



EINNAHMEN-ÜBERSCHUSS-RECHNUNG

MERKBLATT 01 | 2019 | NR. 1711.3

INHALT

1. Was bedeutet Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG?
2. Wer darf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durchführen?
 - 2.1 Verpflichtung nach Handelsgesetzbuch (HGB)
 - 2.2 Verpflichtung nach Steuerrecht
3. Wie werden einzelne Vorgänge bei der EÜR behandelt?
 - 3.1 Sofort abziehbare Betriebsausgaben
 - 3.2 Umlaufvermögen
 - 3.3 Besonderes Umlaufvermögen
 - 3.4 Anlagevermögen
 - 3.4.1 Nicht abnutzbares Anlagevermögen
 - 3.4.2 Abnutzbares Anlagevermögen
 - 3.4.3 Besonderheiten bei Geringwertigen Wirtschaftsgütern
 - 3.5 Entnahmen
 - 3.6 Einlagen
 - 3.7 Umsatzsteuer
 - 3.8 Durchlaufende Posten
 - 3.9 Anzahlungen, Vorauszahlungen, Teilzahlungen und Abschlagszahlungen
4. Welche Aufzeichnungspflichten bestehen?
5. Was ist beim Wechsel der Gewinnermittlungsart zu beachten?
 - 5.1 Wechsel zur Bilanzierung
 - 5.2 Wechsel zur EÜR
6. Wie ist die EÜR beim Finanzamt einzureichen?

1. WAS BEDEUTET GEWINNERMITTLUNG NACH § 4 ABS. 3 EStG?

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wird der Gewinn dadurch errechnet, dass von den Betriebseinnahmen die Betriebsausgaben abgezogen werden, sog. Einnahme-Überschuss-Rechnung (EÜR). Neben der Gewinnermittlung über die EÜR gibt es die Gewinnermittlung via Bilanz nach § 4 Abs. 1 EStG, bei der der Gewinn als Differenz zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelt wird, bzw. wg. § 5 EStG nach handelsrechtlichen Grundsätzen. Darüber hinaus gibt es die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte nach § 13a EStG sowie die sog. Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG als Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr.

2. WER DARF EINE GEWINNERMITTLUNG NACH § 4 ABS. 3 EStG DURCHFÜHREN?

Der Grundfall der Gewinnermittlung ist die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, also die Bilanzierung. Die EÜR kann nur unter bestimmten Voraussetzungen gewählt werden.

HINWEIS Im Endeffekt ist der Gewinn bei diesen beiden Gewinnermittlungsarten identisch. Der Unterschied liegt lediglich in der zeitlichen Verschiebung.

Die EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG können nur Steuerpflichtige machen, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen.

2.1 Verpflichtung nach Handelsgesetzbuch (HGB)

Die Verpflichtung, Bücher zu führen, ergibt sich aus dem HGB. Nach § 238 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen. Kaufmann i. S. d. HGB ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt.¹ Handelsgewerbe ist grundsätzlich jeder Gewerbebetrieb. Eine Ausnahme gilt, wenn das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.

Beispiel: kleiner Kiosk mit unbedeutenden Umsätzen.

HINWEIS Von der Buchführungspflicht nach HGB können ausschließlich Gewerbetreibende betroffen sein. Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit nach § 18 EStG erzielen bzw. Angehörige eines freien Berufes sind, können nicht unter die Buchführungspflicht nach HGB fallen.

2.2 Verpflichtung nach Steuerrecht

Wer nach Handelsrecht verpflichtet ist, Bücher zu führen, unterliegt auch der Buchführungspflicht für steuerliche Zwecke.² Gewerbetreibende, die nicht nach Handelsrecht verpflichtet sind, Bücher zu führen, sowie Forstwirte müssen für steuerliche Zwecke Bücher führen, wenn sie bestimmte Grenzwerte überschreiten.³

Grenzwerte:

- Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG (Bankgeschäfte,

1 § 1 HGB.

2 § 140 AO.

3 § 141 AO.

Immobilienengeschäfte und Wett- sowie Lotteriegeschäfte, Versicherungsgeschäfte), von mehr als 600.000 € im Kalenderjahr **oder**

- selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert nach § 46 BewG von mehr als 25.000 € **oder**
- einem Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 60.000 € im Wirtschaftsjahr **oder**
- einem Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 60.000 € im Kalenderjahr

ZUSAMMENFASSUNG Das Steuerrecht ist wesentlich weitgehender als das HGB. Nur wer sowohl nach HGB als auch nach der AO nicht verpflichtet ist, Bücher zu führen, darf von der einfachen Form der Gewinnermittlung – der EÜR – Gebrauch machen. Im Ergebnis dürfen Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit nach § 18 EStG erzielen bzw. Angehörige eines freien Berufes sind, unabhängig von dem Einhalten etwaiger Grenzen die EÜR anwenden. Gewerbetreibende dürfen von dieser Möglichkeit nur Gebrauch machen, wenn sie keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb benötigen und unter den Grenzwerten von 60.000 € Gewinn und unter 600.000 € Umsatz im Wirtschaftsjahr bleiben. Land- und Forstwirte müssen die Grenzwerte von 25.000 € Wirtschaftswert hinsichtlich der selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen im Auge behalten sowie ebenfalls die Grenzwerte von 60.000 €. Zu beachten ist, dass beide Werte eingehalten sein müssen, um den Gewinn mittels EÜR ermitteln zu dürfen.

3. WIE WERDEN EINZELNE VORGÄNGE BEI DER EÜR BEHANDELT?

Die Frage, die es in diesem Zusammenhang regelmäßig zu beantworten gilt, ist die nach dem Zeitpunkt des Betriebsausgabenabzugs oder der Einnahmenerfassung. Beim Betriebsausgabenabzug kommt es dabei insb. auf die Art der Betriebsausgabe an, denn so sind auch bei der EÜR die Vorschriften über die Abschreibung und die Regelungen zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern zu beachten.⁴

3.1 Sofort abziehbare Betriebsausgaben

Sofort abziehbare Betriebsausgaben sind die laufenden Aufwendungen des Betriebs, wie z. B. Strom, Wasser, Versicherungsbeiträge, Mieten und die an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer. Bei sofort abziehbaren Betriebsausgaben greift das (Zu- und)Abflussprinzip. D. h., die sofort abziehbaren Betriebsausgaben sind im Zeitpunkt der Leistung gewinnmindernd zu berücksichtigen.⁵

BEISPIEL Am 28.02. zahlt der Unternehmer 500 € Versicherungsbeiträge an die Versicherungsgesellschaft. Der Versicherungsbeitrag ist eine sofort abziehbare Betriebsausgabe und daher am 28.02. als Betriebsausgabe i. H. v. 500 € zu berücksichtigen.

Exkurs: Zu- und Abflussprinzip

Nach dem Grundsatz des Zu- und Abflussprinzips werden Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ausgaben sind danach für das Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem sie geleistet worden sind.

Von diesem Grundsatz gibt es jedoch einige Ausnahmen. Sind regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen,

gelten sie als in diesem Kalenderjahr bezogen (Erfassung im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit).⁶ Gleiches gilt für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben.⁷ Als kurze Zeit gilt dabei ein Zeitraum von jeweils zehn Tagen um den Jahreswechsel. Innerhalb dieser Zeit muss die Zahlung fällig und geleistet worden sein (sog. 10-Tage-Regel).⁸ Zu den regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben gehört z. B. die Miete.

BEISPIEL Der Unternehmer hat einen Lagerraum angemietet, der betrieblich genutzt wird. Der Mietzins beträgt monatlich 150 € und ist zum 30. eines jeden Monats fällig. Versehentlich hat der Unternehmer die Miete für November und Dezember insgesamt erst am 07.01.2020 überwiesen.

LÖSUNG Da wiederkehrende Ausgaben vorliegen, gilt die Ausnahme vom Abflussprinzip. Wiederkehrende Ausgaben sind in dem Kalenderjahr, zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgeflossen. Voraussetzung ist, dass die Ausgaben kurze Zeit nach Ablauf des Jahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, auch abgeflossen sind. Allerdings muss auch die Fälligkeit der Forderung oder Verbindlichkeit kurze Zeit vor bzw. nach dem Ende des Kalenderjahres eingetreten sein. Dies trifft nur auf die Dezembermiete zu. Die Novembermiete war bereits am 30.11. fällig und somit nicht innerhalb der zehn Tage. Im Ergebnis ist die Dezembermiete noch im Jahr 2019, die Novembermiete aber erst im Jahr 2020 zu berücksichtigen.

Eine zweite Ausnahme von dem Grundsatz des Zu- und Abflussprinzips greift bei Vorauszahlungen für eine Nutzungsüberlassung über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren.⁹ Erhält der Steuerpflichtige eine Vorauszahlung für eine Nutzungsüberlassung für einen Zeitraum von **über** fünf Jahren, **kann** er die Einnahme gleichmäßig auf den Vorauszahlungszeitraum verteilen. Hier besteht ein Wahlrecht. Zahlt der Steuerpflichtige eine Vorauszahlung für eine Nutzungsüberlassung für einen Zeitraum von **über** fünf Jahren, **muss** er die Betriebsausgabe über den Vorauszahlungszeitraum gleichmäßig verteilen – er hat kein Wahlrecht. Bei Vorauszahlungen für eine Nutzungsüberlassung unter fünf Jahren greift keine Ausnahme und der Grundsatz des Zu- und Abflussprinzips greift.

BEISPIEL Der Unternehmer mietet ab Januar ein Bürogebäude für monatlich 1.000 €. Da der Vermieter das Bürogebäude umfangreich unter Berücksichtigung der Wünsche des Unternehmers hergerichtet hat, wurde vereinbart, dass der Unternehmer die Miete für die nächsten 10 Jahre in voller Höhe bei Mietbeginn entrichtet. Somit überweist der Unternehmer am 13.01. 120.000 € an den Vermieter.

LÖSUNG Der Unternehmer kann im Jahr der Verausgabung lediglich 12.000 € als Betriebsausgabe berücksichtigen, da eine Vorauszahlung für eine zehnjährige Nutzungsüberlassung vorliegt. In den weiteren neun Jahren kann er wiederum jeweils 12.000 € als Betriebsausgaben ansetzen. Der Vermieter kann wählen, ob er die 120.000 € sofort im Jahr der Vereinnahmung als Einnahmen erfasst oder in den und den folgenden neun Jahren jeweils 12.000 € erfasst.

ABWANDLUNG BEISPIEL Der Unternehmer mietet ab Januar ein Bürogebäude für monatlich 1.000 €. Allerdings wurde vereinbart, dass der Unternehmer die Miete für die nächsten vier Jahre in voller Höhe bei Mietbeginn entrichtet. Somit überweist der Unternehmer am 13.01. 48.000 € an den Vermieter.

⁶ § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG.

⁷ § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG.

⁸ H 11 „Allgemeines“ EStH.

⁹ § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG.

⁴ § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG.

⁵ § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG.

LÖSUNG ZUR ABWANDLUNG Der Unternehmer kann im Jahr der Verausgabung die gesamten 48.000 € als Betriebsausgabe berücksichtigen, da keine Vorauszahlung für eine über fünfjährige Nutzungsüberlassung vorliegt, sondern nur für vier Jahre. Der Vermieter hat hier kein Wahlrecht, sondern er muss die 48.000 € sofort im Jahr der Vereinnahmung als Einnahmen erfassen.

HINWEIS Die Ausnahme für die Behandlung von Zahlungen für Nutzungsüberlassungen über einen Zeitraum von fünf Jahren gilt nicht bei marktüblichen Damnen oder einem marktüblichen Disagio. Hier greift der Grundsatz des Zu- und Abflussprinzips.¹⁰ Damnum- und Disagiovereinbarungen mit Geschäftsbanken sind regelmäßig als marktüblich anzusehen.¹¹

3.2 Umlaufvermögen

Zum Umlaufvermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind, insb. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Erzeugnisse und Waren sowie Kassenbestände.¹² Die Anschaffungskosten des Umlaufvermögens können bei der EÜR mit Bezahlung als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.¹³ Genauso wird mit der Einlage von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens verfahren. Es spielt keine Rolle, ob das Umlaufvermögen zum Ende des Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist oder verbraucht wurde.

In diesem Zusammenhang hat der BFH ein interessantes Urteil gefällt: Unterlässt (vergisst) es der Steuerpflichtige, bei der Einlage eines Wirtschaftsgutes des Umlaufvermögens die Einlage als fiktive Betriebsausgabe gewinnmindernd zu berücksichtigen, kann der Abzug in späteren Jahren grundsätzlich nicht mehr nachgeholt werden. Wird aber das eingelegte Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens später veräußert, mindert der (fälschlicherweise zunächst nicht berücksichtigte) Einlagewert den Veräußerungsgewinn.¹⁴

HINWEIS Bei Verwendung der EÜR kann auf das Umlaufvermögen keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.¹⁵

3.3 Besonderes Umlaufvermögen

Unter besonderem Umlaufvermögen versteht man folgende Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens:

- Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere und vergleichbare verbrieftete Forderungen und Rechte,
- Grund und Boden,
- Gebäude.¹⁶

Wenn der Unternehmer mit diesen handelt, liegt Umlaufvermögen vor, auch wenn sie möglicherweise länger als ein Jahr im Unternehmen verbleiben. Auch wenn abnutzbare Wirtschaftsgüter vorliegen, darf keine AfA vorgenommen werden. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.¹⁷

BEISPIEL Der mit Grundstücken handelnde Unternehmer kaufte am 01.03.2020 ein bebautes Grundstück für 400.000 €. Er beabsichtigt, dieses bebaute Grundstück weiter zu veräußern. Dies gelang ihm jedoch erst zum 05.04.2022.

¹⁰ § 11 Abs. 2 Satz 4 EStG.

¹¹ H 11 „Damnum“ EStH.

¹² R 6.1 Abs. 2 EStR.

¹³ § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG.

¹⁴ BFH, Urteil v. 16.05.2013, III R 54/12.

¹⁵ § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

¹⁶ § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG.

¹⁷ § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG.

LÖSUNG Die Anschaffungskosten von 400.000 € für das bebaute Grundstück können erst im Zeitpunkt der Veräußerung, also am 05.04.2022, als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, da das bebaute Grundstück Umlaufvermögen darstellt.

Nicht zu diesem besonderen Umlaufvermögen gehört der Rückdeckungsanspruch. Deshalb kann ein Einmalbetrag zum Erwerb einer Rückdeckungsversicherung auch in Höhe des sog. Sparanteils als Betriebsausgabe abgezogen werden.¹⁸ Mit der Rückdeckungsversicherung werden die gegenüber den Arbeitnehmern gemachten Versorgungszusagen abgesichert.

3.4 Anlagevermögen

Im Bereich der Anschaffungskosten für Anlagevermögen gilt das Abflussprinzip nicht. Die Anschaffungskosten werden – ggf. im Wege der AfA – in dem Moment abgezogen, in dem das Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zugeordnet wird.

3.4.1 Nicht abnutzbares Anlagevermögen

Als nicht abnutzbares Anlagevermögen bezeichnet man Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dauerhaft dienen und keinem Verschleiß unterliegen, wie z. B. Grund und Boden. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieses Wirtschaftsguts als Betriebsausgabe zu erfassen.¹⁹

BEISPIEL Der Unternehmer erwirbt im Jahr 2020 ein unbebautes Grundstück für 100.000 €. Im Jahr 2022 veräußert er dieses unbebaute Grundstück für 125.000 €.

LÖSUNG Der Unternehmer kann für den Erwerb des unbebauten Grundstücks in 2020 keine Betriebsausgabe berücksichtigen. Erst im Zeitpunkt der Veräußerung, also in 2022, ist die Betriebsausgabe i. H. v. 100.000 € zu berücksichtigen.

3.4.2 Abnutzbares Anlagevermögen

Zum abnutzbaren Anlagevermögen gehören Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dauerhaft dienen und einem Verschleiß unterliegen, z. B. Gebäude und Maschinen. Wird abnutzbares Anlagevermögen erworben, dessen Nutzungsdauer mehr als ein Jahr beträgt, sind die Vorschriften über die Abschreibungen und auch die Vorschriften über geringwertige Wirtschaftsgüter anzuwenden.²⁰ Maßgebend für den Betriebsausgabenabzug ist somit der Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung des Wirtschaftsguts.²¹ Der Zeitpunkt der Bezahlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ist für den Betriebsausgabenabzug irrelevant.

BEISPIEL Der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer erwirbt im Juli eine Maschine mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren für 200.000 € zzgl. USt. Den Kaufpreis begleicht er erst im September.

LÖSUNG Da die Maschine bereits im Juli angeschafft wurde, steht dem Unternehmer ein Betriebsausgabenabzug von 10.000 € zu (= 200.000 € : 10 Jahre * 1/2). Auf die Bezahlung kommt es nicht an. Die USt ist im Zeitpunkt der Verausgabung Betriebsausgabe, also im September, da sie nicht zu den Anschaffungskosten gehört.²²

Auf der anderen Seite stellt sich hier die Frage, wie zu verfahren ist, wenn der Unternehmer das abnutzbare Wirtschaftsgut des Anlagevermögens veräußert, bevor die Nutzungsdauer endet bzw. bevor es vollständig abgeschrieben wurde und sich die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten noch nicht in voller

¹⁸ BFH, Urteil v. 12.12.2017, VIII R 9/14, BStBl. II 2018, S. 387.

¹⁹ § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG.

²⁰ § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG i. V. m. §§ 7 EStG ff. und § 6 Abs. 2 und 2a EStG.

²¹ § 9a EStDV.

²² § 9b EStG und § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG.

Höhe gewinnmindernd ausgewirkt haben. In diesem Fall sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die bis zum Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht im Wege der AfA als Betriebsausgaben berücksichtigt worden sind, grundsätzlich im Wirtschaftsjahr der Veräußerung als Betriebsausgabe gewinnmindernd zu erfassen.

WEITERFÜHRUNG DES BEISPIELS Der Unternehmer veräußert die Maschine im Juni für 180.000 € zzgl. USt. Der Veräußerungserlös fließt ihm im September zu.

LÖSUNG Zunächst kann der Unternehmer bis zum Zeitpunkt der Veräußerung im Juni die AfA als Betriebsausgabe geltend machen. Für das Jahr sind dies 10.000 € Betriebsausgaben. Zum Verkaufszeitpunkt hatte die Maschine demnach noch einen Buchwert von 160.000 € (AK 200.000 € – 10.000 € AfA – 20.000 € AfA – 10.000 € AfA). Diese Anschaffungskosten haben sich noch nicht gewinnmindernd ausgewirkt und sind im Zeitpunkt des Anlagenabgangs als Betriebsausgabe zu erfassen. Im September ist der Veräußerungserlös zzgl. USt als Einnahmen zu erfassen.

3.4.3 Besonderheiten bei Geringwertigen Wirtschaftsgütern

Nach § 6 Abs. 2 EStG liegen Geringwertige Wirtschaftsgüter (GwG) vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von:

- abnutzbaren
- beweglichen
- Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens,
- die einer selbstständigen Nutzung fähig sind,

vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag den Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 800 € nicht übersteigt. Solche Wirtschaftsgüter bis zu einem Wert von 250 € sind sofort Betriebsausgaben und nicht gesondert zu erfassen. Derartige Wirtschaftsgüter mit einem Wert von 250 bis 800 € können ebenfalls sofort als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, sind aber in ein gesondertes Verzeichnis (Anlageverzeichnis) aufzunehmen.

Wichtig: Alle der aufgezählten Kriterien müssen erfüllt sein (kumulative Voraussetzungen).

TIPP Eine beispielhafte Auflistung, welche Wirtschaftsgüter diese Kriterien erfüllen, ist in H 6.13 „ABC der selbstständig nutzungsfähigen Wirtschaftsgüter“ EStH enthalten.

Davon abweichend gibt es eine Regelung für solche Wirtschaftsgüter, deren Wert zwischen 250 und 1.000 € liegt. Für alle diese Wirtschaftsgüter kann nach § 6 Abs. 2a EStG ein sog. Sammelposten gebildet werden, der pro Jahr gleichmäßig um 20 % abgeschrieben wird. Unterjährigkeit sowie Abgänge beeinflussen den Sammelposten nicht.

HINWEIS Ausführliche Informationen zu den Geringwertigen Wirtschaftsgütern und dem Sammelposten finden Sie im DWS-Merkblatt Nr. 1794 „Abschreibungsregeln bei geringwertigen Wirtschaftsgütern“.

BEISPIEL Der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer kauft sich am 29.12.2020 einen Schreibtischsessel für 799 € zzgl. USt, den er mit der Kreditkarte bezahlt. Die Abbuchung erfolgt am 15.01. des Folgejahres. Der Sessel hat eine Nutzungsdauer von zehn Jahren.

LÖSUNG Bei dem Sessel handelt es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens, dessen Nutzungsdauer mehr als ein Jahr beträgt. Der Unternehmer kann die Aufwendungen für den Schreibtischsessel grundsätzlich nur im Wege der AfA berücksichtigen. Da jedoch der Sessel einer selbstständigen Nutzung fähig ist und die Anschaffungskosten nicht mehr als 800 € netto betragen haben, handelt es sich um ein GwG. Zudem erfüllt der Schreibtischsessel die Voraussetzungen für die Bildung eines Sammelpostens, da seine Anschaffungskosten 250 €, aber nicht 1.000 € übersteigen. Die Umsatzsteuer ist im Zeitpunkt der Veräußerung – hier Dezember – als Betriebsausgabe anzusetzen. Der Zeitpunkt der Abbuchung ist bei Kreditkartenzahlung irrelevant. Hinsichtlich der Netto-Anschaffungskosten hat der Unternehmer ein Wahlrecht:

1. Er kann die Anschaffungskosten im Anschaffungsjahr in voller Höhe als GwG geltend machen. Auf die Bezahlung/Abbuchung im Januar des Folgejahres kommt es nicht an.
2. Er kann die Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer verteilen, und zwar zeitanteilig (pro rata temporis) und als Betriebsausgabe berücksichtigen – hier 7 € (= 799 €: 10 Jahre* 1/12).
3. Er kann für den Sessel im Anschaffungsjahr einen Sammelposten bilden und diesen über fünf Jahre abschreiben – hier 160 € (= 799 € : 5 Jahre).

HINWEIS Auch beim Anlagevermögen kann bei Verwendung der EÜR keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.²³

3.5 Entnahmen

Entnimmt ein EÜRler Geld, so hat dies steuerlich keine Auswirkungen, da die Betriebseinnahmen den Gewinn bereits erhöht haben. Es muss keinerlei Korrektur erfolgen.

Etwas anderes gilt für die Entnahme von Wirtschaftsgütern. Der Erwerb der Wirtschaftsgüter hat sich in der Vergangenheit gewinnmindernd ausgewirkt, ggf. nur im Wege der AfA. Würde man diese Entnahme nicht erfassen, wäre das Ergebnis falsch. Aus diesem Grund ist die Entnahme eines Wirtschaftsgutes dem Gewinn hinzuzurechnen. Dabei ist die Entnahme grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen.²⁴

BEISPIEL OHNE UST Ein Unternehmer handelt mit Getränken. Er entnimmt für private Zwecke einen Kasten Wasser. Der Einkaufspreis beträgt 5 €. Der Kasten wird im Geschäft des Unternehmers üblicherweise für 8 € verkauft.

LÖSUNG Der Einkauf des Kastens Wasser (Umlaufvermögen) wurde mit 5 € als Betriebsausgabe verbucht. Die Entnahme ist mit 8 € als Betriebseinnahme zu behandeln. Damit beträgt der Gewinn 3 €, also genauso wie beim Verkauf an einen Dritten.

BEISPIEL MIT UST Der Unternehmer erwirbt für Zwecke des Weiterverkaufs ein Fernsehgerät für 1.000 € zzgl. 190 € USt. Später entnimmt er das Fernsehgerät zum Teilwert von 1.200 €.

LÖSUNG Bei Bezahlung des Fernsehgerätes werden 1.190 € als Betriebsausgabe erfasst. Die 190 € werden als Vorsteuer geltend gemacht und bei Zahlung durch das Finanzamt als Betriebseinnahme erfasst. Bei Entnahme des Fernsehgerätes sind Einnahmen in Höhe des Teilwertes – hier 1.200 € – zu erfassen. Zusätzlich ist die Entnahme-USt i. H. v. 228 € (19 % auf 1.200 €) als Einnahme zu erfassen. Die Einnahme aus der Entnahme beträgt somit insgesamt 1.428 €. Wenn der Unternehmer nun die USt an das Finanzamt abführt, kann er die 228 € wiederum als Betriebsausgabe geltend machen. Im Ergebnis entsteht dem Unternehmen ein Gewinn von 200 €, der auch erzielt worden wäre, wenn das Fernsehgerät an einen fremden Dritten verkauft worden wäre.

²³ H 6.7 „Teilwertabschreibung“ 4. Spiegelstrich EStH.

²⁴ § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

3.6 Einlagen

Wie bei der Entnahme wirkt sich auch die Einlage von Geld beim EÜRler nicht aus. Eine besondere Konstellation entsteht, wenn der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut im Privatvermögen erwirbt und es später ins Betriebsvermögen einlegt. Die Einlage hat mit dem Teilwert zu erfolgen.²⁵ Die Einlage muss man sich wie eine Veräußerung in das Betriebsvermögen vorstellen. Nach einer Einlage erfolgt die Abschreibung nach den gleichen Regeln wie bei einer Anschaffung. Als Anschaffungskosten ist dabei grundsätzlich der Einlagewert, also der Teilwert, anzusetzen. Besonderheiten gelten, wenn das Wirtschaftsgut bereits vorher für Zwecke der Einkunftserzielung genutzt und abgeschrieben wurde.²⁶ Übersteigt der Einlagewert 800 € nicht, kann der Einlagewert sofort als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.²⁷

3.7 Umsatzsteuer

Erwirbt ein EÜRler ein Wirtschaftsgut, so behandelt er den Netto-Einkaufspreis als Betriebsausgabe oder schreibt es auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ab. Die gezahlte USt stellt eine Betriebsausgabe dar. Bekommt der Steuerpflichtige die gezahlte USt als Vorsteuer vom Finanzamt zurück, so hat er dies mit Zufluss als Einnahme zu behandeln.

Veräußert er ein Wirtschaftsgut, so hat er den Netto-Verkaufspreis sowie die vereinnahmte USt als Betriebseinnahme zu erfassen. Führt er die USt an das Finanzamt ab, so liegt mit Abfluss eine Betriebsausgabe vor.

Ist der Steuerpflichtige nicht vorsteuerabzugsberechtigt, zählt die USt mit zu den Anschaffungskosten und er kann nach § 9b EStG die Brutto-Anschaffungskosten als Betriebsausgabe geltend machen, ggf. im Wege der AfA.

Zu beachten ist, dass auch die UStzahlung unter die 10-Tage-Regel für wiederkehrende Ausgaben und Einnahmen fällt.²⁸ Innerhalb dieser Frist müssten Fälligkeit und Zahlung liegen, um einen Abzug zum Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu erreichen.

Strittig ist die Erfassung von Umsatzsteuervorauszahlungen, wenn sich die Fälligkeit auf den 11. oder 12. Januar verschiebt, weil der 10. Januar ein Samstag oder Sonntag ist.²⁹ Der BFH entschied, dass die Verschiebung der Fälligkeit nach der Abgabenordnung für die Betrachtung des Kriteriums „kurze Frist = zehn Tage“ im Zusammenhang mit § 11 EStG unberührt bleibt.³⁰ Im Urteilsfall ging es konkret um die Verschiebung des Zahlungstermins auf den verschobenen Fälligkeitstag wegen § 108 Abs. 3 AO. Da die Zahlung damit erst am elften Tag nach dem Jahreswechsel erfolgte, kam die Ausnahme des Abflussprinzips nicht in Betracht und die USt konnte erst im Jahr der Zahlung berücksichtigt werden. Der BFH hat aber auch entschieden, dass die Verschiebung der **Fälligkeit** vom 10. des Monats auf den folgenden Werktag keinen Einfluss auf die Anwendung der sog. 10-Tage-Regel für die Umsatzsteuervorauszahlungen hat.³¹ D.h., wenn die Umsatzsteuervorauszahlung des 4. Quartals (ohne Dauerfristverlängerung), des Novembers (mit Dauerfristverlängerung) oder Dezembers (ohne Dauerfristverlängerung) bis zum 10. Januar des Folgejahres geleistet wird, unabhängig von der Verschiebung der Fälligkeit nach § 108 Abs. 3 AO diese Zahlung im „alten“ Jahr als Betriebsausgabe abgesetzt werden darf. Gleiches

25 § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG.

26 Vgl. BMF-Schreiben v. 27.10.2010 „AfA-Bemessungsgrundlage“ BeckStE 1 § 7/8.

27 § 6 Abs. 2 EStG.

28 BFH, Urteil v. 01.08.2007, XI R 48/05; BMF-Schreiben v. 10.11.2008, BStBl. 2008, Teil I, S. 958.

29 § 108 Abs. 3 AO.

30 BFH, Urteil v. 11.11.2014, VIII R 34/12.

31 BFH, Urteile v. 27.06.2018, X R 44/16 und X R 2/17.

ches gilt danach für die Lohnsteuer. Zu beachten ist allerdings, dass die gleiche Rechtsfrage noch bei einem anderen Senat des BFH anhängig ist.³² Die weitere Rechtsentwicklung diesbezüglich sollte genau beobachtet werden. Wird die USt im falschen Jahr als Betriebsausgabe angesetzt und dies später im Rahmen einer Prüfung vom Finanzamt beanstandet, besteht ansonsten die Gefahr, dass sich Umsatzsteuerzahlungen ertragsteuerlich überhaupt nicht auswirken. Die gleiche Problematik kann sich auch bei der Lohnsteuer ergeben.

3.8 Durchlaufende Posten

„Durchlaufende Posten“ sind Betriebsausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen verausgabt werden. Durchlaufende Posten werden bei der EÜR nicht als Betriebsausgaben erfasst.³³

Beispiele für durchlaufende Posten:

- Kosten für eine Blutuntersuchung, die ein Arzt für seinen Patienten an ein Fremdlabor leistet.
- Gerichtskostenvorschuss, den ein Rechtsanwalt für seinen Mandanten an das Gericht zahlt.

Keine durchlaufenden Posten:

- Auslagen eines Arztes für Verbandsmaterial
- Portoauslagen eines Rechtsanwaltes

In diesen Fällen werden die Kosten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung geleistet.

BEISPIEL Am 02.06. überweist ein Arzt an das Fremdlabor für die Blutuntersuchung eines Patienten 200 €.

LÖSUNG Da der Arzt die Zahlung an das Fremdlabor im Namen und für Rechnung des Patienten vornimmt, ist bei ihm keine Betriebsausgabe zu erfassen. Auf der anderen Seite ist die Bezahlung der Laborkosten an den Arzt durch den Patienten oder durch dessen Krankenkasse keine Betriebseinnahme beim Arzt.

3.9 Anzahlungen, Vorauszahlungen, Teilzahlungen und Abschlagszahlungen

Diese Zahlungen sind grundsätzlich genauso zu behandeln wie ganz normale Zahlungen. Daher ist auch hier zu unterscheiden, was bezahlt wird: abnutzbares oder nicht abnutzbares Anlagevermögen, Umlauf- oder besonderes Umlaufvermögen, sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder durchlaufende Posten. Die Anzahlungen, Vorauszahlungen, Teilzahlungen und Abschlagszahlungen teilen das Schicksal der Hauptzahlung, wobei ggf. das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG zu beachten ist.

4. WELCHE AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN BESTEHEN?

Die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Wirtschaftsgüter des besonderen Umlaufvermögens sind unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.³⁴ Das gilt auch für im oben genannten Sinne eingelegte Wirtschaftsgüter.

5. WAS IST BEIM WECHSEL DER GEWINN-ERMITTLUNGSART ZU BEACHTEN?

5.1 Wechsel zur Bilanzierung

Grundsätzlich darf der EÜRler stets zur Bilanzierung wechseln. Ein solcher Wechsel kann interessant sein, wenn Teilwertab-

32 BFH, VIII R 23/17.

33 § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG.

34 § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG.

schreibungen vorgenommen oder Rückstellungen gebildet werden sollen. Beides ist bei der EÜR nicht möglich. Sinnvoll kann ein Wechsel aber auch sein, wenn dann die Größenklassen für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages oder für Sonderabschreibungen nach § 7g EStG eingehalten werden.

Ausführliche Hinweise zum Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen finden Sie im DWS-Merkblatt Art.-Nr. 1622.

Ein Wechsel zur Bilanzierung muss jedoch grundsätzlich erfolgen, wenn der EÜRler seinen Betrieb verkauft oder aufgibt, da der Wert des Betriebsvermögens nur im Wege der Bilanzierung ermittelt werden kann.³⁵ Gleiches gilt, wenn ein Teilbetrieb oder der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert wird sowie bei Einbringung des Betriebs in ein anderes Unternehmen. Natürlich hat ein Wechsel auch zu erfolgen, wenn das Finanzamt die Bilanzierung fordert, weil die Grenzwerte des § 141 AO überschritten wurden.

Durch die Berücksichtigung bestimmter Vorgänge beim Wechsel von der EÜR zur Bilanzierung kann ein Übergangsgewinn bzw. -verlust entstehen.³⁶ Zur Vermeidung von Härten kann auf Antrag des Steuerpflichtigen der Übergangsgewinn gleichmäßig entweder auf das Jahr des Übergangs und des Folgejahres oder auf das Übergangsjahr und die beiden folgenden Jahre verteilt werden (Verteilung des Übergangsgewinns auf zwei oder drei Jahre). Wird der Betrieb vor Ablauf des Verteilungszeitraums veräußert oder aufgegeben, erhöhen die noch nicht berücksichtigten Beträge den laufenden Gewinn.³⁷ Eine Verteilung des Übergangsgewinns ist bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe sowie bei Einbringung des Betriebs in eine Personengesellschaft zu Buchwerten nicht möglich.³⁸ Die Verteilung eines Übergangsverlustes ist nicht möglich.³⁹

Der Übergangsgewinn bzw. -verlust kann sich durch die beim Wechsel der Gewinnermittlungsart erforderlichen Zu- und Abrechnungen ergeben. Bei dem Übergangsgewinn handelt es sich um laufenden Gewinn. Die zum Anlagevermögen gehörenden nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter und das besondere Umlaufvermögen sind in der Eröffnungsbilanz mit dem Wert aus dem Anlageverzeichnis anzusetzen.⁴⁰ Einzelne Wirtschaftsgüter sind beim Übergang zur Bilanzierung mit den Werten anzusetzen, mit denen sie zu Buche stehen würden, wenn von Anfang an der Gewinn durch Bilanzierung ermittelt worden wäre.⁴¹

Der Übergang von der EÜR zur Bilanzierung erfordert, dass Betriebsvorgänge, die bisher nicht berücksichtigt worden sind, bei der ersten Bilanzierung zu berücksichtigen sind.

BEISPIEL (OHNE UST) Ein Architekt hat einem Bauherrn am 10.12. eine Rechnung über 20.000 € geschrieben. Zum 31.12. wechselt der Architekt zur Bilanzierung und der Betrag ist bislang nicht eingegangen.

LÖSUNG In der Eröffnungsbilanz muss der Architekt die Forderung an den Bauherrn i.H.v. 20.000 € aktivieren. Wird die Rechnung dann bezahlt, so ist dieser Vorgang ertragsteuerlich neutral. Damit würde das Honorar niemals besteuert. Zum Ausgleich wird beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ein Betrag von 20.000 € dem Gewinn hinzugerechnet.

BEISPIEL Ein Arzt hat im Dezember Verbrauchsmaterial für 3.000 € erworben. Zum 31.12. wechselt der Arzt zur Bilanzierung und es ist noch Verbrauchsmaterial im Wert von 2.000 € vorhanden. Der Erwerb des Verbrauchsmaterials wurde im Rahmen der EÜR mit Bezahlung als Betriebsausgabe gebucht und hat den Gewinn um 3.000 € gemindert.

LÖSUNG In der Eröffnungsbilanz ist der Bestand an Verbrauchsmaterial i.H.v. 2.000 € zu aktivieren. Im Rahmen der dann regelmäßig durchzuführenden Inventur ist der Bestand an Umlaufvermögen zum nächsten Bilanzstichtag zu erfassen. Der Verbrauch wirkt sich damit gewinnmindernd aus. Damit würde sich der Erwerb des Verbrauchsmaterials i.H.v. 2.000 € zweimal gewinnmindernd auswirken. Um diese doppelte gewinnmindernde Berücksichtigung zu vermeiden, ist zum Ausgleich ein Übergangsgewinn i.H.v. 2.000 € zu erfassen.

Bei der Bestimmung des Übergangsergebnisses ist jeder einzelne Vorgang daraufhin zu untersuchen, inwieweit er sich bisher auf den Gewinn ausgewirkt hat und wie er sich künftig bei der Bilanzierung auf den Gewinn auswirken wird. Dementsprechend ist eine Hinzurechnung oder eine Abrechnung vorzunehmen.

5.2 Wechsel zur EÜR

Wechselt der Steuerpflichtige von der Bilanzierung zur EÜR, sind die gleichen Überlegungen anzustellen. Die Auswirkungen sind entsprechend – nur mit umgekehrten Vorzeichen. Zu beachten ist, dass beim Wechsel zur EÜR eine Verteilung des Übergangsergebnisses nicht möglich ist.⁴²

HINWEIS In der Anlage 1 zu den Einkommensteuerrichtlinien ist eine Übersicht enthalten, wie die Gewinnberichtigung im ersten Jahr nach dem Übergang zu erfolgen hat.

HINWEIS Nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart ist der Steuerpflichtige grundsätzlich für drei Wirtschaftsjahre an diese Wahl gebunden. Nur bei Vorliegen eines besonderen wirtschaftlichen Grundes (z.B. Einbringung) kann er vor Ablauf der Frist zurückwechseln.⁴³

6. WIE IST DIE EÜR BEIM FINANZAMT EINZUREICHEN?

Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, ist die EÜR nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung, also elektronisch, zu übermitteln.⁴⁴ D.h., die Anlage EÜR ist hierbei zu verwenden. In Härtefällen kann die Finanzbehörde auf Antrag weiterhin von einer Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verzichten.⁴⁵ Dann sind die Papiervordrucke der Anlage EÜR zu verwenden.⁴⁵ Einige wenige Ausnahmefälle, wann auf die Anlage EÜR oder deren elektronische Übermittlung verzichtet werden darf, erläuterte die OFD NRW in einer Kurzinfo.⁴⁶

35 § 16 Abs. 2 EStG, R 4.5 Abs. 6 EStR.

36 R 4.6 EStR.

37 R 4.6 Abs. 1 Satz 3 EStR.

38 H 4.6 „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“ 2. und 3. Spiegelstrich EStH.

39 BFH, Urteil v. 23.07.2013, VIII R 17/10.

40 R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR.

41 H 4.6 „Bewertung von Wirtschaftsgütern“ EStH.

42 R 4.6 Abs. 2 EStR und H 4.6 „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“ 1. Spiegelstrich EStH.

43 H 4.6 „Erneuter Wechsel der Gewinnermittlungsart“ EStH.

44 § 60 Abs. 4 EStDV.

45 BMF-Schreiben v. 09.10.2017 „Nutzung der Anlage EÜR“ BStBl I 2017, S. 1381.

46 ODF NRW Kurzinfo v. 20.04.2018, Nr. 03/2018.