. FH) verkaufen auf dem Flohmarkt je einen **zwei Jahre alten Laptop** (AK: 2.100 €; betriebsgewöhnliche ND: drei Jahre<sup>16</sup>) für 1.000 € (netto). Der Laptop wurde in beiden Fällen ausschließlich bei der Arbeit eingesetzt und ist in den Veranlagungen vom FA als Arbeitsmittel anerkannt worden.

**Lösung:** A konnte bei seiner Einkunftsvergütung nach § 19 EStG die jährliche AfA für den Laptop i.H.v. je 700 € als WK nach §§ 19, 9 Abs. 1 Nr. 7 S. 1 (Nr. 6 S. 2) EStG absetzen, ohne den Veräußerungsgewinn zu besteuern.

Der selbständige Ingenieur S hatte ebenso bei der laufenden Gewinnermittlung die (betragsmäßig identische) AfA als BA nach § 4 Abs. 4 i.V.m. § 4 Abs. 3 S. 3, § 7 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Anders als bei Überschusseinkünften sind jedoch bei der Gewinneinkunftsart des § 18 EStG die Wertsteigerungen der eingesetzten betrieblichen WG zu berücksichtigen. Nachdem der Restwert des Laptop 700 € (2.100 € AK ./ 1.400 € AfA) und der Kaufpreis 1.000 € betragen, hat S noch einen Veräußerungsgewinn von 300 € zu versteuern. Mit der **Steuerverhaftung** der bei den Gewinneinkunftsarten eingesetzten WG (sog. **BV**) ist – im Unterschied zum PV (WG, die im Bereich der Überschusseinkünfte verwendet werden) – der eigentliche Unterschied der Einkunftsarten i.S.d. Dualismusdiskussion angesprochen. WG des PV sind nicht steuerverstrickt und Wertentwicklungen (nach oben/unten) werden dort nur ausnahmsweise (§§ 17, 23 EStG) erfasst.

- 
- 14 Nach § 140 AO ergibt sich auch für das Steuerrecht eine übertragene Buchführungspflicht aus §§ 238 ff., 1 ff. HGB (bzw. den kaufmännischen Nebengesetzen) für alle Kaufleute. Wegen § 1 Abs. 2 HGB n.F. (seit 01.07.1998) gilt dies für die Gewerbetreibende nicht, deren Betrieb einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (kein Handelsgewerbe). Für diese Rest-Gruppe der Klein(st)gewerbetreibenden hängt die Buchführungspflicht in Zukunft davon ab, ob sie sich in das HR nach § 2 HGB eintragen lassen oder nicht.
  - 15 Eine originäre steuerliche Buchführungspflicht besteht für alle Gewerbetreibende, die die dort genannten Grenzen für den Umsatz (500.000 €) bzw. den Gewinn (50.000 €) überschreiten; diese gilt allerdings erst nach Aufforderung durch das FA ab Beginn des nächsten Jahres, das der Aufforderung folgt § 141 Abs. 2 AO).
  - 16 Aufgrund der AfA-Tabellen (BStBl I 2000, 1532 und BStBl I 2001, 860 Nr. 6.14.3.2 – Gültigkeit auch für VZ 2013) wird bei PC von drei Jahren ND ausgegangen.

## 1.4 Formalia (Aufzeichnung, Wahl der Gewinnermittlung)

### 1.4.1 Aufzeichnung und Aufbewahrung

Anders als beim BVV (§§ 145 ff. AO) fehlen für die Überschussrechnung von Gesetzes wegen sowohl eine ausdrückliche Aufzeichnungspflicht als auch eine Aufbewahrungspflicht. Abgesehen von zahlreichen Einzelaufzeichnungspflichten innerhalb<sup>17</sup> und außerhalb<sup>18</sup> des EStG, die auch für den Überschussrechner gelten, hat der Überschussrechner in der Art der Aufzeichnung der BE bzw. BA freie Hand. Die Vorfrage der Aufzeichnungspflicht hat vor allem Konsequenzen für das Folgeproblem der Schätzung seitens des FA.

#### **Beispiel 3: Die Handakte des Rechtsanwalts**

Nur aus der Handakte (Endabrechnung/Kostenblätter) des Strafverteidigers R ergibt sich für das Jahr 01, dass ein jugendlicher Sexualstraftäter sein Honorar (5.000 € brutto) durch wirksame Abtretung einer Exklusivveröffentlichung in der BamS (Titel: Gerontophiler Eindringling im Altenheim: »Ich war drin«) beglichen hat. Im Rahmen einer Außenprüfung im Jahre 08 (Prüfungszeitraum: 01–05) geht es um die Frage, ob die Unterlagen aus der Handakte verwertbar sind, ggf. ob bei berechtigter Verweigerung die Einnahmen geschätzt werden dürfen.

Im Falle nicht ordnungsgemäßer Aufzeichnung der Unterlagen hat die Finanzverwaltung grundsätzlich die Möglichkeit der Schätzung (§ 162 Abs. 2 S. 2 AO). Diese Rechtsfolge greift natürlich nicht, wenn es keine einschlägige Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht gibt. Für die § 4 Abs. 3-Rechnung wird mehrheitlich die Auffassung vertreten, dass es zwar keine bestimmte Form der Aufzeichnung (z.B. keine Notwendigkeit einer geschlossenen Kassenbuchführung oder einer täglich-chronologischen Aufzeichnung oder der Entnahmen-/Einlagenerfassung<sup>19</sup>) gäbe, hingegen eine **vollständige Belegsammlung bzgl. der BE** und ein dokumentierter Nachweis der **betrieblichen Veranlassung jeder BA** vorliegen müsse. Ansonsten dürfe geschätzt werden. Diese Grundsätze (Einzelaufzeichnung der BE gem. § 22 UStG i.V.m. §§ 63 bis 68 UStDV) hat der BFH auch im Urteil vom 26.02.2004 bei fehlerhaften Aufzeichnungen im **Taxigewerbe** angewandt; sie führten zu einer revisionsfesten Schätzung, nachdem sog. Schichtzettel nicht aufbewahrt wurden (BStBl II 2004, 599).

**Lösung:** Voreilig ist darauf hinzuweisen, dass nur solche Informationen abgefragt werden dürfen, die nicht dem Berufsgeheimnis unterliegen (§ 200 i.V.m. § 102 AO). Diese gerade bei der Außenprüfung eines Berufsträgers geltenden Ermittlungsvorschriften führen dazu, dass bzgl. der Handakte eines RA (StB/WP) reine Mandanten-Tatsachen mangels Entbindung vom Berufsgeheimnis nicht preisgegeben werden dürfen. Andererseits stellen hiervon separierte Eintragungen ermittlungstaugliche Besteuerungsgrundlagen dar. Bei textlich-körperlicher Trennung kann die Auskunft zu Daten, die aus den Kostenblättern ersichtlich sind, nicht verweigert werden.<sup>20</sup> Die steuerrelevante Information der wirksamen Abtretung des Pressehonorars kann jedoch nur dann abgefragt (bzw. bei Verweigerung geschätzt) werden, wenn sie noch aufbewahrt sein

17 Beispiel: § 4 Abs. 3 S. 5 EStG: Verzeichnis des nicht abnutzbaren AV; § 4 Abs. 4a S. 6 EStG: Schuldzinssenabzug; § 4 Abs. 7 EStG: nicht abzugsfähige BA; § 6c Abs. 2 EStG: Übertragung stiller Reserven.

18 Nach §§ 143, 144 AO muss bei Händlern der Wareneingang und -ausgang aufgezeichnet werden; insb. fallen darunter allerdings die umfangreichen Aufzeichnungspflichten nach dem UStG (§ 22 UStG; s. allerdings auch die Erleichterung nach § 63 UStDV).

19 So auch der BFH vom 12.12.2001 (StuB 2002, 508) und Heinicke in Schmidt, § 4 Rz. 374f.

20 Ähnliches gilt für die sog. Patientenkartei bei Ärzten etc.

müsste. Aus dem Gesamtkontext des § 147 AO entnimmt die h.M. (Finanzverwaltung und Rspr.<sup>21)</sup> eine **zehnjährige Aufbewahrungspflicht** (§ 147 Abs. 3 i.V.m. § 147 Abs. 1 Nr. 1 und 4 AO) für sämtliche Belege. Die nur sechsjährige Aufzeichnungspflicht für sonstige Unterlagen kommt im Umkehrschluss zum Tragen, wenn sie zur Überprüfung des Vollständigkeitsgebotes bzgl. der BE und des Richtigkeitsgebotes bei den BA **nicht erforderlich** sind.

Für umsatzsteuerpflichtige BE – wie im vorliegenden Fall – wird schließlich auf das Aufzeichnungsgebot des § 22 UStG zurückgegriffen und insoweit die Zehnjahresfrist reklamiert. Diese Auffassung (mit dem Ergebnis, dass für Ärzte u.Ä. aufgrund der USt-Befreiung eine kürzere Frist gilt) kann aber nicht richtig sein, da das USt-Recht nicht über die Dauer der einkommensteuerrelevanten Aufzeichnung zu entscheiden hat.<sup>22)</sup>

Mit den o.g. Argumenten kann das FA die Herausgabe der Handakte verlangen (Zehnjahresfrist) und bei verweigerter Mitwirkung eine Zuschätzung vornehmen. Hierbei liegt auch kein Verstoß gegen § 50 Abs. 2 BRAO (fünfjährige Aufbewahrung der Handakte) vor, da mit § 147 Abs. 3 S. 2 AO sichergestellt ist, dass durch kürzere berufliche Aufbewahrungspflichten die steuerlichen Fristen nicht außer Kraft gesetzt werden können.

**Hinweis:** Für einen sehr illustrativen Fall (Kosmetikstudio mit Zeitwertkonten) hat das FG Saarland am 21.06.2012 (Az.: 1 K 1124/10) allerdings entschieden, dass für **bargeldintensive Betriebe** ein detailliertes Kassenkonto/-buch zu führen ist. Eine elektronische Form der Kassenerfassung nach dem Office-Modell **Datev** (rein rechnerische Erfassung der Tageseinnahmen als Summenzahlen ohne Ist-Abgleich) genügt diesem Erfordernis **nicht**.

#### 1.4.2 Wahl der Ermittlungsart

Für den verbleibenden Kreis der Gewinneinkunftszielner (**Freiberufler und Kleinstgewerbetreibende**), die zwischen der Ermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und nach § 4 Abs. 3 EStG wählen dürfen, stellt sich wegen der z.T. deutlichen Steuerauswirkungen die Frage, wie (und wie häufig) dieses **Wahlrecht** ausgeübt werden kann. Die umfangreiche Rspr. des BFH – und ihre Übernahme seitens der Verwaltung<sup>23</sup> – kann man auf drei zentrale Aussagen zurückführen<sup>24</sup>:

- Mit der Erstellung einer **Eröffnungsbilanz** hat der Steuerbürger sein Wahlrecht konklu-dent ausgeübt und sich für den BVV (§ 4 Abs. 1 EStG) entschieden.
- Die **Nichteinrichtung einer Buchführung** lässt nur dann auf eine entsprechende Ausübung des Wahlrechts (Überschussrechnung) schließen, wenn sich der StPfl. über die Voraussetzung des Wahlrechts im Klaren war. Für den Fall allerdings, dass es dem Steuerbürger am Willen (und Bewusstsein) fehlt, einen Gewinn aus einer bestimmten

21) Dies wird mit allgemeinen Überlegungen zur Feststellungslast im Steuerrecht begründet, § 200 AO-Kartei, Karte 2.2. sowie zum Umfang der Aufzeichnungspflicht (BFH vom 15.09.1992, BFH/NV 1993, 76): Alle Bankauszüge sind vorzulegen, wenn über dieses Girokonto des § 4 Abs. 3-Rechners sowohl betrieblicher als auch privater (!) Bankverkehr abgewickelt wird.

22) Zur Konkurrenz von USt- und ESt-Aufzeichnungspflichten (für Bewirtungskosten gem. § 4 Abs. 3 und 7 EStG) s. FG Berlin vom 27.02.2002, EFG 2003, 378, wonach bei konkreten Zweifeln bzgl. der strengen Voraussetzungen des § 4 Abs. 7 EStG der Vorsteuerabzug nicht zu versagen ist.

23) R 4.5 Abs. 1 EStR 2012 sowie H 4.5 Abs. 1 EStH 2012.

24) BFH vom 18.03.1993 (BStBl II 1993, 549), vom 01.10.1996 (BFH/NV 1997, 403), vom 09.02.1999 (DStRE 1999, 577 bzw. BFH/NV 1999, 1195) sowie aus der Literatur *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 4 Anm. 88; sowie *Weber-Grellet* in *Kirchhof/Söhn*, § 4 Anm. D 40.

gewerblichen Betätigung zu erzielen, ist die Wahl ausgeschlossen (BFH vom 21.07.2009, BFH/NV 2009, 1979).<sup>25</sup> Umgekehrt bedeutet die Einrichtung einer Buchführung noch keine definitive Entscheidung für die Bilanzierung (BFH vom 19.03.2009, BStBl II 2009, 659). Erst mit der Erstellung eines Abschlusses (= Eröffnungsbilanz) wird das Wahlrecht ausgeübt. Umgekehrt entschied der BFH (Urteil vom 30.01.2013, BStBl II 2013, 684), dass der StPfl., der seine vermeintlichen Überschusseinkünfte mit der Gegenüberstellung der Einnahmen und Werbungskosten ermittelt, dadurch noch nicht sein Wahlrecht zur Gewinnermittlung (nach § 4 Abs. 3 EStG) ausgeübt habe.

- Das Wahlrecht ist grundsätzlich für jeden Gewinnermittlungszeitraum (neu) und zu Beginn des VZ auszuüben; es darf aber nicht zu einem willkürlichen (beliebigen) Wechsel der Ermittlungsart kommen. Bei einem Wechsel ist der Bürger drei Jahre an die neue Darstellungsform gebunden.

Nicht selten wurde im Anschluss an eine Außenprüfung eines § 4 Abs. 3-Rechners, die zum Ergebnis gewerblicher Tätigkeit gelangt, der Antrag gestellt, für die geprüften Jahre (wenigstens für das letzte Jahr) zur Bilanzierung überzugehen. Der Grund war (vor Einführung des § 4 Abs. 5b EStG zum VZ 2008) offensichtlich und lag in der **sofortigen** Berücksichtigung der drohenden GewSt-Belastung qua **Rückstellungsbildung**, die dem Überschussrechner vorenthalten ist. Zu Recht untersagte die Rspr. die nachträgliche Änderung der getroffenen Wahl (vgl. FG Nürnberg vom 16.02.2001 unter Hinweis auf BFH vom 31.08.1994, BFH/NV 1995, 390 sowie zuletzt BFH vom 09.12.2003, BFH/NV 2004, 633).

Voraussetzung und Folgen der Wahlrechtsausübung haben eine große Bedeutung beim Wechsel der Gewinnermittlungsart (s. Kap. 2.5).

Mit Urteil vom 20.12.2012 (BFH/NV 2013, 816) hat sich der BFH bei der Frage der im Rahmen des Kindergeldes anzusetzenden Erwerbstätigkeit des Kindes (§ 32 Abs. 4 S. 2 EStG) für die einheitliche Ausübung des Wahlrechts (durch das Kind!) ausgesprochen.

#### 1.4.3 Sonderfallgruppe (BFH vom 24.06.2009, BStBl II 2009, 993)

Für den praxisrelevanten Fall der Aufnahme eines neuen Partners (G'fters) in ein bestehendes Einzelunternehmen (bzw. in eine Einzelpraxis) **gegen Zuzahlung** für materielle und immaterielle WG in das **Privatvermögen des Inhabers**<sup>26</sup> liegt nach der Rspr. ein entgeltlicher Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung vor. Dabei wird nach § 24 UmwStG die Einbringung der Einzelpraxis als nunmehriger MU-Anteil in die neue **GbR** (allgemein: in die PersG) unterstellt<sup>27</sup>, wobei der neue Partner einen MU-Anteil erwirbt. Für den Fall, dass die Gesellschaft weiterhin den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, sind nach dem o.g. BFH-Urteil die AK des neuen Partners (G'fters) für den (folgerichtigen) Erwerb des MU-Anteils in **einer steuerlichen Ergänzungsrechnung** des **Neu-G'fters** zu erfassen. Mit anderen Worten stehen die Abschreibungen (§ 7 EStG) für die anteiligen neuen AK auf die Praxisgegenstände (= Eintrittspreis des Neu-G'fters) nur diesem zu.

25 In diesem Fall bleibt nur noch die Möglichkeit einer Schätzung nach §§ 4, 5 EStG!

26 Im Urteilsfall ist ein Arzt gegen Zahlung für den Patientenstamm und für die Praxisgegenstände in eine ärztliche Einzelpraxis aufgenommen worden.

27 Vgl. hierzu Preißer, Teil B, Kap. IV 2.7.1 a), Beispiel 3.

## 2 Die Überschussrechnung im Einzelnen

### Vorweg: Charakterisierung des Formulars »AnlEÜR« (Version 2014)

Der dreiseitige Vordruck ist in vier Teile gegliedert. Die Hauptpunkte Betriebseinnahmen (kurz: BE = 1. Teil) und Betriebsausgaben (kurz: BA = 2. Teil) werden im 3. Teil zur Ermittlung des Gewinns (inkl. der Angaben zu § 4 Abs. 4a EStG) zusammengefasst. Im 4. Teil sind gebildete und aufgelöste Rücklagen und Ansparabschreibungen anzugeben.

Nach dieser Grobcharakterisierung lässt ein Blick auf die erste Hauptrubrik (Erfassung der **BE**) die »Logik« des Vordrucks schnell erkennen.

Das Formular beginnt in materieller Hinsicht – nach der Feststellung, ob eine Gesamtveräußerung vorliege (Zeile 9) – in Zeile 10 mit der Frage nach der Realisation (Veräußerung, Entnahme) von Grundstücken, um (viel später) die relevanten Folgerungen vorzunehmen (BE des Erlöses und BA des Restwerts, Zeile 35, s. hier unter Kap. 2.3.3).

Die Betriebseinnahmen folgen in den Zeilen 11–22, wobei die Auflistung und Unterscheidung weitgehend von den USt-Folgen dominiert wird.

Getrennt nach dem USt-Schicksal der jeweiligen Einnahmen (umsatzsteuerpflichtig; umsatzsteuerbefreit; nicht umsatzsteuerbar; ermäßigter USt-Satz; USt nach Durchschnittssätzen) werden in den Zeilen 11–15 zunächst die **Netto-Einnahmen** (ohne USt) eingetragen. Erst in Zeile 16 wird gesondert die – auf privatrechtlicher Ebene – vereinnahmte USt eingetragen (inkl. der USt auf die unentgeltliche Wertabgabe). Zeile 17 enthält die auf öffentlich-rechtlicher Ebene vom FA erstattete USt, soweit davon betriebliche Vorgänge betroffen sind.

Etwas überraschend, weil ebenfalls als Korrekturposten konzipiert, werden in der Zeile 21 überhöht (oder unzulässig) gebildete – und daher aufzulösende – Rücklagen erfasst. Diese Erfassung als BE geht offensichtlich auf in den Vorjahren gebildete Rücklagen, die dort BA waren, zurück. Ob dies eine Vereinfachung für den Anwender darstellt, bleibt abzuwarten.

Die Erfassung der **BA** hingegen (= zweiter, umfangreicher Komplex mit den Zeilen 23–64) lässt zunächst eine sinnvolle Struktur erkennen. Nach den Pauschalen (für bestimmte Berufsgruppen und Forstwirte) werden zunächst die AK für das Umlaufvermögen erfasst (25), während die darauf entfallende und bezahlte VorSt gesammelt in Zeile 48 eingetragen wird. Der nächste BA-Abzug gilt den zugekauften (Sub-)Unternehmensleistungen (26) sowie den Personalkosten (27). Danach wird die AfA (inkl. § 6 Abs. 2 EStG = GWG-Regelung und inkl. des Sammelpostens) für WG des abnutzbaren Anlagevermögen als BA eingetragen; richtig ist auch, dass in Zeile 35 der »Restbuchwert«<sup>28</sup> für ausgeschiedene WG Berücksichtigung findet.

Der Kritik in den Vorauslagen, dass bislang in dieser Kategorie (Anlagevermögen/Umlaufvermögen/BA) die historischen AK für die im VZ veräußerten WG des **nicht abnutzbaren AV sowie für bestimmte Veräußerungsfälle von WG des UV**<sup>29</sup> fehlten, ist die Verwaltung mit der Anlage AVEÜR 2014 nachgekommen.

28 Aber falsche Bezeichnung: Es muss bei § 4 Abs. 3 EStG »Restwert« heißen, da hier keine Bücher geführt werden.

29 Vgl. die ab dem 05.05.2006 anzuwendende Neuregelung in § 4 Abs. 3 S. 4 EStG. Bei Veräußerung von Anteilen an KapG, von Wertpapieren und vergleichbaren nicht verbrieften Forderungen und Rechten, von Grund und Boden sowie Gebäuden des UV ist wie beim nicht abnutzbaren AV zu verfahren. Für diese Fälle ist nunmehr die Anlage AVEÜR (hier: Umlaufvermögen) eingeführt worden.

2014

**Anlage EÜR**

Bitte für jeden Betrieb eine gesonderte Anlage EÜR einreichen!

1	Name des Steuerpflichtigen bzw. der Gesellschaft/Gemeinschaft/Körperschaft Vorname	77	14	1	
2		99	15		
3	(Betriebs-)Steuernummer				
4	Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für das Kalenderjahr 2014	Beginn	Ende		
5	davon abweichend	131	TTMM 2014	132 TTMJJJJ	
6	Art des Betriebs	100			
7	Rechtsform des Betriebs	103	Land- und Forstwirtschaft = 1, Gewerbebetrieb = 2, Selbständige Arbeit = 3		
8	Einkunftsart	104	Stpfl./Ehemann/Lebenspartner(in) A = 1, Ehefrau/Lebenspartner(in) B = 2, Beide Ehegatten/Lebenspartner(innen) = 3		
9	Wurde im Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr der Betrieb veräußert oder aufgegeben? (Bitte Zeile 78 beachten)	111	Ja = 1		
10	Wurden im Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr Grundstücke/grundstücksgleiche Rechte entnommen oder veräußert?	120	Ja = 1 oder Nein = 2		
<b>1. Gewinnermittlung</b>					
<b>Betriebseinnahmen</b>					
11	Betriebseinnahmen als umsatzsteuerlicher <b>Kleinunternehmer</b> (nach § 19 Abs. 1 UStG)	111	EUR	99	20
12	davon nicht steuerbare Umsätze sowie Umsätze nach § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1	119	(weiter ab Zeile 17)		
13	Betriebseinnahmen als <b>Land- und Forstwirt</b> , soweit die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG angewandt wird	104		99	20
14	Umsatzsteuerpflichtige Betriebseinnahmen	112		99	20
15	Umsatzsteuerfrei, nicht umsatzsteuerbare Betriebseinnahmen sowie Betriebseinnahmen, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b UStG schuldet	103		99	20
16	Vereinnahmte Umsatzsteuer sowie Umsatzsteuer auf unentgeltliche Wertabgaben	140		99	20
17	Vom Finanzamt erstattete und ggf. verrechnete Umsatzsteuer	141		99	20
18	Veräußerung oder Enthnahme von Anlagevermögen	102		99	20
19	Private Kfz-Nutzung	106		99	20
20	Sonstige Sach-, Nutzungs- und Leistungsentnahmen	108		99	20
21	Auflösung von Rücklagen und Ausgleichsposten (Übertrag aus Zeile 88)			99	20
22	<b>Summe Betriebseinnahmen</b> (Übertrag in Zeile 71)	159		99	20
<b>Betriebsausgaben</b>					
23	Betriebsausgabenpauschale für bestimmte Berufsgruppen und/oder Freibetrag nach § 3 Nr. 26, 26a und/oder 26b EStG	190	EUR	99	25
24	Sachliche Bebauungskostenpauschale für Weinbaubetriebe/ Betriebsausgabenpauschale für Forstwirte	191		99	25
25	Waren, Rohstoffe und Hilfsstoffe einschl. der Nebenkosten	100		99	25
26	Bezogene Fremdleistungen	110		99	25
27	Ausgaben für eigenes Personal (z. B. Gehälter, Löhne und Versicherungsbeiträge)	120		99	25
28	<b>Absetzung für Abnutzung (AfA)</b>			99	25
29	AfA auf unbewegliche Wirtschaftsgüter (ohne AfA für das häusliche Arbeitszimmer)	136		99	25
30	AfA auf immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. erworbene Firmen-, Geschäfts- oder Praxiswerte)	131		99	25
	AfA auf bewegliche Wirtschaftsgüter (z. B. Maschinen, Kfz)	130		99	25
<b>Übertrag (Summe Zeilen 23 bis 30)</b>					