

Arbeitsunterlagen zur Veranstaltung  
**ÜBUNGEN IM STEUERRECHT**  
**WS 2020/21**

---

## **STUEBERBILANZRECHT:**

### **Unternehmerische Gewinnermittlungsmethoden im Überblick**

Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk  
Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
und Fachberater für Internationales Steuerrecht  
Saarbrücken



## **GLIEDERUNG**

---



- A ÜBERBLICK**
- B BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH**
- C BILANZENZUSAMMENHANG, BILANZBERICHTIGUNG, BILANZÄNDERUNG**
- D EINNAHMEN-ÜBERSCHUSSRECHNUNG**
- E WECHSEL DER GEWINNERMITTLUNGSART**

## A ÜBERBLICK

1. EINHEITLICHER GEWINNBEGRIFF: gleicher Totalgewinn
2. BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH (§ 4 Abs. 1 EStG)
  - persönlich:
    - ▶ Land- und Forstwirte
    - ▶ Selbständige
    - ▶ Kleingewerbetreibende, die nicht unter § 141 AO fallen und auch nicht freiwillig Bücher führen
  - Keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz
3. QUALIFIZIERTER BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH (§ 5 Abs. 1 EStG)
  - persönlich: Übrige Gewerbetreibende
  - Grundsatz der Maßgeblichkeit und der umgekehrten Maßgeblichkeit

## A ÜBERBLICK

4. EINNAHMEN-ÜBERSCHUSS-RECHNUNG (§ 4 Abs. 3 EStG)
  - Persönlich: Steuerpflichtige, die nicht verpflichtet sind Bücher zu führen und dies auch nicht freiwillig tun
  - Hauptanwendungsbereich: Selbständige
5. GEWINNERMITTLUNGSZEITRAUM (§ 4a EStG, § 8b EStDV)
  - Wirtschaftsjahr
  - Rumpfwirtschaftsjahr
  - Abweichendes Wirtschaftsjahr
  - Umstellung des Wirtschaftsjahrs
  - Einvernehmen mit Finanzamt: pflichtgemäßes Ermessen

## B BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH

### GROBÜBERSICHT:

Betriebs(rein)reinvermögen am Ende des Gewinnermittlungszeitraums

./. Betriebs(rein)vermögen am Anfang des Gewinnermittlungszeitraums  
(gegebenenfalls korrigiert gemäß § 5 EStG, bewertet nach §§ 6 ff. EStG)

---

= BETRIEBSVERMÖGENSVERÄNDERUNG

+ Einlagen ./. Entnahmen (bewertet nach §§ 6 ff. EStG)

./. steuerfreie Betriebseinnahmen (§ 3 EStG)

+ nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (§ 3c, § 4 Abs. 5 EStG)

---

= GEWINN GEMÄSS BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH

---

## C BILANZENZUSAMMENHANG, BILANZBERICHTIGUNG/-ÄNDERUNG

### I. BILANZENZUSAMMENHANG

#### 1. BILANZENZUSAMMENHANG:

##### a) Zweck:

- zutreffende Erfassung des Totalgewinns
- Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse verschiedener Perioden

##### b) Äußerer (formeller) Bilanzenzusammenhang

- Formell zu deutende Bilanzkontinuität
- Bindung der Anfangsbilanz an die Ansätze der Schlussbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres

##### c) Innerer Bilanzenzusammenhang

- Bewertungs- und Ansatzstetigkeit

## **C BILANZENZUSAMMENHANG, BILANZBERICHTIGUNG/-ÄNDERUNG**



### **I. BILANZENZUSAMMENHANG**

#### **2. INSBESONDERE FORMELLER BILANZENZUSAMMENHANG**

##### **a) Bezugsgegenstände:**

- einzelne Bilanzposten
- auch Bilanzposten ohne Wirtschaftsgutsqualität (Eigenkapital)

##### **b) Zweischneidigkeit der Bilanz:**

- Das bei der Veranlagung tatsächlich angesetzte Betriebsvermögen ist Anfangsvermögen des Folgejahres

##### **c) Verfahrensrecht:**

- Bei Änderung der Ansätze der Vorjahresendbilanz gilt § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO
- Beginn der Festsetzungsfrist: Erlass des bilanzberichtigenden Veranlagungsbescheid des Vorjahres

## **C BILANZENZUSAMMENHANG, BILANZBERICHTIGUNG/-ÄNDERUNG**



### **I. BILANZENZUSAMMENHANG**

#### **2. INSBESONDERE FORMELLER BILANZENZUSAMMENHANG**

##### **d) Einschränkungen des formellen Bilanzenzusammenhangs**

- Entnommene, noch bilanzierte Wirtschaftsgüter: erfolgsneutrale Ausbuchung
- Nicht aktivierte Wirtschaftsgüter: erfolgsneutrale Einbuchung

## C BILANZENZUSAMMENHANG, BILANZBERICHTIGUNG/-ÄNDERUNG

### II. BILANZBERICHTIGUNG / BILANZÄNDERUNG

#### 1. BEGRIFF

##### a) Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG)

- Richtigstellung eines handels- und/oder steuerrechtlich unzulässigen Bilanzansatzes, sei es, weil ein Bilanzposten überhaupt nicht oder aber falsch angesetzt worden ist
- Der fehlerhafte Ansatz wird mit entsprechender Gewinnauswirkung entweder an der Fehlerquelle oder in dem unter verfahrensrechtlichen Gesichtspunkten nächsten offenen Veranlagungszeitraum korrigiert

## C BILANZENZUSAMMENHANG, BILANZBERICHTIGUNG/-ÄNDERUNG

### II. BILANZBERICHTIGUNG / BILANZÄNDERUNG

#### 1. BEGRIFF

##### b) Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG)

- Ein an sich zulässiger Bilanzansatz durch einen anderen ebenfalls zulässigen Ansatz ersetzt werden
- Voraussetzung: Wahlrecht
- Ausübung des Wahlrechts nur mit Zustimmung des Finanzamts oder im Zusammenhang in bis zur Höhe von Bilanzberichtigungen (steuerliche Außenprüfung)

## C **BILANZENZUSAMMENHANG, BILANZBERICHTIGUNG/-ÄNDERUNG**

### II. **BILANZBERICHTIGUNG / BILANZÄNDERUNG**



#### 2. **SUBJEKTIVER FEHLERBEGRIFF**

##### a) **Begriff (bisherige Rechtsprechung)**

**Bilanzansatz ist unrichtig:**

- **Bilanzansatz ist unrichtig**, wenn er gegen zwingende Vorschriften des Handels- oder des Steuerrecht oder die GoB verstößt und
- der Steuerpflichtige diese Rechtsverletzung nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung - bezogen auf die am Bilanzstichtag - objektiv bestehenden Verhältnisse erkennen konnte

##### b) **Folge:**

- Objektiv falsche, aber subjektiv richtige Bilanz ist richtig und kann nur nach den Grundsätzen der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) geändert werden

## C **BILANZENZUSAMMENHANG, BILANZBERICHTIGUNG/-ÄNDERUNG**

### II. **BILANZBERICHTIGUNG / BILANZÄNDERUNG**



#### 2. **SUBJEKTIVER FEHLERBEGRIFF**

##### a) **Änderung der Rechtsprechung**

- Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31.01.2013, GrS 1/10, DStR 2013, 633:
- Subjektiver Fehlerbegriff wird für bilanzielle Rechtsfragen aufgegeben
- Konsequenz: Maßgeblich ist der Kenntnisstand bei Beendigung der Veranlagung

##### b) **Auswirkungen auf Sachverhaltsfragen?**

- wird von der Literatur bejaht (Weber-Grellet, DStR 2013, 729)
- künftig: Wertaufhellung bis zum Abschluss der Veranlagung

## D EINNAHMEN-ÜBERSCHUSS-RECHNUNG

### 1. WICHTIGE MERKMALE:

#### a) Grundsätzliches:

- Zu-/Abflussprinzip (§ 11 EStG)
- Gewinnermittlungszeitraum (§ 4a EStG, §§ 8b, 8c EStDV)
- Aufzeichnung Wareneingang und -ausgang (§§ 143 ff. AO)

#### b) Betriebseinnahmen

- Alle Zugänge von Wirtschaftsgütern in Form von Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind (BFH BStBl. II 1986, 607)
- Problemfälle:
  - ▶ Erwerb von Forderungen
  - ▶ Veräußerung von Anlagevermögen

## D EINNAHMEN-ÜBERSCHUSS-RECHNUNG

### 1. WICHTIGE MERKMALE:

#### c) Betriebsausgaben

- Definition entspricht inhaltlich § 4 Abs. 4 EStG
- Problemfälle:
  - ▶ Verlust von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens
  - ▶ Verlust von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens
  - ▶ Nutzung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens
  - ▶ Abzug betrieblicher Schuldzinsen (§ 4 Abs. 4a EStG)

#### d) Durchlaufende Posten (§ 4 Abs. 3 Satz 2 EStG)

#### e) Einlagen und Entnahmen

- Einlagen und Entnahmen sind nach allgemeinen Grundsätzen zu behandeln (BFH BStBl. II 1980, 244)

## D EINNAHMEN-ÜBERSCHUSS-RECHNUNG

### 1. WICHTIGE MERKMALE:

- f) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 4 Abs. 3 Sätze 3 bis 5 EStG)
  - Grundsätzliche Gleichstellung der Überschussrechnung mit dem Betriebsvermögensvergleich
  - Aber: keine Teilwertabschreibung möglich
  - Darlehen als immaterielles Wirtschaftsgut
- g) Gewillkürtes Betriebsvermögen (nach jüngerer BFH-Rspr. möglich)

## D EINNAHMEN-ÜBERSCHUSS-RECHNUNG

### 2. FALL:

Steuerberater S fragt, wie er folgende betrieblich veranlassten Geschäftsvorfälle in seinem betrieblichen Rechnungswesen zu buchen hat:

- a) Anschaffung eines Grundstücks mit aufstehendem Gebäude am 01.01.00 für einen Kaufpreis von EUR 1,0 Mio.; die Immobilie ist voll fremdfinanziert.
- b) Darlehenszinsen in Höhe von TEUR 50, die aber erst am 1.01.01 (Folgejahr) belastet werden.
- c) Anschaffung von Büromaterial im Gegenwert von TEUR 10.
- d) Instandhaltungsleistung eines Handwerkers im Gegenwert von TEUR 10; die Rechnung und Zahlung erfolgt am 15.02.01 (Folgejahr).
- e) S schickt eine Rechnung für abgeschlossene Steuerberaterleistungen in Höhe von TEUR 25 an Mandanten; Mandant zahlt am 31.03.01 (Folgejahr).
- f) Ausbuchung einer im Vorjahr gestellten Mandantenforderung (Mandant ist insolvent).

S möchte wissen, ob es einen Unterschied mache, ob er seine Einkünfte durch Einnahme-Überschuss-Rechnung oder Betriebsvermögensvergleich ermittelt.

1. Keine gesetzliche Regelung
2. Wenn aufgrund des Wechsels der gleiche Totalgewinn nicht mehr gewährleistet ist, müssen Korrekturen vorgenommen werden (BFH BStBl. II 1985, 255)
3. Keine Betriebsaufgabe, keine Aufdeckung stiller Reserven
4. Zur Anpassung sind Hinzurechnungen und Kürzungen erforderlich
5. Problemfelder:
  - Aufwand, aber noch keine Ausgabe
  - Ertrag, aber noch keine Einnahme