

## Wahl und Wechsel der Gewinnermittlungsart

### INHALT

<b>I. Grundbegriffe der Buchführung</b> .....	5 (3)
1. Es gibt zwei Arten der Gewinnermittlung .....	5 (3)
2. Was bedeutet Bilanz und doppelte Buchführung? .....	5 (4)
<b>II. Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder Bilanz: Gemeinsamkeiten und Unterschiede</b> .....	5 (13)
1. Was gilt bei beiden Gewinnermittlungsarten? .....	5 (13)
2. Die wichtigsten Unterschiede bei der Gewinnermittlung ....	5 (15)
3. Annäherung beim Umlaufvermögen .....	5 (24)
<b>III. Von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zur Bilanz</b> .....	5 (24)
1. Gründe für den Übergang .....	5 (24)
2. Erstellen einer Übergangsbilanz .....	5 (26)
3. Erforderliche Gewinnkorrekturen .....	5 (27)
4. Verteilung des Übergangsgewinns .....	5 (30)
5. Fehler bei der Berechnung des Übergangsgewinns .....	5 (33)
<b>IV. Von der Bilanz zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung</b> .....	5 (34)
1. Gründe für den Übergang .....	5 (34)
2. Erforderliche Gewinnkorrekturen .....	5 (36)
3. Wann wird der Übergangsgewinn besteuert? .....	5 (37)
4. Antrag auf Verschiebung der Gewinnkorrektur .....	5 (39)

- V. Wie und wann Sie Ihr Wahlrecht ausüben** ..... 5 (40)
1. Bilanz und Einnahmen-Überschuss-Rechnung sind gleichwertig ..... 5 (40)
  2. Voraussetzungen für Gewinnermittlung durch Bilanz ..... 5 (40)
  3. Die Entscheidung fällt erst mit dem Jahresabschluss ..... 5 (42)
  4. Wie oft dürfen Sie wechseln? ..... 5 (44)

## I. Grundbegriffe der Buchführung

### 1. Es gibt zwei Arten der Gewinnermittlung

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb oder aus selbstständiger Arbeit kann nach zwei grundverschiedenen Methoden ermittelt werden:

- durch eine Bilanz oder
- durch eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung.

Für jedes Verfahren gibt es eigene Vorschriften. Deshalb kann auch der Gewinn eines Unternehmers in einem bestimmten Jahr ganz unterschiedlich hoch ausfallen, je nachdem, welche Gewinnermittlungsart angewendet wird. Aber insgesamt betrachtet, also im Zeitraum von der Unternehmensgründung bis zur Betriebsaufgabe, muss sich jeweils derselbe Gesamtgewinn ergeben. Dieses Prinzip der Totalgewinnlichkeit über alle Jahre hinweg hat die Rechtsprechung immer wieder betont. Daraus ergeben sich bestimmte Gewinnkorrekturen, etwa beim Wechsel der Methode oder bei der Betriebsaufgabe.

Im Zentrum Ihrer »Steuertipps für Selbstständige« steht die Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Fast alle Freiberufler und auch viele kleinere Gewerbebetriebe ermitteln so ihren Gewinn. Und das mit gutem Grund, denn es handelt sich dabei um die einfachste und kostengünstigste Art der Gewinnermittlung. Die anderen Beiträge im Abschnitt »Buchführung und Gewinnermittlung« zeigen Ihnen, was Sie dabei beachten müssen.

Aber auch als Überschussrechner sollten Sie eine Vorstellung davon haben, nach welchen Grundsätzen eine Bilanz erstellt wird und wo die Unterschiede zu einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung liegen. Denn manchmal lohnt sich ein freiwilliger Wechsel.

**UNSER STEUERTIPP**

Auch bilanzierende Unternehmer können die »Steuertipps für Selbstständige« verwenden. Denn bis auf wenige spezielle Beiträge zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung im Abschnitt »Buchführung und Gewinnermittlung« sind die Informationen ebenso für einen Unternehmer mit Bilanzierung relevant. Schließlich gelten bei Fahrzeugkosten, Abschreibungen oder Umsatzsteuer unabhängig von der Gewinnermittlungsmethode dieselben Grundsätze. Spezielle Bilanzierungsfragen, wie die Bildung von Rückstellungen, Erstellen der Inventur oder Jahresabgrenzungen werden in diesem Ratgeber allerdings nicht näher erläutert.

## 2. Was bedeutet Bilanz und doppelte Buchführung?

Mit der Buchführung sollen alle Geschäftsvorfälle in einem Unternehmen dokumentiert und am Ende des Jahres der Gewinn ermittelt werden. Buchführungspflichtigen Unternehmen wird im Steuer- und Handelsrecht genau vorgeschrieben, welche Regeln sie dabei zu beachten haben. Diese drücken sich in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aus.

Praktisch umgesetzt wird das erst durch die doppelte Buchführung. Darunter versteht man ein in sich geschlossenes System von Konten, das eine rechnerische Kontrolle und Dokumentation aller Geschäftsvorfälle sowie das Erstellen einer Bilanz ermöglicht. Jede moderne kaufmännische Buchführung wird danach ausgerichtet. Das sind die Merkmale einer doppelten Buchführung:

- ◆ Jeder Betrag wird doppelt gebucht: Einmal als Soll-Buchung auf einem oder mehreren Konten und einmal als Haben-Buchung auf einem oder mehreren Konten.
- ◆ Der Gewinn des Unternehmers wird doppelt ermittelt: Zum einen über die Bilanz, zum anderen über die Gewinn- und Verlustrechnung.
- ◆ Es gibt zwei Arten von Konten, nämlich Bestandskonten (Aktiv- und Passivkonten) und Kapitalunterkonten (Privatkonto, Aufwands- und Ertragskonten).

Fast immer wird die Bilanz von einem Steuerberater erstellt, da sie deutlich mehr steuerliches Fachwissen erfordert als eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Eine Bilanz bietet einen guten Überblick über die wirtschaftliche Entwicklung eines Unternehmens. Sie wird deshalb oft von Banken verlangt, die dem Unternehmen einen Kredit gewährt haben. Das sind die Bestandteile der Gewinnermittlung:

- Bilanz;
- Gewinn- und Verlustrechnung;
- je nach Betriebsgröße noch ein Bilanzbericht, in dem einzelne Positionen näher erläutert werden oder ein Vorjahresvergleich ange stellt wird.

### ■ So sieht eine Bilanz aus

Jede Bilanz hat eine Aktiv- und eine Passivseite. Auf der Aktivseite (links) wird das betriebliche Vermögen am Bilanzstichtag ausgewiesen, also Anlagevermögen, Warenbestand, Forderungen, Kassenbestand und Bankguthaben. Auf der Passivseite (rechts) wird erläutert, wie dieses Vermögen finanziert wird, also über Eigenmittel, Bankdarlehen oder sonstige Verbindlichkeiten. Das Eigenkapital drückt die Höhe des betrieblichen Nettovermögens aus, nämlich Vermögen abzüglich der Schulden. Unter Bilanzsumme versteht man die gleichhohe Summe der Aktivwerte und der Passivwerte. Die Bilanzsumme ist neben dem Umsatz das entscheidende Kriterium für die Rechnung des Steuerberaters.

Im Allgemeinen stimmt das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein. Bilanzstichtag ist dann jeweils der 31.12. des Jahres. Für manche Unternehmer kann es jedoch Vorteile bringen, ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr zu wählen, das beispielsweise vom 1. 7. bis zum 30. 6. des Folgejahres geht. Das ist aber nur möglich, wenn gewerbliche Einkünfte vorliegen, eine Bilanz erstellt wird und das Finanzamt seine Zustimmung dazu gegeben hat.

So könnte die vereinfachte Bilanz eines Einzelhändlers aussehen:

Bilanz zum 31. 12. 2009			
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	€ 68 000, –	Eigenkapital	€ 25 300, –
Warenbestand	€ 40 000, –	Darlehen	€ 80 000, –
Forderungen	€ 10 000, –	Verbindlichkeiten geg. Lieferanten	€ 12 000, –
Bankguthaben	€ 2 000, –	sonst. Verbind- lichkeiten	€ 3 000, –
Kassenbestand	€ 300, –		
Summe Aktiva	€ 120 300, –	Summe Passiva	€ 120 300, –

Die Entwicklung des Kontos »Eigenkapital« innerhalb der Bilanz zeigt sich wie folgt:

Eigenkapital 1. 1. 2009	€ 4 356, –
Gewinn lt. GuV 2009	+ € 42 744, –
Entnahmen	./ € 24 800, –
Einlagen	+ € 3 000, –
Eigenkapital 31. 12. 2009	€ 25 300, –

Aus der Bilanz wird der Jahresgewinn ermittelt. Dazu wird die Bilanz mit der des Vorjahres verglichen (»**Betriebsvermögensvergleich**«). Hat sich das Betriebsvermögen (also das Eigenkapital) erhöht, liegt in Höhe dieser Differenz ein Gewinn vor. Ist das Betriebsvermögen geringer geworden, handelt es sich um einen Verlust.

Als Gewinn dürfen aber nur die **betrieblich erwirtschafteten Vermögensänderungen** besteuert werden. Änderungen aufgrund privater Einlagen oder Entnahmen müssen vorher neutralisiert werden:

	Betriebsvermögen am Ende des Jahres
./.	Betriebsvermögen am Ende des Vorjahres
	<hr/>
	Unterschiedsbetrag (Betriebsvermögenszunahme oder -abnahme)
+	Privatentnahmen
./.	Privateinlagen
	<hr/>
	Bilanzgewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG

### ■ Eröffnungsbilanz

Darunter versteht man die erste Bilanz eines Unternehmers. Stichtag ist der Tag des Geschäftsbegins. Die Eröffnungsbilanz stellt die eingebrachten Vermögensgegenstände und das Kapital (Eigen- und Fremdkapital) systematisch geordnet einander gegenüber.

Später stellt dann die Schlussbilanz des einen Jahres gleichzeitig die Eröffnungsbilanz des Folgejahres dar. Man spricht hier auch vom Bilanzzusammenhang.

### ■ Was ist die Gewinn- und Verlustrechnung?

In der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) werden den betrieblichen Aufwendungen die betrieblichen Erträge gegenübergestellt und so das Jahresergebnis ermittelt. Dabei muss sich der gleiche Gewinn wie in der Bilanz ergeben.

#### Gewinn- und Verlustrechnung

	Erträge
./.	Aufwendungen
	<hr/>
	Gewinn (positive Differenz)
	Verlust (negative Differenz)

Vielleicht denken Sie jetzt, dass das doch genau das Gleiche ist wie eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung, bei der schließlich auch Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben gegenübergestellt werden. Aber das stimmt nicht! Denn in der Gewinn- und Verlustrechnung werden nicht einfach Einnahmen und Ausgaben nach dem Zufluss- und Abflussprinzip erfasst. Hier kommt es auf die genaue zeitliche Zuordnung an:

- als Erträge werden Leistungen ausgewiesen, die in diesem Jahr erwirtschaftet worden sind;
- als Aufwendungen werden solche Kosten ausgewiesen, die diesem Jahr wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Es müssen also Forderungen und Verbindlichkeiten gebucht werden, Bestandsveränderungen müssen berücksichtigt werden und Zahlungen und Einnahmen daraufhin geprüft werden, in welches Jahr sie wirtschaftlich gehören.

Die GuV kann entweder in Kontoform oder in Staffelform aufgestellt werden. Bei der Kontoform werden die Aufwandsposten links und die Ertragsposten rechts gebucht. Die Posten werden nach bestimmten Ordnungskriterien zusammengestellt und zusammengefasst. Und so könnte die vereinfachte Gewinn- und Verlustrechnung eines Einzelhändlers aussehen:

Gewinn- und Verlustrechnung 2009			
Aufwendungen		Erträge	
Abschreibungen	€ 2 000, –	Umsatzerlöse	€ 98 000, –
Wareneinsatz	€ 45 000, –	Erstattung Versicherung	€ 6 900, –
Schuldzinsen	€ 1 700, –	Zinsen Festgeldkonto	€ 1 400, –
Personalkosten	€ 6 276, –	Erlös Pkw-Verkauf	€ 3 000, –
Raumkosten	€ 8 400, –		
Bürobedarf	€ 380, –		
Beratungskosten	€ 2 800, –		
	€ 66 556, –		€ 109 300, –
		./.	€ 66 556, –
Gewinn 2009			€ 42 744, –



## Das Konto

Konten sind ein wesentlicher Bestandteil der doppelten Buchführung. Wird ein Geschäftsvorfall gebucht, bedeutet das, dass er auf mehreren Konten festgehalten wird. Das Konto ist eine Rechnung mit zwei Seiten, auf der Zugänge und Abgänge erfasst werden. Die linke Seite bezeichnet man als Soll-Seite, die rechte als Haben-Seite.

### BEISPIEL

Das betriebliche Girokonto ist ein Konto innerhalb der Buchführung. Am 1. 4. 2009 weist es ein Guthaben von € 590,- aus. Am 2. 4. reichen Sie einen Scheck über € 480,- ein, am 3. 4. geht die Zahlung eines Kunden in Höhe von € 1 200,- auf dem Bankkonto ein. Am 3. 4. zahlen Sie per Banküberweisung eine Lieferantenverbindlichkeit in Höhe von € 740,- über das Bankkonto.

Soll		Bank	Haben	
1. 4. Anfangsbestand	€ 590,-	3. 4. Lieferant	€ 740,-	
2. 4. Scheck	€ 480,-			
3. 4. Kunde	€ 1 200,-			
	€ 2 270,-			€ 740,-

Nach den drei Geschäftsvorfällen weist das Bankkonto ein Guthaben von € 1 530,- (S) aus (€ 2 270,- ./. € 740,-).

## Kontenrahmen und Kontenplan

Der Kontenrahmen ist so etwas wie die Gliederungsstruktur einer Buchführung. Der Kontenrahmen gibt eine komplette Übersicht über die möglichen Konten, die angelegt werden können. Damit erhalten die in der Buchführung verwendeten Konten eine bestimmte Nummer. Das erleichtert die Buchführung. Ein Kontenrahmen ist nicht Pflicht, bringt jedoch viele Vorteile, beispielsweise einen möglichen Betriebsvergleich mit Unternehmern aus derselben Branche sowie ein einheitlicher Aufbau der Buchführung. Jeder Buchführungs-Software liegt ein bestimmter Kontenrahmen zugrunde.

Es gibt unterschiedliche Kontenrahmen für die verschiedenen Branchen. Die bis zu 1 000 Standardkonten eines Kontenrahmens sind in

Kontenklassen und Kontengruppen angeordnet. Steuerberater verwenden häufig die DATEV-Kontenrahmen SKR 03 oder SKR 04. Wer Buchführung nach dem Großhandels-Kontenrahmen gelernt hat, wird eher den SKR 03 verwenden. Der SKR 04 orientiert sich an den Positionen des Jahresabschlusses. Er ist übersichtlicher gegliedert und daher für Neueinsteiger zu empfehlen. Den kompletten SKR 04 erhalten Sie kostenlos, wenn Sie auf [www.steuertipps.de](http://www.steuertipps.de) im Suchfeld die Zahl 14505 eingeben.

Der betriebliche Kontenplan besteht aus ca. 50 bis 100 Sachkonten. Diese Konten werden überwiegend aus dem vorgegebenen Kontenrahmen ausgewählt. Ein Teil der Konten wird aber auch entsprechend den betrieblichen Bedürfnissen individuell angelegt.

### Bestandskonten

Diese Konten übernehmen vom Eröffnungsbilanzkonto zu Beginn des Jahres die Anfangsbestände. Aktive Bestandskonten oder auch Vermögenskonten sind etwa der Kassenbestand, das Anlagevermögen, Bankguthaben, Forderungen usw. Nach Buchen der Bestandveränderungen im Laufe des Jahres ergibt sich der Endbestand als Saldo zwischen Soll- und Haben-Seite. Dieser muss mit dem Inventurwert zum Jahresende übereinstimmen. Die passiven Bestandskonten ergeben sich aus der Passivseite der Bilanz, also den Kapitalkonten und den Schulden. Sie weisen am Jahresende ebenfalls den Endbestand in Form des Saldos aus.

Aktive Bestandskonten	Zugang im Soll Abgang im Haben
Passive Bestandskonten	Zugang im Haben Abgang im Soll

### Erfolgskonten

Alle Geschäftsvorfälle, die den Gewinn beeinflussen, werden über die sogenannten Erfolgskonten gebucht. Auf Aufwandskonten bucht man betriebliche Aufwendungen, die das Eigenkapital vermindern, beispielsweise Zahlungen von Gehältern oder Geschäftsmiete. Auf Ertragskonten

bucht man betriebliche Erträge, durch die das Kapital erhöht wird, beispielsweise Umsatzerlöse oder Zinserträge für betriebliche Bankkonten.

Der Endsaldo der einzelnen Erfolgskonten wird in die GuV aufgenommen und ergibt nach Saldierung den Gewinn oder auch Verlust.

Aufwandskonten	Erfassung im Soll Erstattung im Haben
Ertragskonten	Erfassung im Haben Ertragsminderung im Soll

### ■ Automatische Umsatzsteuerfunktion

Für das komfortable Buchen der Mehrwertsteuer sind in den meisten Buchführungsprogrammen Automatikfunktionen vorgesehen. Das ist eine sehr praktische Sache für umsatzsteuerpflichtige Unternehmer. Sie brauchen dann nicht einzeln die Umsatzsteuer aus einem Bruttoerlös herauszurechnen oder die Vorsteuer aus einer Eingangsrechnung zu ermitteln, sondern Sie geben einfach den Bruttobetrag ein. Die Rechenarbeit erledigt dann das Programm. Es berechnet die Umsatzsteuer und bucht sie auch gleich noch auf das richtige Konto.

Es gibt Automatikkonten, die automatisch 7 % oder 19 % Umsatzsteuer herausrechnen, wenn dieses Konto angesprochen wird. Bei Konten ohne Automatikfunktion können Sie aber auch Umsatzsteuerschlüssel verwenden, die jeweils bei Bedarf einzeln aktiviert werden.

### BEISPIEL

Im SKR 04 ist das Konto 4400 ein Automatikkonto für Erlöse mit 19 % Umsatzsteuer. Aus einem eingegebenen Bruttobetrag wird die Umsatzsteuer von 19 % herausgerechnet, auf das entsprechende Mehrwertsteuerekonto gebucht und auf dem Erlöskonto nur der Nettoumsatz ausgewiesen.

### Buchungssatz

Jeder Geschäftsvorfall kann in einem sogenannten Buchungssatz ausgedrückt werden.

#### BEISPIEL

Sie kaufen für Ihren Betrieb Büromaterial und bezahlen bar. Sie bekommen eine Barquittung, in der der Bruttobetrag von € 59,50 sowie der Umsatzsteuersatz von 19 % angegeben ist. Der Buchungssatz lautet:

Bürobedarf € 50,- und Vorsteuer € 9,50 an Kasse € 59,50.

Das bedeutet: Auf dem Konto Bürobedarf (6815) ist im Soll ein Betrag von € 50,- zu buchen, auf dem Konto Vorsteuer (1406) steht der Vorsteuerbetrag von € 9,50 ebenfalls im Soll. Im Konto Kasse (1600) steht der Bruttobetrag von € 59,50 im Haben, da der Kassenbestand durch die Barzahlung vermindert worden ist. Auf einer Buchungsliste sieht dieser Geschäftsvorfall im DATEV-System wie folgt aus:

Soll	Haben	Gegenkonto	Beleg	Datum	Konto	Text
	€ 59,90	906815	5	6. 7.	1600	Leitz-Ordner

Das bedeutet: Der Schlüssel »9« an der sechsten Stelle von rechts im Gegenkonto sagt dem Programm, dass im Bruttobetrag 19 % Umsatzsteuer enthalten ist. Der Vorsteuerbetrag von € 9,50 wird automatisch berechnet und auf das Vorsteuer-Sammelkonto 1406 gebucht. Auf dem Aufwandskonto »Bürobedarf« steht nur der Nettobetrag von € 50,- mit dem Vermerk »19%«.

### Kontierung von Belegen

Auf jedem Beleg, zum Beispiel Eingangs- oder Ausgangsrechnungen, Bankauszug oder Kassenbericht, wird vermerkt, auf welche Konten der Betrag gebucht worden ist. Dabei genügt die Angabe der Kontonummer aus dem betrieblichen Kontenplan. Es gilt das Prinzip: Keine Buchung ohne Beleg, kein Beleg ohne Kontierung.

### Vorteile von doppelter Buchführung per EDV

Doppelte Buchführung ist an kein bestimmtes Medium gebunden. Sie kann auch manuell erstellt werden. Allerdings ist inzwischen das Preis-Leistungs-Verhältnis bei Buchführungs-Software so gut, dass Buchführung mit spezieller Buchführungs-Software auch für kleine Betriebe sehr attraktiv ist.

Software für Nicht-Fachleute ist inzwischen meist recht benutzerfreundlich aufgebaut. Durch Vorgabe von Buchungsmasken bilden Sie praktisch automatisch richtige Buchungssätze, selbst wenn Sie nicht über spezielles Buchführungswissen verfügen. Die Vorteile sind nicht zu übersehen:

- ◆ Automatikkonten und Buchungsschlüssel erleichtern Ihnen viele Buchungen und nehmen Ihnen Rechenarbeit ab.
- ◆ Sie erhalten vorgeschlüsselte Auswertungen, zum Beispiel Journal, Sachkonten, Umsatzsteuer-Voranmeldung, betriebswirtschaftliche Auswertungen, Einnahmen-Überschuss-Rechnungen, zum Teil auch Bilanz mit GuV.
- ◆ Rechen- und Übertragungsfehler sind weitgehend ausgeschlossen. Denn am Bildschirm können Sie laufend Ihre Salden abstimmen. So muss beispielsweise der Endbestand auf Ihrem Konto »Bank« mit dem Endsaldo laut letztem Kontoauszug übereinstimmen.

### ► Wie buchen Profis?

Bei größerem Geschäftsumfang mit entsprechend vielen Belegen muss die Buchführung effizienter gestaltet werden. Hier ist es sinnvoll, die Belege vorzusortieren und nach sogenannten Buchungskreisen zu erfassen (z. B. Bank, Kasse, Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen). Das ermöglicht dann zeitsparende Folge- oder Kurzbuchungen, bei denen jeweils nur noch der Betrag und das Gegenkonto einzugeben sind.

## II. Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder Bilanz: Gemeinsamkeiten und Unterschiede

### 1. Was gilt bei beiden Gewinnermittlungsarten?

Im Laufe der Zeit haben sich die Vorschriften für die beiden Gewinnermittlungsarten immer mehr angenähert. Denn bei der EÜR gibt es so viele Ausnahmen vom reinen Zufluss- und Abflussprinzip, dass eine ganze Reihe steuerlicher Sachverhalte ebenso behandelt wird wie bei Bilanzierung. Hier die wichtigsten Gemeinsamkeiten:

### ■ Umfang des Betriebsvermögens

Früher war es bei Bilanzierung wesentlich einfacher als bei EÜR, Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen zu behandeln. Die Rechtsprechung hat aber inzwischen geklärt, dass es auch bei EÜR zulässig ist, gewillkürtes Betriebsvermögen auszuweisen. Der Begriff des notwendigen Betriebsvermögens und Privatvermögens sowie die Rechtsfolgen, die sich aus der jeweiligen Vermögensart ergeben, gelten einheitlich für alle Unternehmen, egal wie sie ihren Gewinn ermitteln.

### ■ Abschreibungen

Ebenso wie Bilanzierer dürfen auch Überschussrechner die Anschaffungskosten von betrieblichem Anlagevermögen nicht sofort bei der Zahlung als Betriebsausgabe absetzen, sondern nur in Form der Abschreibung über die Nutzungsdauer verteilen. Auch die verschiedenen Abschreibungsmethoden - mit Ausnahme der Teilwertabschreibung - stehen Ihnen unabhängig von der Art Ihrer Gewinnermittlung zur Verfügung.

### ■ Abgrenzung betrieblich-privat

Die Trennung von steuerlich relevanter betrieblicher Sphäre von der privaten Lebensführung zeigt sich bei jeder Gewinnermittlung als problematisch. Bei der Besteuerung der privaten Kfz-Nutzung oder der Ermittlung anderer Privatanteile sowie der Frage, wann und wie gemischte Aufwendungen steuerlich abziehbar sind, gelten dieselben Regeln.

### ■ Bildung von Rücklagen

Auch wenn es darum geht, mithilfe von Rücklagen eine Steuerbelastung in die Zukunft zu verschieben, steht bei beiden Gewinnermittlungsarten dasselbe Instrumentarium zur Verfügung, selbst wenn es buchungs-technisch geringfügige Unterschiede gibt. Das gilt für:

- Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR 2008);
- Rücklage nach §§ 6 b, 6 c EStG für bestimmte Veräußerungen von Grund und Boden oder Gebäuden im Betriebsvermögen;

- Bildung eines Investitionsabzugsbetrags in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten bereits drei Jahre vor der Investition (§ 7 g EStG).

## 2. Die wichtigsten Unterschiede bei der Gewinnermittlung

Die beiden Arten der Gewinnermittlung unterscheiden sich nicht nur formal. Wichtiger sind die Unterschiede, die sich auf die Höhe des ermittelten Jahresgewinns auswirken. Dabei gilt: Über die Jahre hinweg muss im Prinzip unabhängig von der Art der Gewinnermittlung derselbe Gesamtbetrag als Gewinn zu versteuern sein. EÜR und Bilanz unterscheiden sich jedoch darin, in welchem Jahr sich ein Geschäftsvorfall steuerlich bei der Gewinnermittlung auswirkt. Deshalb können sich bei der Ermittlung der Höhe des Gewinns für ein einzelnes Jahr, je nachdem, welche Methode angewendet wird, Unterschiede von vielen Tausend Euro ergeben. Abhängig vom Sachverhalt kann es aber auch sein, dass sich bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung und Bilanz steuerlich derselbe Gewinn ergeben würde. Die folgenden Beispiele zeigen, wann es zu Unterschieden kommt.

### ■ Forderungen aus Warenverkäufen und Dienstleistungen

**Bilanz:** Entscheidend ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung erbracht wird. Sobald Sie einem Kunden Ware verkaufen oder eine Dienstleistung erbringen, müssen Sie den Vorgang als Forderung buchen. Der Erlös muss in diesem Jahr versteuert werden, auch wenn der Kunde erst im Folgejahr oder noch später zahlt. Sie müssen also Ihre Ausgangsrechnungen buchen.

Für zweifelhafte oder endgültig uneinbringliche Forderungen muss eine gewinnmindernde Wertberichtigung erfolgen, für die verschiedene Verfahren zur Verfügung stehen.

**EÜR:** Entscheidend ist der Zeitpunkt des Zahlungseingangs. Die Betriebseinnahme wird erst in dem Jahr gebucht und versteuert, in dem der Kunde tatsächlich zahlt.

**BEISPIEL**

Unternehmensberaterin Frau Steiner schreibt am 30. 10. 2009 eine Rechnung über € 10 000, – plus € 1 900, – Umsatzsteuer. Der Kunde zahlt erst am 3. 4. 2010.

**Bilanz:** Frau Steiner muss in der Bilanz 2009 eine Forderung in Höhe von € 11 900, – ausweisen. Der Nettoerlös von € 10 000, – erhöht in der GuV den Gewinn des Jahres 2009, obwohl sie das Geld noch nicht hat.

**EÜR:** Der Vorgang wirkt sich nicht auf den Gewinn von 2009 aus. Erst im Jahr der Zahlung, also 2010, erhöht sich der Gewinn aufgrund der Zahlung um € 11 900, –.

**Bestand von Waren, Rohstoffen und halbfertigen Arbeiten**

**Bilanz:** Entscheidend ist nicht, wie viel in einem Jahr eingekauft worden ist, sondern wie viel in einem Jahr verbraucht worden ist. Deshalb muss festgestellt werden, ob und in welcher Höhe es zu einer Bestandsveränderung gekommen ist. Gewerbetreibende, vor allem Einzelhändler und Handwerker, müssen deshalb am Jahresende eine Inventur aufstellen, die den Endbestand an Waren, Rohstoffen sowie an halbfertigen Arbeiten ausweist. Eine Erhöhung des Bestands wirkt sich steuerlich gewinnerhöhend aus, während ein Abbau der Bestände den als Aufwand zu berücksichtigenden Wareneinsatz erhöht und damit den Gewinn vermindert.

**EÜR:** Der Einkauf von Waren oder Vorräten wirkt sich in dem Jahr als Betriebsausgabe aus, in dem die Rechnung bezahlt wird. Wie viel von den Vorräten tatsächlich verbraucht worden ist, spielt keine Rolle. Deshalb ist eine Inventur zum Jahresende nicht erforderlich.

**BEISPIEL**

Klempner Herr Hoffmann hat seinen Betrieb im Jahr 2009 eröffnet und im Laufe des Jahres für € 35 000, – Material gekauft und auch bezahlt. Zum Jahresende ermittelt Herr Hoffmann einen Inventurwert von € 20 000, –.

**Bilanz:** Herr Hoffmann muss in der Bilanz das Materiallager mit einem Wert von € 20 000, – als Aktivposten ausweisen. Als gewinnmindernder Wareneinsatz (Aufwand) ergibt sich ein Betrag von € 15 000, – (€ 35 000, – Wareneinkauf  $\therefore$  € 20 000, – Bestandserhöhung).

**EÜR:** Herr Hoffmann darf den von ihm gezahlten Betrag in Höhe von € 35 000, – in voller Höhe als Betriebsausgabe geltend machen. Durch diesen einen Punkt ergibt sich also bei der Bilanz ein um € 20 000, – höherer Gewinn als bei EÜR.



### UNSER STEUERTIPP

Existenzgründer im Handwerk oder Einzelhandel müssen im Jahr der Betriebseröffnung viel Geld in den Aufbau eines Material- oder Warenlagers stecken. Dem stehen aber oft nur geringe Einnahmen gegenüber. Bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung ergibt sich dann ein niedriger Gewinn oder sogar ein Verlust. Der aber kann steuerlich manchmal gar nicht genutzt werden, weil keine anderen Einkünfte zur Verrechnung vorliegen.

In diesem Fall ist es möglicherweise günstiger, zunächst freiwillig eine Bilanz zu erstellen. Die Bilanz führt wegen der Berücksichtigung des aufgebauten Warenbestands zu einem höheren Gewinn. So können beispielsweise Freibeträge genutzt werden, die sonst verloren gingen. Wenn das Unternehmen dann gut läuft, können Sie zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung wechseln.

Noch viel gravierender kann sich dieser Unterschied im Fall eines gewerblichen Grundstückshandels auswirken. Wird hier der Gewinn per Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt, sind die Ausgaben für ein Grundstück des Umlaufvermögens im Jahr der Zahlung in voller Höhe als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, während die Betriebseinnahme aus dem Verkauf des Grundstücks oft erst Jahre später zu versteuern ist. Einzelheiten zur Änderung bei bestimmten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens aufgrund einer neuen Vorschrift → Kapitel II. 3.

Bei Bilanzierung dagegen ergibt sich zunächst überhaupt keine steuerliche Auswirkung, da der »Wareneinkauf« durch einen zum Jahresende noch vorhandenen Bestand in gleicher Höhe kompensiert wird. Der Einkaufspreis wirkt sich somit erst beim Verkauf des Grundstücks gewinnmindernd aus.

### ■ Nicht bezahlte Lieferantenrechnungen (Verbindlichkeiten)

**Bilanz:** Entscheidend ist, in welchem Jahr eine Leistung erbracht worden ist. Auf den Zeitpunkt der Bezahlung kommt es nicht an. Sobald eine Lieferung an Sie erfolgt ist oder eine Dienstleistung für Sie erbracht wurde, wird der Vorgang als Aufwand gebucht. Sie müssen deshalb in der Buchführung alle Eingangsrechnungen berücksichtigen.

**EÜR:** Erst wenn die Rechnung bezahlt wird, kann sie als Betriebsausgabe gebucht werden. Der Einkauf selbst wirkt sich bei der Gewinnermittlung noch nicht aus.

### BEISPIEL

Versicherungsvertreter Herr Armbruster hat im Herbst 2009 einen Unternehmensberater in Anspruch genommen. Im Dezember kommt die Rechnung über € 5 000,-, die er Ende Januar 2010 bezahlt.

**Bilanz:** Herr Armbruster muss in der Bilanz 2009 eine Verbindlichkeit von € 5 000,- ausweisen. Der Aufwand mindert bereits in der Gewinnermittlung 2009 den Gewinn. Die Zahlung im Jahr 2010 wirkt sich dann nicht mehr auf den Gewinn aus.

**EÜR:** Die Zahlung im Jahre 2010 wird in der Gewinnermittlung 2010 als Betriebsausgabe berücksichtigt. Der Eingang der Rechnung im Jahr 2009 wirkt sich nicht auf den Gewinn aus.

### ■ Zahlungen, die wirtschaftlich das nächste Jahr betreffen

**Bilanz:** Zahlungen dürfen nur dann als Betriebsausgabe gebucht werden, wenn sie tatsächlich wirtschaftlich dieses Jahr betreffen. Deshalb müssen vor allem Zahlungen kurz vor oder nach dem Jahreswechsel auf eine »periodengerechte Zuordnung« überprüft werden. Oft muss man eine Zahlung aufspalten: Nur der Teil, der dieses Jahr betrifft, ist als Betriebsausgabe abziehbar. Der Teil, der das Folgejahr betrifft, wird als »aktive Rechnungsabgrenzung« auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen. Er darf erst in der Gewinnermittlung des Folgejahrs als Aufwand erfasst werden.

**EÜR:** Auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit kommt es nicht an. Im Jahr der Zahlung ist in voller Höhe eine Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Ausnahme von diesem Prinzip: Eine regelmäßig wiederkehrende Zahlung, beispielsweise Miete, wird im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Betriebsausgabe berücksichtigt und nicht wie sonst im Jahr der Zahlung, wenn sie innerhalb von zehn Tagen vor dem Jahreswechsel erfolgt (Zehn-Tage-Regel gemäß § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG).

### BEISPIEL

Herr Falk zahlt am 1. 12. 2009 die Haftpflichtversicherung von € 1 200,- für seinen Betriebs-Pkw. Die Versicherungsprämie deckt den Zeitraum 1. 12. 2009 bis 30. 11. 2010 ab.

**Bilanz:** Als Aufwand in der GuV 2009 darf nur der auf 2009 entfallende Teil der Prämie von € 100,- berücksichtigt werden ( $€ 1 200,- \times 1/12$ ). Der wirtschaftlich das Jahr 2010 betreffende Teil von € 1 100,- ( $€ 1 200,- \times 11/12$ ) steht als aktive Rechnungsabgrenzung in der Bilanz 2009. Bei der Gewinnermittlung 2010 wird dieses Konto aufgelöst und die € 1 100,- als betrieblicher Aufwand des Jahres 2010 steuerlich berücksichtigt.

**EÜR:** Die Zahlung der Versicherung in Höhe von € 1 200,- wird als Betriebsausgabe in der Gewinnermittlung 2009 berücksichtigt. Dass die Zahlung zum großen Teil das Folgejahr 2010 betrifft, spielt keine Rolle. Die Zehn-Tage-Regel kommt nicht zum Zug.

### Einnahmen, die wirtschaftlich das Folgejahr betreffen

**Bilanz:** Manchmal werden Vorauszahlungen für spätere Jahre geleistet. Daher muss ebenso wie bei Zahlungsausgängen auch bei Einnahmen überprüft werden, welches Jahr sie betreffen. Der Teil der Einnahme, der wirtschaftlich zu einem späteren Jahr gehört, muss abgegrenzt werden. Er wirkt sich also nicht im Jahr des Zahlungseingangs gewinnerhöhend aus. Dieser Betrag wird vielmehr auf das Bilanzkonto »passiver Rechnungsabgrenzungsposten« gebucht. Im Folgejahr wird dieses Konto dann aufgelöst und ein gewinnerhöhender Betrag berücksichtigt.

**EÜR:** Der Betrag wird im Jahr des Zuflusses als Betriebseinnahme berücksichtigt, unabhängig davon, welches Jahr die Zahlung betrifft.

Ausnahme: Regelmäßig wiederkehrende Zahlungen, die in den letzten zehn Tagen des Jahres eingehen und das Folgejahr betreffen, werden nicht im Jahr des Zahlungseingangs, sondern im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Betriebseinnahme angesetzt (Zehn-Tage-Regel).

**BEISPIEL**

Frau Korn vermietet Räume in ihrem Betriebsgebäude. Im Januar 2009 zahlt der Mieter im Voraus die Miete für zwei Jahre in Höhe von insgesamt € 6 000, –.

**Bilanz:** In der GuV 2009 wird nur der auf das Jahr 2009 entfallende Teil der Mietvorauszahlung, also € 3 000, – als Ertrag gebucht. Die Mietvorauszahlung für das Jahr 2010 in Höhe von € 3 000, – wird gewinnneutral auf das Bilanzkonto »passiver Rechnungsabgrenzungsposten« gebucht. Beim Jahresabschluss 2010 wird dann dieses Konto aufgelöst und die Miete für 2010 als Ertrag in der GuV 2010 berücksichtigt.

**EÜR:** Die Mietzahlung wird in voller Höhe, also mit € 6 000, – als Betriebseinnahme in der Gewinnermittlung 2009 berücksichtigt.

**Sonstige Forderungen**

**Bilanz:** Wenn in einem Jahr Zahlungen eingehen, die wirtschaftlich das Vorjahr betreffen, muss der Betrag bereits im Vorjahr als Ertrag gewinnerhöhend erfasst werden. Der Betrag wird daher auf das Konto »sonstige Forderungen« sowie auf das entsprechende Erlöskonto gebucht. Im Jahr der Zahlung wird das Forderungskonto gewinnneutral aufgelöst.

**EÜR:** Im Jahr des Zahlungseingangs wird der Betrag als Betriebseinnahme berücksichtigt. Dass er wirtschaftlich ins Vorjahr gehört, spielt keine Rolle. Ausnahme: Zehn-Tage-Regel.

**BEISPIEL**

Die Zinsen 2009 für ein betriebliches Finanzkonto in Höhe von € 1 500, – werden von der Bank am 12. 1. 2010 gutgeschrieben. Im März 2010 geht von der Betriebsversicherung ein Scheck über € 6 800, – ein für einen Hagelschaden, der im Oktober 2009 entstanden ist.

**Bilanz:** Im Jahresabschluss 2009 müssen die Zinsen von € 1 500, – sowie der Anspruch auf die Versicherungsleistung in Höhe von € 6 800, – als gewinnerhöhender Ertrag gebucht werden. Das Konto »sonstige Forderungen« auf der Aktivseite der Bilanz 2009 weist einen Wert von € 8 300, – aus. Auf den Gewinn des Jahres 2010 wirken sich die beiden Zahlungen dann nicht mehr aus. Mit dem Zahlungseingang wird das Forderungskonto ausgeglichen.

**EÜR:** Der Zinsertrag von € 1 500, – und die Versicherungsleistung von € 6 800, – wirken sich im Jahr des Zahlungseingangs, also in der Gewinnermittlung 2010, als gewinnerhöhende Betriebseinnahme aus.

### ■ Sonstige Verbindlichkeiten

**Bilanz:** Wenn Zahlungen in einem Jahr wirtschaftlich das Vorjahr betreffen, sind sie bereits im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und nicht erst im Jahr der Zahlung als Aufwand zu buchen. Die Abgrenzung erfolgt über das Passivkonto der Bilanz »Sonstige Verbindlichkeiten«. Im Jahr der Zahlung wird dieses Konto dann gewinnneutral aufgelöst.

**EÜR:** Der Betrag wird im Jahr der Zahlung als Betriebsausgabe berücksichtigt. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit spielt keine Rolle. Ausnahme: Zehn-Tage-Regel.

### BEISPIEL

Herr Bachmann überweist die Miete für seine Geschäftsräume für den Dezember 2009 in Höhe von € 500,- erst am 20. 1. 2010. Im Februar 2010 erhält er die Jahresabrechnung für seine Nebenkosten des Jahres 2009. Dabei ergibt sich für Heizung/Strom/Wasser ein Nachzahlungsbetrag von € 1 200,-.

**Bilanz:** In der GuV 2009 sind Raumkosten von insgesamt € 1 700,- als gewinnmindernder Aufwand zu berücksichtigen. Auf der Passivseite der Bilanz wird das Konto »Sonstige Verbindlichkeiten« in Höhe von € 1 700,- ausgewiesen. Die Zahlung der Raumkosten im Jahr 2010 bleibt ohne Gewinnauswirkung.

**EÜR:** Die Raumkosten werden als Betriebsausgabe in der Gewinnermittlung 2010 erfasst. Dass sie wirtschaftlich das Jahr 2009 betreffen, spielt keine Rolle.

### ■ Bildung von Rückstellungen

**Bilanz:** Hier sind Rückstellungen möglich für künftige Betriebsausgaben, die wirtschaftlich das aktuelle Jahr betreffen, aber dem Grund und/oder der Höhe nach ungewiss sind. Während Verbindlichkeiten der Höhe nach feststehen, muss die Höhe von Rückstellungen geschätzt werden. Über Rückstellungen kann bereits Jahre vorher der entsprechende Aufwand gebucht und damit der Gewinn gemindert werden. Die Beträge werden auf der Passivseite der Bilanz unter dem Konto »Rückstellungen« ausgewiesen.

Beispiele für Rückstellungen: Rückstellungen für betriebliche Steuern, Rückstellungen für die Kosten des Jahresabschlusses, Garantierückstellungen, Prozesskostenrückstellungen usw.

**EÜR:** Rückstellungen können nicht gebildet werden. Erst die spätere tatsächliche Zahlung wird im Jahr der Zahlung als Betriebsausgabe berücksichtigt.

### BEISPIEL

Ein Handwerksbetrieb muss erfahrungsgemäß mit Gewährleistungen in Höhe von 1 % des Umsatzes rechnen. Der Umsatz 2009 lag bei € 140 000, -. Für den Jahresabschluss 2009 muss mit Steuerberatungskosten von € 3 000, - gerechnet werden.

**Bilanz:** In der Gewinnermittlung 2009 werden gewinnmindernde Aufwendungen für Gewährleistungen in Höhe von € 1 400, - (1 % von € 140 000, -) sowie Steuerberatungskosten von € 3 000, - berücksichtigt. Das Rückstellungskonto in der Bilanz weist einen Betrag von € 4 400, - aus.

**EÜR:** Die das Jahr 2009 betreffenden Verpflichtungen dürfen erst im Jahr der Zahlung als Betriebsausgabe gebucht werden. Gewährleistungen können also erst bei tatsächlicher Inanspruchnahme und die Abschlusskosten erst nach Erstellung und Zahlung des Jahresabschlusses als gewinnmindernde Betriebsausgabe gebucht werden.

### Buchung der Umsatzsteuer

**Bilanz:** Die Umsatzsteuer wirkt sich nicht auf den Gewinn aus. Denn Umsatzsteuerbeträge tauchen in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht auf. Das gilt für abzuführende Umsatzsteuer, abzugsfähige Vorsteuer, Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt und Umsatzsteuererstattungen.

**EÜR:** Hier wirkt sich die Umsatzsteuer auf den Gewinn aus. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt werden als Betriebsausgabe erfasst, Umsatzsteuererstattungen als Betriebseinnahme. In Kundenzahlungen enthaltene zugeflossene Umsatzsteuer wird als Betriebseinnahme, in Betriebsausgaben enthaltene abzugsfähige Vorsteuer als Betriebsausgabe gebucht. Langfristig gesehen, also von der Betriebsgründung bis zur Betriebsaufgabe, gleicht sich das aus und die Umsatzsteuer ist ebenso wie bei der Bilanzierung insgesamt gewinnneutral.

### ■ Teilwert-Abschreibung

**Bilanz:** Eine Teilwert-Abschreibung ist nur bei Gewinnermittlung durch Bilanz möglich. Sie kommt nicht nur bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern, also dem Anlagevermögen, in Betracht, sondern auch bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern wie Grund und Boden, Beteiligungen oder Umlaufvermögen. Bei der Teilwert-Abschreibung wird durch eine einmalige Abschreibung der in der Bilanz ausgewiesene Buchwert eines Wirtschaftsguts (Anschaffungskosten  $\therefore$  bisherige Abschreibungen) an den tatsächlichen, niedrigeren Wert am Bilanzstichtag angepasst. Dieser Wert ist der Teilwert. Voraussetzung dafür ist eine voraussichtlich dauernde Wertminderung; eine nur vorübergehende Wertminderung reicht nicht aus. Da der Teilwert geschätzt werden muss, kommt es oft zu gerichtlichen Auseinandersetzungen.

Neben Teilwert-Abschreibungen auf Warenbestände oder Rohstofflager ist eine Teilwertabschreibung bei größeren Fehlkäufen denkbar, wenn sich später herausstellt, dass der Wert eines Wirtschaftsguts weit unter dem gezahlten Kaufpreis liegt. Solche Fehlinvestitionen passieren vor allem beim Erwerb betrieblicher Grundstücke, bei Beteiligungen oder der Übernahme von Betrieben.

**EÜR:** Unternehmer mit Einnahmen-Überschuss-Rechnung dürfen keine Teilwertabschreibung geltend machen. Manchmal kann es sich deshalb lohnen, im Hinblick auf eine dann mögliche hohe Teilwertabschreibung freiwillig von der EÜR zur Bilanzierung überzugehen.

### BEISPIEL

Der Unternehmer Roland Koch hat 2007 für € 100 000,- ein unbebautes Grundstück als Lagerplatz für seinen Betrieb gekauft. Wegen Änderungen bei der Straßenführung im Laufe des Jahres 2010 sinkt der Wert des Grundstücks nachweislich auf ca. € 60 000,-.

**Bilanz:** Herr Koch macht in der Bilanz 2010 eine Teilwertabschreibung von € 40 000,- auf den aktuellen Teilwert von € 60 000,- geltend.

**EÜR:** Die Wertminderung wirkt sich nicht auf den Gewinn aus, solange sich das Grundstück im Betriebsvermögen befindet.

### 3. Annäherung beim Umlaufvermögen

Der Gesetzgeber hat mit einer neuen Vorschrift für eine weitere Annäherung von EÜR und Bilanz gesorgt (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG). Früher stellten Ausgaben für Umlaufvermögen, also zum Verkauf bestimmte Wirtschaftsgüter, nach dem strikten Abflussprinzip Betriebsausgaben im Jahr der Zahlung dar - auch wenn der Verkauf erst Jahre später erfolgte. Jetzt ist das anders: Anschaffungskosten von bestimmten Wirtschaftsgütern des betrieblichen Umlaufvermögens, die nach dem 5. 5. 2006 angeschafft worden sind, sind nicht mehr im Jahr der Zahlung als Betriebsausgabe abzugsfähig, sondern erst in dem Jahr, in dem der Veräußerungserlös zufließt oder das Wirtschaftsgut entnommen wird. Betroffen von dieser Änderung sind zum Umlaufvermögen gehörende Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere, Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens. Die Neuregelung hat erhebliche Auswirkungen auf die Gewinnermittlung beim gewerblichen Grundstücks-handel. Denn damit ist ein wesentlicher Vorteil der Gewinnermittlung durch EÜR entfallen. Die Durchbrechung des Abflussprinzips beim Kauf von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens und der damit unmöglich gemachte sofortige Betriebsausgabenabzug führen dazu, dass sich der Kauf bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gewinnmässig bei der EÜR genauso auswirkt wie bei der Bilanz.

## III. Von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zur Bilanz

### 1. Gründe für den Übergang

Der Übergang von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zur Bilanz ist nur zur Beginn des Jahres möglich. Er erfordert die zeitnahe Aufstellung einer Übergangsbilanz zum 1. 1. sowie eine laufende doppelte Buchführung. Für einen Wechsel kann es ganz unterschiedliche Gründe geben.

#### ■ Buchführungspflicht

Wenn ein Gewerbebetrieb bestimmte Größenmerkmale überschreitet und vom Finanzamt die Mitteilung erhält, dass er buchführungspflichtig



tig wird, muss er zwingend von der EÜR zur Bilanz übergehen. Da diese Grenzen in den letzten Jahren mehrfach erhöht worden sind, tritt die steuerliche Buchführungspflicht längst nicht mehr so häufig ein wie früher.

### Wann werden Gewerbetreibende buchführungspflichtig?

- ◆ Der Gewinn liegt über € 50 000, – oder
- ◆ der Umsatz beträgt mehr als € 500 000, – .

### Freiwillige Bilanzierung

Freiberufler, für die es auch bei hohem Gewinn nie eine Buchführungspflicht gibt, aber auch Gewerbetreibende mit Gewinn und Umsatz unterhalb der Buchführungspflichtgrenzen können freiwillig von der EÜR zur Bilanzierung übergehen. Das kann im Hinblick auf die systembedingten Unterschiede steuerlich sinnvoll sein. So ermöglicht eine Bilanz beispielsweise Rückstellungen oder Teilwert-Abschreibungen. Es ist aber auch denkbar, dass Banken als Kreditgeber im Hinblick auf die größere Transparenz die Erstellung einer Bilanz verlangen.

### UNSER STEUERTIPP

Bei dieser Entscheidung sollten Sie nicht nur das steuerliche Ergebnis eines Jahres im Blick haben. Wenn Sie nämlich freiwillig zur Bilanzierung übergehen, sind Sie an diese Wahl drei Jahre lang gebunden. Vorher dürfen Sie nicht zurück zur EÜR (BFH-Urteil vom 9. 11. 2000, IV R 18/00, BStBl. 2001 II S. 102).

### Betriebsaufgabe

Ein Unternehmer, der seinen Gewinn per EÜR ermittelt hat und nie buchführungspflichtig geworden ist, kommt bei seiner Betriebsaufgabe in Berührung mit den Grundsätzen der Bilanzerstellung. Das bedeutet nicht, dass er formal für das letzte Jahr eine Bilanz aufstellen muss. Es heißt nur, dass er auf den Stichtag der Betriebsaufgabe eine Bewertung

aller zu diesem Zeitpunkt vorhandenen betrieblichen Forderungen und Verbindlichkeiten vorzunehmen hat. Das führt dann zu Gewinnkorrekturen. Diese gehören nicht zum steuerbegünstigten Aufgabegewinn, sondern zum laufenden Gewinn des letzten Jahres.

### ■ Betriebsverpachtung im Ganzen

Bei der Verpachtung eines Gewerbebetriebs im Ganzen kann sich der Unternehmer dafür entscheiden, dass er keine Betriebsaufgabe erklärt und mit seinen Pachteinnahmen weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt. Die Einkünfte aus dem »ruhenden Gewerbebetrieb« unterliegen jedoch nicht mehr der Gewerbesteuer (Abschn. 19 Abs. 1 Satz 12 GewStR). Hat der verpachtende Unternehmer seinen Gewinn per Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt, muss er eigens für gewerbesteuerliche Zwecke zu Pachtbeginn fiktiv auf den Bestandsvergleich übergehen. Der sich daraus ergebende Übergangsgewinn muss dann dem letzten Gewerbeertrag hinzugerechnet werden. Diese Berechnung ist auch dann erforderlich, wenn der Verpachtungsbetrieb weiterhin seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt.

## 2. Erstellen einer Übergangsbilanz

Der Übergang zur Bilanzierung erzwingt nicht das Aufdecken der im Betrieb vorhandenen stillen Reserven. Stille Reserven gibt es vor allem bei Betriebsgrundstücken, wenn der aktuelle Wert höher ist als der Buchwert. Der Übergang erzwingt auch keine Entnahmen oder Einlagen. Denn Bestand und Zusammensetzung des Betriebsvermögens ändern sich durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht.

Geht ein Unternehmer von der EÜR zur Bilanz über, muss er auf den Beginn des ersten Bilanzierungsjahres eine Übergangsbilanz aufstellen. Gibt er beispielsweise letztmals für das Jahr 2009 eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung ab, muss zum 1. 1. 2010 eine Übergangsbilanz erstellt werden. In dieser Bilanz werden alle Vermögenswerte und Schulden aufgeführt, die sich auf diesen Stichtag ergeben. Kurz das Wichtigste:

- ◆ Das Anlagevermögen ergibt sich aus dem Anlageverzeichnis. Die Wirtschaftsgüter werden zum Buchwert (Anschaffungskosten abzgl. bisherige Abschreibungen) in die Bilanz übernommen.

- ◆ Ist es bei einem Wirtschaftsgut zu einer größeren voraussichtlich dauernden Wertminderung gekommen, darf es nur mit dem niedrigeren Teilwert in der Übergangsbilanz angesetzt werden. In Höhe der (fiktiven) Teilwert-AfA vermindert sich der Gewinn des ersten Bilanzierungsjahres (Gewinnabschlag).
- ◆ Kassenbestand, Darlehenskonten und Bankkonten werden mit ihrem Stichtagswert zum 1.1. eingebucht.
- ◆ Sie müssen Ihre Forderungen gegenüber Kunden (nicht bezahlte Rechnungen für von Ihnen erbrachte Leistungen bis zum Bilanzstichtag) sowie halbfertige, nicht abgerechnete Arbeiten zusammenstellen.
- ◆ Handwerker, Einzelhändler oder Produktionsbetriebe müssen erstmals den Warenbestand oder Bestand an Roh- und Hilfsstoffen bewerten, also eine Inventur erstellen.
- ◆ Die Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten (nicht bezahlte Rechnungen für Lieferungen bis zum Bilanzstichtag) müssen festgehalten werden.
- ◆ Im Einzelfall können noch verschiedene andere Positionen erforderlich sein, wie sonstige Forderungen und sonstige Verbindlichkeiten, aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten oder Rückstellungen.

### 3. Erforderliche Gewinnkorrekturen

Ausgehend von den Werten, die in der Übergangsbilanz ausgewiesen worden sind, wird nun das ganze Jahr über nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung gebucht. Am Jahresende wird der Gewinn zum ersten Mal in einer Abschlussbilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen.

Aber bei diesem Ergebnis kann es nicht bleiben. Denn der Systemwechsel erfordert zwingend Gewinnkorrekturen. Erst durch sie kann sichergestellt werden, dass der zu versteuernde Gesamtgewinn genauso hoch ist, als wenn der Unternehmer von Anfang an bilanziert hätte. Deshalb

muss jede Position in der Übergangsbilanz im Hinblick auf ihre Auswirkung auf den Gesamtgewinn untersucht werden. Dabei stellen sich folgende Fragen:

- Welche Gewinnauswirkung hatte der Geschäftsvorfall in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung?
- Welche Gewinnauswirkung hat der Geschäftsvorfall nach dem Wechsel der Besteuerungsart in der Bilanz?
- Welche Gesamtgewinnauswirkung müsste sich nach den steuerlichen Vorschriften ergeben?
- In welche Richtung muss der Gewinn korrigiert werden, damit das Gesamtergebnis stimmt? Ist eine Gewinnerhöhung erforderlich (Zurechnung) oder eine Gewinnminderung (Abrechnung)?

Durch die Gewinnkorrektur wird also verhindert, dass sich bestimmte Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben steuerlich doppelt auswirken, während andere steuerlich überhaupt nicht erfasst werden. Die Fehler bei der Besteuerung infolge des Systemwechsels werden durch eine Korrektur des ersten durch Bilanzierung ermittelten Gewinns berichtigt (R 4.6 Abs. 1 EStR 2008). Die Gewinnkorrektur insgesamt, auch Übergangsgewinn genannt, ergibt sich als Saldo von Gewinnhinzurechnungen und Gewinnminderungen.

#### UNSER STEUERTIPP

Die Gewinnkorrektur erfordert hohes steuerliches Fachwissen und kann im Einzelfall recht kompliziert sein, vor allem dann, wenn auch noch Umsatzsteuer im Spiel ist. Wenden Sie sich im Zweifel besser an einen Fachmann.

Die erforderlichen Gewinnkorrekturen sind nicht ausdrücklich im Gesetz geregelt. Sie sind jedoch von der Rechtsprechung anerkannt, da sie sich aus der Systematik des Gesetzes ergeben.

#### BEISPIEL

In der Übergangsbilanz zum 1. 1. 2010 ist auf der Aktivseite eine Kundenforderung von € 5 000,- ausgewiesen. Diese Rechnung hat sich in der EÜR 2009 noch nicht gewinnerhöhend ausgewirkt, da noch keine Zahlung erfolgt ist.

In der Bilanz 2010 ergibt sich bei Zahlung des Betrags ebenfalls keine Gewinnauswirkung, sondern nur eine Vermögensumschichtung (Buchungssatz: Bank (S) an Forderungen (H) € 5 000, -). Der Geschäftsvorfall muss sich jedoch logischerweise einmal als gewinnerhöhender Umsatz auswirken. Deshalb erfolgt eine Gewinnkorrektur des Bilanzgewinns 2010 durch eine Gewinnhinzurechnung in Höhe von € 5 000, -.

### ■ Das wirkt sich gewinnerhöhend aus (Zurechnungen)

- **Kundenforderungen:** Dieser Korrekturposten geht meist besonders ins Geld. Wenn Sie Waren verkauft oder Dienstleistungen erbracht haben, die zum Zeitpunkt des Übergangs noch nicht bezahlt sind, führen diese Forderungen in voller Höhe zu einer Gewinnerhöhung;
- **Warenbestand, soweit er von Ihnen bereits bezahlt ist:** Aus der ersten Inventur ergibt sich bei Handwerkern und Handelsbetrieben oft ein sehr hoher Korrekturposten;
- **Umsatzsteuererstattungsanspruch** gegenüber dem Finanzamt;
- **Anzahlungen**, die Sie geleistet haben (z. B. für nicht gelieferte Waren oder nicht erbrachte Dienstleistungen);
- **Aktive Rechnungsabgrenzungsposten;**
- Sonstige Forderungen.

### ■ Das wirkt sich gewinnmindernd aus (Abrechnungen)

- **Umsatzsteuerschuld** gegenüber dem Finanzamt;
- **Anzahlungen von Kunden** (für noch nicht erbrachte Lieferungen und Leistungen);
- **Passive Rechnungsabgrenzungsposten;**
- **Sonstige Verbindlichkeiten;**
- **Rückstellungen;**
- **Wertberichtigungen** auf Forderungen.

	Summe der Zurechnungen
./.	Summe der Abrechnungen
	<hr/>
	Gewinnkorrektur
	(positive Differenz: Übergangsgewinn)
	(negative Differenz: Übergangsverlust)

Als Gewinnkorrektur können sich, je nach betrieblicher Situation, sehr hohe Werte, aber auch niedrige Werte oder sogar ein Verlust ergeben. Es ist auch denkbar, dass sich Zurechnungen und Abrechnungen weitgehend ausgleichen.

Bei den meisten Unternehmen ergibt sich jedoch ein eher hoher Übergangsgewinn. Denn die Zurechnungsposten, vor allem die ausstehenden Kundenforderungen, haben meist ein höheres Gewicht als die Abrechnungen.

Der sich ergebende Übergangsgewinn muss grundsätzlich in dem Jahr versteuert werden, in dem der Gewinn erstmals durch eine Bilanz ermittelt wird. Der Gesamtgewinn dieses Jahres setzt sich somit aus zwei Komponenten zusammen, nämlich aus dem laufenden Gewinn laut erster Bilanz sowie dem Übergangsgewinn bzw. Übergangsverlust.

#### 4. Verteilung des Übergangsgewinns

Da der Übergangsgewinn ohne Steuervergünstigung als laufender Gewinn zu versteuern ist, ergibt sich bei einem hohen Korrekturbetrag im ersten Jahr der Bilanzierung eine hohe Steuerbelastung. Deshalb ermöglicht es die Finanzverwaltung, »zur Vermeidung von Härten« den Übergangsgewinn steuerlich auf mehrere Jahre zu verteilen (R 4.6 Abs. 1 EStR 2008). Dadurch lässt sich oft viel Steuer sparen. Die Finanzverwaltung gewährt diese Billigkeitsregelung sogar dann, wenn der Unternehmer freiwillig zur Bilanzierung übergegangen ist.

Sie müssen dafür einen schriftlichen Antrag stellen, wenn Sie Ihre erste Bilanz abgeben. Der Gewinn kann wahlweise gleichmäßig auf zwei oder drei Jahre verteilt werden. Ist das erste Jahr bestandskräftig veranlagt, können Sie an der Verteilung später nichts mehr ändern.

### BEISPIEL

Frau Kachel hat letztmals im Jahr 2009 eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellt. Ab 2010 ist sie buchführungspflichtig und gibt eine Bilanz ab. Frau Kachel hat einen Übergangsgewinn von € 9 000,- ermittelt. Die zum 1. 1. 2010 aufgestellte Übergangsbilanz sowie die Berechnung des Übergangsgewinns fügt sie ihrer Steuererklärung bei. Frau Kachel hat folgende Alternativen:

- Sie beantragt keine Verteilung. In diesem Fall wird der Übergangsgewinn von € 9 000,- zusammen mit dem sich aus der Bilanz ergebenden Gewinn 2010 zusammengefasst und bei der Steuerveranlagung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuert.
- Frau Kachel beantragt, den Übergangsgewinn auf zwei Jahre zu verteilen. In diesem Fall wird ein Teilbetrag von € 4 500,- im Jahr 2010 sowie ein Teilbetrag von € 4 500,- im Jahr 2011 zusammen mit dem laufenden Gewinn laut Bilanz versteuert.
- Frau Kachel beantragt, den Übergangsgewinn auf drei Jahre zu verteilen. In diesem Fall wird ein Betrag von jeweils € 3 000,- im Jahr 2010, im Jahr 2011 und im Jahr 2012 zusammen mit dem laufenden Gewinn versteuert.

### UNSER STEUERTIPP

Falls Sie in den beiden folgenden Jahren ein höheres Einkommen erzielen als im ersten Jahr der Bilanzierung, könnte es günstiger sein, den Übergangsgewinn sofort voll zu versteuern. Können Sie die Entwicklung Ihres zu versteuernden Einkommens bei Abgabe der Steuererklärung noch nicht überblicken, sollten Sie eine vorläufige Veranlagung beantragen. Dann kann bei Bedarf die Verteilung des Übergangsgewinns später noch geändert werden.

**MUSTERBRIEF Antrag auf Verteilung des Übergangsgewinns**

Anlage zur Einkommensteuererklärung und Bilanz für das Jahr 2010

Ich habe für das Jahr 2009 letztmals eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung abgegeben. Für das Jahr 2010 ergibt sich laut beigefügter Bilanz ein laufender Gewinn von € 60 000, – sowie ein Übergangsgewinn (Saldo der Zu- und Abrechnungen) von € 15 000, – (s. Anlage).

Die daraus resultierende Steuerbelastung stellt für mich eine erhebliche Härte dar. Deshalb beantrage ich, den Übergangsgewinn von € 15 000, – gleichmäßig auf die Jahre 2010/2011/2012 zu verteilen (R 4.6 Abs. 1 EStR 2008). Daraus ergibt sich ein jährlicher Hinzurechnungsbetrag von € 5 000, –.

Da ich meine Einkommensentwicklung in den Jahren 2011/2012 derzeit nicht sicher abschätzen kann, bitte ich Sie, den Einkommensteuerbescheid hinsichtlich der Versteuerung des Übergangsgewinns vorläufig zu veranlagern (§ 165 AO).

Manchmal kommt es vor, dass innerhalb des vom Unternehmer gewählten Verteilungszeitraums der Betrieb aufgegeben oder verkauft wird. In diesem Fall erhöht der noch nicht berücksichtigte Übergangsgewinn den laufenden Gewinn des letzten Jahres.

**BEISPIEL**

Herr Rose geht zum 1. 1. 2010 zur Bilanzierung über. Er hat beantragt, den Übergangsgewinn von € 15 000, – auf die Jahre 2010/2011/2012 zu verteilen. Wegen Krankheit muss er zum 31. 12. 2011 seinen Betrieb aufgeben.

Der noch nicht berücksichtigte Übergangsgewinn von € 10 000, – (vorgesehen für die Jahre 2011 und 2012) wird in voller Höhe als laufender Gewinn bei der Steueranlagung des Jahres 2011 einbezogen.

**Keine Gewinnverteilung bei Betriebsaufgabe**

Gibt ein Unternehmer, der seinen Gewinn bisher durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt hat, seinen Betrieb auf, muss er auf den Tag der Betriebsaufgabe eine Schlussbilanz erstellen, in der die Forderungen und Verbindlichkeiten bewertet werden. Der sich dabei ergebende Übergangsgewinn gehört nicht zum steuerbegünstigten Aufgabegewinn, sondern muss zusammen mit dem laufenden normalen Gewinn



des letzten Jahres versteuert werden. Eine Verteilung des Übergangsgewinns wird in diesem Fall weder von der Rechtsprechung noch von der Finanzverwaltung zugelassen (H 4.6 EStH 2008).

Manchmal übersieht es ein Unternehmer, die eigentlich erforderliche Schlussbilanz zu erstellen. Er weist also versehentlich seine Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht als Gewinnminderung aus. In diesem Fall lässt die Finanzverwaltung zu, dass in späteren Jahren anfallende betriebliche Aufwendungen als nachträgliche Betriebsausgaben im Jahr der Zahlung berücksichtigt werden (H 4.5 (6) Fehlende Schlussbilanz EStH 2008). Falls nämlich der Steuerbescheid des Aufgabjahres bereits bestandskräftig ist, würden ohne diese Kulanregelung betrieblich veranlasste Aufwendungen steuerlich endgültig unter den Tisch fallen.

## **5. Fehler bei der Berechnung des Übergangsgewinns**

Wurde der Übergangsgewinn fehlerhaft ermittelt, so kommt eine Korrektur nur im Übergangsjahr selbst in Betracht. Ist dieser Bescheid bereits bestandskräftig, geht das allerdings nur nach den Änderungsvorschriften der AO. So könnte im Einzelfall eine Änderung nach § 173 AO erfolgen (Änderung aufgrund neuer Tatsachen). Auch wenn der Übergangsgewinn steuerlich auf zwei oder drei Jahre verteilt worden ist, darf das Finanzamt nicht den im Übergangsjahr fehlerhaft ermittelten Übergangsgewinn neu berechnen und die Differenz im noch nicht bestandskräftigen Bescheid des folgenden Jahres oder der nächsten zwei Jahre erfassen (BFH-Urteil vom 5. 10. 1973, VIII R 20/68, BStBl. 1974 II S. 303).

Ebenso wenig darf eine bei einem früheren Wechsel der Gewinnermittlungsart zu Unrecht nicht berücksichtigte Gewinnkorrektur bei einem späteren weiteren Wechsel der Gewinnermittlungsart ausgeglichen werden, soweit die betreffenden Bilanzposten dann nicht mehr vorhanden sind und deshalb der Rechtsfehler nicht mehr korrigiert werden kann (BFH-Urteil vom 23. 7. 1970, IV 270/65, BStBl. 1970 II S. 745).

Es kann aber auch vorkommen, dass der Übergangsgewinn zwar richtig berechnet, aber versehentlich nicht in der Steuererklärung oder im Steuerbescheid berücksichtigt wird.

**BEISPIEL**

Ein Unternehmer, der bisher seinen Gewinn mit Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte, wurde vom Finanzamt aufgefordert, ab 1. 1. 1999 zur Bilanzierung überzugehen. Er reichte eine Übergangsbilanz ein, aus der sich ein Übergangsgewinn von € 85 956, – ergab. In seiner Steuererklärung 1999 gab er jedoch als Gewinn nur den ersten per Bilanz ermittelten laufenden Gewinn 1999 von € 47 662, – an. Das Finanzamt bemerkte den Fehler nicht. Erst bei einer Betriebsprüfung im Jahr 2003 stellte sich heraus, dass der Übergangsgewinn nicht im Gewinn des bereits bestandskräftigen Einkommensteuerbescheides 1999 enthalten war.

Das Finanzamt änderte den Steuerbescheid nach § 129 AO (Änderung wegen offenkundiger Unrichtigkeit). Vom Finanzgericht wurde dieses Vorgehen als rechtmäßig bestätigt (FG Köln vom 20. 12. 2006, 10 K 2627/04, EFG 2009 S. 628). Die Möglichkeit eines Rechtsirrtums scheidet aus, sodass man von einem Übertragungsfehler ausgehen müsse. Da der Veranlagungsbeamte diesen offenkundigen Fehler des Steuerpflichtigen übernommen habe, seien die rechtlichen Voraussetzungen für eine Bescheidänderung und nachträgliche Versteuerung des Übergangsgewinns erfüllt. Die Revision beim BFH hat das Aktenzeichen X R 47/08.

## IV. Von der Bilanz zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung

### 1. Gründe für den Übergang

Im Gegensatz zum Wechsel von der EÜR zur Bilanz handelt es sich beim Übergang von der Bilanzierung zur EÜR immer um eine freiwillige Entscheidung des Unternehmers.

#### ■ Wegfall der Buchführungspflicht

Meist kommt es zu einem solchen Methodenwechsel, weil bei einem bisher buchführungspflichtigen Unternehmer der Gewinn unter die Grenze von € 50 000, – sinkt. Mögliche Gründe: Die Tätigkeit wird aus Gesundheits- oder Altersgründen eingeschränkt oder nur noch als Nebentätigkeit ausgeübt.

Selbst wenn Sie mit Ihrem Gewinn erstmals unter der Buchführungsgrenze bleiben, dauert es nach dem Gesetz noch eine ganze Weile, bis Sie tatsächlich keine Bilanz mehr abgeben müssen. Um nämlich wieder-

holte Wechsel zwischen Ende und Wiederbeginn der Buchführungspflicht zu vermeiden, ist eine Zeitverzögerung eingebaut. Die Buchführungspflicht endet erst mit Ende des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem das Finanzamt feststellt, dass die Voraussetzungen für die Buchführungspflicht nicht mehr vorliegen (§ 141 Abs. 2 AO).

### BEISPIEL

Die Bilanz 2009 weist einen Gewinn von € 40 000,- aus. Damit liegt der Gewinn erstmals unter der Buchführungsgrenze. Wenn das Finanzamt das im Jahr 2010 feststellt, endet die Buchführungspflicht normalerweise erst am 31. 12. 2011.

Tatsächlich macht jedoch das Finanzamt höchst selten einen Unternehmer darauf aufmerksam, dass er mit Gewinn und Umsatz unter der Buchführungsgrenze liegt und deshalb in Zukunft nicht mehr bilanzieren muss. Da es dem Fiskus egal ist, ob Sie weiterhin eine Bilanz abgeben oder auf die EÜR umsteigen, wird das nicht systematisch überwacht.

### UNSER STEUERTIPP

Liegt Ihr Gewinn erstmals unter der Buchführungsgrenze und ist es wahrscheinlich, dass das auch in Zukunft so bleibt? Dann weisen Sie am besten bereits bei Abgabe Ihrer Steuererklärung das Finanzamt darauf hin und teilen Sie mit, dass Sie zukünftig eine EÜR abgeben werden. Meist verzichtet das Finanzamt auf die gesetzlich vorgesehene Zeitverzögerung und ist mit dem sofortigen Umstieg auf die EÜR einverstanden.

Auch wenn Ihre Bilanz von einem Steuerberater erstellt wird, ist es wenig wahrscheinlich, dass er Sie auf den Wegfall der Buchführungspflicht hinweist und Ihnen empfiehlt, auf die EÜR umzusteigen. Denn obwohl eine Bilanz meist nur einen geringfügig höheren Zeitaufwand erfordert, darf der Steuerberater nach der Steuerberater-Gebührenverordnung für eine Bilanz ein weit höheres Honorar abrechnen als für eine EÜR.

**UNSER STEUERTIPP**

Natürlich kann es auch gute Gründe dafür geben, dass ein Unternehmer freiwillig weiterhin bilanziert. Fragen Sie doch im Zweifel Ihren Steuerberater, ob und welche Gründe in Ihrem Fall für eine weitere Bilanzierung sprechen.

**■ Wechsel zur EÜR nach freiwilliger Bilanzierung**

Manchmal kommt es vor, dass ein Unternehmer, der nicht buchführungspflichtig ist, aus bestimmten Gründen freiwillig bilanziert. Nach einem solchen freiwilligen Wechsel von der EÜR zur Bilanzierung muss er drei Jahre lang seinen Gewinn über eine Bilanz ermitteln. Erst dann darf er wieder zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung zurückkehren.

Eine Mitteilung an das Finanzamt oder das Einhalten einer bestimmten Frist ist in diesem Fall nicht erforderlich. Wenn Sie erstmals darauf verzichten, eine Abschlussbilanz aufzustellen und zum ersten Mal als Gewinnermittlung eine EÜR abgeben, haben Sie damit den zulässigen Wechsel der Gewinnermittlungsart dokumentiert. Zusätzlich müssen Sie natürlich eine Anlage abgeben, aus der sich die Berechnung des Übergangsgewinns ergibt.

**2. Erforderliche Gewinnkorrekturen**

Auch beim Wechsel von der Bilanz zur EÜR kann es vorkommen, dass aufgrund des Systemwechsels Geschäftsvorfälle doppelt, gar nicht oder falsch erfasst werden. Diese Besteuerungsfehler müssen durch eine Gewinnkorrektur beseitigt werden. Positionen, die sich beim Übergang von der EÜR zur Bilanz gewinnerhöhend auswirken (Zurechnungen), wirken sich hier gewinnmindernd aus. Und Positionen, die sich beim Übergang von EÜR zur Bilanz gewinnmindernd auswirken (Abrechnungen), wirken sich hier gewinnerhöhend aus.

**■ Das wirkt sich gewinnerhöhend aus (Zurechnungen)**

- Umsatzsteuerschuld gegenüber dem Finanzamt;
- Anzahlungen von Kunden;

- passive Rechnungsabgrenzungsposten;
- sonstige Verbindlichkeiten;
- Rückstellungen;
- Wertberichtigungen auf Forderungen.

### ■ Das wirkt sich gewinnmindernd aus (Abrechnungen)

- Warenbestand, soweit er bereits bezahlt ist;
- Umsatzsteuererstattungsanspruch gegenüber dem Finanzamt;
- Anzahlungen, die Sie geleistet haben;
- aktive Rechnungsabgrenzungsposten;
- sonstige Forderungen.

	Summe der Zurechnungen
./.	Summe der Abrechnungen
<hr/>	
	Gewinnkorrektur
	(positive Differenz: Übergangsgewinn)
	(negative Differenz: Übergangsverlust)

### 3. Wann wird der Übergangsgewinn besteuert?

Der sich ergebende Übergangsgewinn oder auch Übergangsverlust muss grundsätzlich im ersten Jahr nach dem Wechsel in voller Höhe versteuert werden (R 4.6 Abs. 2 EStR 2008). Da der Umstieg auf EÜR immer freiwillig ist, wird eine Verteilung des Übergangsgewinns auf zwei oder drei Jahre, wie das beim Wechsel von der EÜR zur Bilanzierung möglich ist, nicht zugelassen.

	Laufender Gewinn laut erster Einnahmen-Überschuss-Rechnung
+	Übergangsgewinn (bzw. Übergangsverlust)
<hr/>	
	zu versteuernder Gesamtgewinn

Beim Übergang zur EÜR geht man von den Zahlen aus, die in der letzten Schlussbilanz ausgewiesen sind. Gewinnerhöhungen sind beim Wechsel von Bilanzierung zu Einnahmen-Überschuss-Rechnung eher die Ausnahme. Meistens kommt es zu einem negativen Korrekturbetrag, also einem Übergangsverlust. Im Formular Anlage G/Anlage S ist für die Gewinnkorrektur keine eigene Zeile vorgesehen. Sie müssen den Betrag also mit dem erstmals durch EÜR ermittelten Gewinn für das laufende Jahr zusammenfassen.

**BEISPIEL**

Frau Diem wechselt zum 1. 1. 2010 zur EÜR. Laut »Anlage EÜR 2010« ergibt sich ein Gewinn von € 35 964, -. Beim Erstellen der Einkommensteuererklärung 2010 ermittelt Frau Diem nach der letzten Bilanz zum 31. 12. 2009 die Gewinnkorrekturen, die aufgrund des Systemwechsels erforderlich sind.

Bilanz zum 31. 12. 2009			
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	€ 28 284, -	Kapital	€ 30 306, -
Bank	€ 3 142, -	Darlehen Bank	€ 10 200, -
Kasse	€ 254, -	Rückstellung	€ 2 400, -
Kundenforderungen	€ 8 967, -	Abschlusskosten	
Warenbestand	€ 6 239, -	Sonstige	€ 3 980, -
		Verbindlichkeiten	
	€ 46 886, -		€ 46 886, -

Den Saldo der Bilanzposten Anlagevermögen, Bank, Kasse und Darlehen hat Frau Diem zum 1. 1. 2010 unverändert in ihre Buchführung übernommen. Es ergeben sich folgende Korrekturen:

Kunden-Forderungen	./.	€ 8 967, -
Warenbestand	./.	€ 6 239, -
Rückstellung	+	€ 2 400, -
sonstige Verbindlichkeiten	+	€ 3 980, -
Saldo	./.	€ 8 826, -
<b>Gewinnminderung 2010:</b>		€ 8 826, -

Als zu versteuernder Gewinn 2010 ergibt sich folgender Betrag:

laufender Gewinn 2010 lt. Anlage EÜR	€ 35 964, -	
Gewinnminderung lt. Anlage Korrekturen	./.	€ 8 826, -
<b>Gewinn aus Gewerbebetrieb 2010</b>	<u>€ 27 138, -</u>	

Falls nach der Verrechnung mit dem laufenden Gewinn ein Verlust übrig bleibt, kommt es zu einem Verlustausgleich mit anderen Einkünften bzw. zum Verlustrücktrag oder Verlustvortrag (§ 10 d EStG). Auch wenn sich durch die Gewinnkorrektur ein Verlust ergibt, der sich steuerlich nicht auswirkt, dürfen Sie dennoch den Übergangsverlust nicht auf zwei oder drei Jahre verteilen.

### 4. Antrag auf Verschiebung der Gewinnkorrektur

Es kann sein, dass sich die Geschäftsvorfälle, für die eine Gewinnkorrektur erfolgen muss, nicht gleich im ersten Jahr nach dem Wechsel steuerlich auswirken, sondern erst in einem späteren Jahr. In diesem Fall können Sie einen Antrag stellen, dass auch die entsprechende Gewinnkorrektur erst in diesem Jahr erfolgt, zeitlich also verschoben wird (H 4.6 EStH 2008 »Gewinnberichtigungen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart - Wechsel zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung«). Durch einen solchen Antrag können Sie Gewinnsprünge aufgrund der Hinzurechnungen vermeiden und die Besteuerung auf später verschieben.

#### BEISPIEL

Herr Kaspar hat in seiner letzten Bilanz für 2009 eine Rückstellung für Gewährleistungen aus einem laufenden Prozess in Höhe von € 20 000,- gebildet. Erst 2012 tritt der Gewährleistungsfall ein und Herr Kaspar muss die € 20 000,- tatsächlich zahlen.

Grundsätzlich müsste Herr Kaspar in Höhe von € 20 000,- für das Jahr 2010, also das erste Jahr mit EÜR, einen Korrekturposten bilden und zwar als gewinnerhöhende Hinzurechnung. Er nutzt jedoch das Angebot der Finanzverwaltung und verschiebt die Zurechnung auf das Jahr 2012, da sich der Vorgang erst in diesem Jahr steuerlich auswirkt. Im Jahr 2012 heben sich dann die gewinnerhöhende Zurechnung und die gewinnmindernde Berücksichtigung des Gewährleistungsaufwands gegenseitig auf.

## V. Wie und wann Sie Ihr Wahlrecht ausüben

### 1. Bilanz und Einnahmen-Überschuss-Rechnung sind gleichwertig

Ein nicht buchführungspflichtiger Unternehmer hat grundsätzlich die freie Wahl, ob er seinen Gewinn mithilfe einer Bilanz oder einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart ist jedoch immer nur auf den 1.1. des Jahres möglich, also nie während des Jahres. Durch die Rechtsprechung der letzten Jahre hat sich der Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Gewinnermittlungsart deutlich zugunsten der Unternehmer erweitert.

Beide Gewinnermittlungsarten stehen nicht in einem Über- und Unterordnungsverhältnis zueinander. Bestandsvergleich und EÜR sind unterschiedliche, aber gleichwertige Gewinnermittlungsmethoden. Der BFH sieht zwar die Bilanz als Grundform der Gewinnermittlung an. Das hat aber nur eine Bedeutung für die Frage, nach welcher Methode der Gewinn zu ermitteln ist, wenn der Steuerpflichtige keine wirksame Entscheidung für die eine oder andere Gewinnermittlungsart getroffen hat. In einem solchen Fall bleibt es also bei der Grundform der Bilanzierung (BFH-Urteil vom 30. 9. 1980, VII R 201/78, BStBl. 1981 II S. 301).

Die Ausübung des Wahlrechts setzt nicht voraus, dass dem Steuerpflichtigen alle steuerlichen Folgen der von ihm getroffenen Wahl klar sind. Auch muss er nicht das Bewusstsein haben, überhaupt eine Wahl zu treffen. Zwingend erforderlich ist jedoch sein Wille, den Gewinn zu ermitteln. Fehlt es an diesem Willen, ist laut BFH eine Wahl zwischen verschiedenen Gewinnermittlungsarten nicht denkbar (BFH-Urteil vom 19. 3. 2009, IV R 57/07, DB 2009 S. 1384).

### 2. Voraussetzungen für Gewinnermittlung durch Bilanz

Ein freiwilliger Übergang von der EÜR zur Bilanz ist nur zulässig, wenn bestimmte formale Voraussetzungen bei den Aufzeichnungen des Unternehmers vorhanden sind. Das erfordert buchhalterische Maßnahmen zu Beginn des Jahres, die später nicht nachgeholt werden können. Das müssen Sie beachten:



### ■ Zeitnahes Erstellen einer Eröffnungsbilanz

Das ist die Grundvoraussetzung dafür, dass überhaupt ein Gewinn aufgrund einer Bilanz ermittelt werden kann. Im Jahr der Betriebseröffnung müsste dafür eine Eröffnungsbilanz zeitnah aufgestellt werden. Die Eröffnungsbilanz ist nicht einmal dann entbehrlich, wenn Aktiva und Passiva mit € 0,- zu bewerten wären.

Ist der Gewinn bisher durch EÜR ermittelt worden, muss zeitnah eine Übergangsbilanz mit den Werten aller Vermögens- und Schuldposten erstellt werden. Auch Bestände, Forderungen und Verbindlichkeiten müssen in dieser Übergangsbilanz bewertet werden. Eine Eröffnungsbilanz oder eine Übergangsbilanz muss zeitnah zum Stichtag erstellt werden. Eine erst nach Ablauf des Jahres nachträglich erstellte Übergangsbilanz wird steuerlich nicht anerkannt (BFH-Urteil vom 2. 3. 2006, IV R 32/04, BFH/NV 2006 S. 1457).

### ■ Einrichtung einer doppelten Buchführung

Die Geschäftsvorfälle des Jahres müssen laufend nach den Prinzipien der doppelten Buchführung gebucht werden. Das erfordert die Erfassung von Eingangs- und Ausgangsrechnungen, von Bank und Kasse usw.

### UNSER STEUERTIPP

Die formalen Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung durch EÜR sind weit weniger streng. Denn hier genügt bereits eine geordnete Ablage von Belegen über Einnahmen und Ausgaben. Der Übergang von der Bilanz zur EÜR kann also nicht an den formalen Anforderungen der Buchführung scheitern.

Will sich ein Überschussrechner die Option auf eine Gewinnermittlung durch Bilanz offenhalten, so ist er gezwungen, die Anforderungen des BFH in Bezug auf die zeitnahe Erstellung einer Übergangsbilanz und Einrichtung einer laufenden Buchführung zu erfüllen.

### 3. Die Entscheidung fällt erst mit dem Jahresabschluss

Nach der früheren Auffassung des BFH konnte ein Unternehmer seine Gewinnermittlungswahl nur zu Beginn des jeweiligen Jahres treffen. Danach entschied sich ein Unternehmer bereits durch Erstellen einer Eröffnungsbilanz und Einrichten einer Buchführung für die Gewinnermittlung durch Bilanzierung.

Das brachte in der Praxis Probleme mit sich. Denn bei moderner EDV-Buchführung wird meist gar nicht mehr unterschieden, ob ein Unternehmer seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder Bilanz ermittelt. Es werden in jedem Fall Eröffnungsbilanzwerte eingetragen und die Geschäftsvorfälle des laufenden Jahres nach dem Prinzip der doppelten Buchführung erfasst. Je nach Schlüsselung kann dann als Abschluss der Buchführung sowohl eine Bilanz als auch eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung entwickelt werden. Aus einem solchen Sachverhalt aber abzuleiten, dass damit bereits zu Jahresbeginn die Entscheidung für eine Gewinnermittlung durch Bilanzierung getroffen worden sei, erschien nicht mehr sachgerecht.

Zum Glück ist der BFH inzwischen von seiner früheren Sichtweise abgerückt. Jetzt gelten in Bezug auf die Wahlrechtsausübung folgende Grundsätze (BFH-Urteil vom 19. 3. 2009, IV R 57/07, DB 2009 S. 1384):

- ◆ Erst wenn der Unternehmer nach Ablauf des Jahres tatsächlich einen Jahresabschluss in Form einer Abschlussbilanz erstellt, hat er damit sein Wahlrecht zugunsten der Gewinnermittlung durch Bilanzierung ausgeübt.
- ◆ Solange kein Jahresabschluss erstellt worden ist und die Steuerfestsetzung nicht bestandskräftig ist, kann der Unternehmer noch wirksam eine Entscheidung für die Gewinnermittlung nach EÜR treffen. Da das Gesetz keine Frist für die Ausübung dieses Wahlrechts vorsieht, kann er es auch noch im Einspruchsverfahren gegen seinen Steuerbescheid ausüben.
- ◆ Hat sich ein Unternehmer für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung entschieden, so ist das eine »Grundentscheidung«, die nicht jährlicher Wiederholung bedarf. Das Wahlrecht muss also nicht jedes Jahr erneut dem Finanzamt gegenüber zum

Ausdruck gebracht werden. Es bleibt solange bei der einmal gewählten Gewinnermittlungsart, bis der Unternehmer Gegenteiliges bekundet (BFH-Urteil vom 24. 9. 2008, X R 58/06, BStBl. 2009 II S. 368).

### ■ Sonderfall gewerblicher Grundstückshandel

Hier geht der Unternehmer zunächst meist davon aus, dass er mit den gekauften und später verkauften Grundstücken Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Erst viel später stellt das Finanzamt im Nachhinein fest, dass ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, es sich also tatsächlich um gewerbliche Einkünfte handelt. Jahre später muss dann der Gewinn daraus ermittelt werden - doch nach welcher Methode?

Die betroffenen Unternehmer entschieden sich meist aus gutem Grund für die EÜR, da sich bei dieser Gewinnermittlungsart der Kauf eines Grundstücks im Jahr der Zahlung in voller Höhe als Betriebsausgabe auswirkt. Bei einer Bilanz dagegen wäre aktuell ein weit höherer Gewinn zu versteuern. Die Finanzverwaltung lehnte diese Entscheidung mit Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung meist ab: In diesem Fall habe dem Steuerpflichtigen das Bewusstsein gefehlt, überhaupt einen Gewinn zu erzielen, da er ja irrigerweise von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgegangen sei. Deshalb habe er kein Wahlrecht. Es käme nur die Gewinnermittlung durch Schätzung auf Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs in Betracht. Diese Streitfälle, bei denen es oft um sehr viel Geld geht, dürften jedoch aufgrund einer neuen positiven BFH-Entscheidung weitgehend der Vergangenheit angehören (BFH-Urteil vom 19. 3. 2009, IV R 57/07, DB 2009 S. 1384).

Allerdings führt eine neue gesetzliche Vorschrift dazu, dass gerade beim gewerblichen Grundstückshandel in bestimmten Fällen die bisherigen Vorteile der EÜR gegenüber der Bilanzierung nicht mehr gegeben sind  
→ Kap. II. 3.

### BEISPIEL

Eine GbR kaufte 1997 ein Grundstück. Bis 2001 wurde es vermietet und zum 31. 12. 2001 verkauft. Die GbR erklärte in den Jahren 1997 bis 2001 aus dem Objekt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Steuerbescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Bei einer Betriebsprüfung im Jahr 2002 kam das Finanzamt zu der Auffassung, die GbR habe einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Es schätzte den Gewinn nach Bilanzierungsgrundsätzen.

Die GbR akzeptierte zwar die Einstufung als gewerblicher Grundstückshandel. Sie forderte jedoch im Einspruch gegen die geänderten Steuerbescheide, den Gewinn aus Gewerbebetrieb auf Grundlage einer EÜR zu ermitteln. Erst beim BFH hatte sie Erfolg: Die Richter bestätigten, dass die GbR ihr Wahlrecht auch noch nachträglich ausüben könne, da der Steuerbescheid noch nicht bestandskräftig war. Einzige Voraussetzung: Die Minimalanforderungen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in Form einer geordneten Belegablage von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben müssen erfüllt sein. Und das dürfte kein Problem sein, wenn bisher die Unterlagen für die Anlage V der Steuererklärung sorgfältig zusammengestellt worden sind.

#### 4. Wie oft dürfen Sie wechseln?

Der Gesetzeswortlaut sieht keine zeitliche Einschränkung des Wahlrechts der Gewinnermittlungsart vor. Dennoch dürfen Sie nicht beliebig zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten hin- und herwechseln. Denn der Wechsel der Gewinnermittlungsmethode ist kompliziert und fehleranfällig. Er erfordert die Ermittlung eines Übergangsgewinns und ist daher mit erheblichem Verwaltungsaufwand für den Unternehmer und auch das Finanzamt verbunden.

Aus diesem Grund ist nach Auffassung des BFH ein Unternehmer nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart grundsätzlich für drei Jahre an diese Wahl gebunden (BFH-Urteil vom 9. 11. 2000, IV R 18/00, BStBl. 2001 II S. 102). Nur wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse geändert haben und es einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund gibt (beispielsweise bei Umwandlungs- oder Einbringungs-fällen), ist ausnahmsweise innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums ein erneuter Wechsel zulässig.

#### BEISPIEL

Ein Unternehmer ist zum 1. 1. 2008 freiwillig von der EÜR zur Bilanzierung übergegangen. Er muss mindestens in den Jahren 2008/2009/2010 seinen Gewinn durch Bilanz ermitteln. Ab 1. 1. 2011 darf er wieder zur EÜR zurückkehren.