

Allgemeine Erläuterungen zu § 4

A. Grundinformation

1

Die Vorschrift wurde durch das EStG 1934 (Anm. 2) in das EStG eingeführt. Sie behandelt in 10 Absätzen, allerdings nicht abschließend, wesentliche Fragen der Gewinnermittlung, die zT (zB hinsichtlich der Entnahmen und Einlagen, der Bilanzkorrekturen und der BA) auch für die Bilanzierung nach § 5 sowie für die Durchschnittssatzgewinnermittlungen nach § 5a und § 13a von Bedeutung sind. Ausdrücklich werden mit dem *Betriebsvermögensvergleich* nach Abs. 1 (Anm. 15 ff.) und der *Einnahmenüberschussrechnung* nach Abs. 3 (Anm. 500 ff.) zwei Gewinnermittlungsarten geregelt. In Abs. 2 finden sich die Vorschriften zur *Bilanzänderung* und *Bilanzberichtigung* (Anm. 350 ff.) und in Abs. 4 die Definition der *Betriebsausgaben* (Anm. 700). Daran schließen in Abs. 4a–8 Regelungen zu den Abzugsverboten an (Anm. 1030), die weitgehend auch für den Abzug von WK gelten (§ 9 Abs. 5).

§ 4 erweist sich damit als Grundlagenvorschrift für die estl. Gewinnermittlung, die auch für das KStG (s. § 8 KStG Anm. 6) und das GewStG (§ 7 Abs. 1 GewStG) von Bedeutung ist.

B. Rechtsentwicklung des § 4

2

Schrifttum: s. das Schrifttum zu Vor §§ 4–7; ferner: KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, Diss. Bochum, Berlin 1999; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2. Aufl. Köln 2003, 860 ff.; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, Düss. 2004; D. SCHNEIDER, Folgt die Tugend gewinnsteuerlicher Bemessungsgrundlagen den Zahlungsströmen?, StuW 2004, 293.

Seit dem EStG 1934 regelt § 4 die Gewinnermittlung für Stpfl., die nicht unter § 5 fallen. Der Geltungsbereich der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 hat sich im Laufe der Zeit verengt, entsprechend der Erweiterung im Geltungsbereich des § 5 (s. Anm. 4). Dem *BV-Vergleich* des § 4 Abs. 1 gingen Vorschriften über einen eingeschränkten Bestandsvergleich voraus, dh. eine der Quellentheorie gemäße Einnahmenüberschussrechnung, die um bestimmte Bestandsveränderungen korrigiert wurde (dazu etwa KANZLER, FR 1998, 233 [234 ff.], DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 29 ff., und TIPKE, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2003, 863, jeweils mwN).

Neue Reformvorschläge, die auf eine Loslösung vom Maßgeblichkeitsgrundsatz (HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004) oder auf eine Angleichung von Einnahmenüberschussrechnung und Bestandsvergleich (SCHNEIDER, StuW 2004, 293) abzielen, bewegen sich in diese Richtung, ohne allerdings an diese Rechtslage anzuknüpfen.

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): Für Land- und Forstwirte galt § 32 Abs. 1 und für Gewerbetreibende § 33 Abs. 1; wurden aber Bücher geführt, so war der danach ermittelte Gewinn maßgebend, § 32 Abs. 3 und § 33 Abs. 2.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Für Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbständig Berufstätige war nach § 12 Abs. 1 ein eingeschränkter Bestandsvergleich vorzunehmen, verbunden mit einer Einnahmenüberschussrechnung, bei der kraft ausdrücklicher Regelung Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens außer Betracht blieben.

Für Stpfl., die Handelsbücher nach dem HGB zu führen verpflichtet waren oder freiwillig führten, war gem. § 13 der nach den GoB ermittelte Überschuss des BV maßgebend (s. § 5 Anm. 2).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Mit dem Übergang zum vollen BV-Vergleich wurde in § 4 Abs. 1 erstmals ein eigenständiger stl. Gewinnbegriff geregelt, der allerdings die Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden ebenfalls nicht erfasste. Zur Begründung s. RStBl. 1935, 36 f.

Eine *Einnahmenüberschussrechnung* (ohne Bestandsvergleich) war im EStG 1934 ebenso wie erstmals in § 12 Abs. 1 Satz 3 EStG 1925 (s.o.) nur vorgesehen, wenn das BV keinen wesentlichen Schwankungen zu unterliegen pflegte; erst mit StNG 1954 wurde auf dieses Erfordernis in § 4 Abs. 3 verzichtet (s. Anm. 501).

Gesetz zur Änderung des EStG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Durch Art. 1 Ziff. 1 Buchst. a wurde die Vorschrift des § 5 Abs. 2 EStG 1934 in den § 4 als Abs. 2 übernommen (s. Anm. 301).

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): In Abs. 4 wurden zwei Sätze eingefügt, die die Abziehbarkeit von BA beschränkten.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): In den Abs. 1 und 3 wurde klarstellend die Bestimmung eingefügt, dass die Vorschriften über die *Absetzung für Abnutzung* oder Substanzverringerung zu befolgen seien. Ferner wurde der *Geltungsbereich des § 5* auf alle buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Gewerbetreibenden ausgedehnt und dadurch derjenige des § 4 eingeschränkt (s. § 5 Anm. 2 und 5 f.). Schließlich wurde die Gewinnermittlung nach dem *Überschuss* der BE über die BA auch dann zugelassen, wenn das BV wesentlichen Schwankungen unterliegt; die Schwankungen wurden nicht mehr durch Zu- und Abschläge berücksichtigt (s. Anm. 501). Die Änderungen galten erstmals für Wj., die im VZ 1955 enden (Art. 2 Abs. 2 StNG v. 16.12.1954).

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): In Abs. 4–6 wurde die *Abziehbarkeit von BA* erneut beschränkt.

StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Abs. 3 Satz 2 wurde eingefügt. Danach sind durchlaufende Posten bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht mehr zu berücksichtigen.

Finanzgerichtsordnung v. 6.10.1965 (BGBl. I 1965, 1477; BStBl. I 1965, 564): Durch § 168 der FGO wurden in § 4 Abs. 2 Satz 2 die Worte „im Rechtsmittelverfahren mit Zustimmung der Rechtsmittelbehörde“ gestrichen, und zwar mit Wirkung ab 1.1.1966 (§ 184 Abs. 1 FGO).

StÄndG v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): In Abs. 5 Satz 3 und in Abs. 6 Satz 1 wurden die Worte „Sätze 1 und 2“ eingefügt (Beschränkung des Abzugs von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten bei doppeltem Haushalt); s. Anm. 1450 ff.

StÄndG v. 15.8.1969 (BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471): Im Zug der kstl. Neuregelung der Organschaft wurde Abs. 7 angefügt; Ausgleichszahlungen (Zahlungen auf Dividendengarantien) sind danach keine BA des Organträgers (s. Anm. 1800 ff.). Dementsprechend wurden in Abs. 1 Satz 4 und in Abs. 3 Satz 1 die Verweisungen auf „Absätze 4 bis 6“ geändert in „Absätze 4 bis 7“.

Zweites StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): Zur Einführung der sog. Bodengewinnbesteuerung wurde Abs. 1 Satz 5 gestrichen. In diesem Zusammenhang wurden in Abs. 3 die Sätze 4 und 5 eingefügt

(s. Anm. 501). Die Regelungen waren erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.1970, für Land- und Forstwirte nach dem 30.6.1970 endeten (s. § 52 Abs. 6 idF des 2. StÄndG 1971).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Neufassung der Vorschriften über nichtabziehbare BA in Abs. 5 unter Streichung des früheren Abs. 7. Insbes. wurden das Abzugsverbot für Geschenke erweitert (Abs. 5 Nr. 1), ein Abzugsverbot für nicht nachgewiesene Bewirtungskosten eingeführt (Abs. 5 Nr. 2) und der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen begrenzt (Abs. 5 Nr. 5).

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): In Abs. 5 Nr. 8 redaktionelle Anpassung der Verweisung auf die Vorschriften des KStG.

Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft v. 25.6.1980 (BGBl. I 1980, 732; BStBl. I 1980, 400): In Abs. 1 wurden Satz 3 (keine Entnahme bei Wechsel der Gewinnermittlungsart) und Satz 4 (Entnahmeregelung für Nutzungsänderungen) eingefügt.

Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Einfügung eines neuen Abs. 6, wonach Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke iSd. § 10b Abs. 2 keine BA sind. Der bisherige Abs. 6 (Aufzeichnungspflichten) wurde zu Abs. 7.

Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): In Abs. 5 Satz 1 wurde eine neue Nr. 8 eingefügt, wonach Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder sowie Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen aus einem berufsgerichtlichen Verfahren nichtabziehbare BA sind.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Die 1975 eingeführte Kennzeichnungspflicht bei betrieblichen Geschenken bis 50 DM wurde erstmals für Wj., die nach dem 31.12.1985 endeten, aufgehoben (Abs. 5 Nr. 1 Satz 2).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Verschiedene Änderungen zu den nichtabziehbaren Aufwendungen des Abs. 5: So wurde die Nr. 2 (Bewirtungskosten nur zu 80 % abziehbar) und Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwand nur zu 140 % der höchsten Tagegeldbeträge des BRKG abziehbar) neu gefasst; ferner wurde Nr. 8a (Hinterziehungszinsen nicht abziehbar) eingefügt.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): In Abs. 5 Nr. 1 (Aufwendungen für Geschenke) wurde die Freigrenze für Geschenke von 50 DM auf 75 DM angehoben und Abs. 8 angefügt, der klarstellend die Verteilung von Erhaltungsaufwand für betriebliche Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie Baudenkmalen zulässt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Ergänzung des Abs. 5 Nr. 8 (Abzugsverbot für Geldbußen usw.) um einen neuen Satz 4; danach gilt das bisher uneingeschränkte Abzugsverbot für Geldbußen nicht mehr, soweit der wirtschaftliche Vorteil aus dem Gesetzesverstoß mit der Geldbuße ohne Berücksichtigung der stl. Belastung abgeschöpft worden ist. Damit sollte dem Beschluss des BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87 (BStBl. II 1990, 483) Rechnung getragen werden (BTDrucks. 12/1108, 52).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Zahlreiche Änderungen und Ergänzungen in Abs. 5 und eine dadurch bedingte Neufassung des Abs. 7 Satz 1 zur Aufzeichnungspflicht der BA.

Im Einzelnen: Neuregelung des Abzugs von Verpflegungsmehraufwendungen durch feste Pauschbeträge (Abs. 5 Nr. 5), der Berechnung der nichtabziehbaren Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte sowie für Familienheimfahrten (Abs. 5 Nr. 6). Beschränkung des Abzugs von Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung auf zwei Jahre (Abs. 5 Nr. 6a). Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Nr. 6b). Abzugsverbot für Schmiergeldzahlungen, die strafrechtl. verfolgt worden sind (Abs. 5 Nr. 10).

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Wiederrum mehrere Änderungen und Ergänzungen in Abs. 5, durch Einbeziehung von Auswärtstätigkeiten zur Nachtzeit in die Regelung der Verpflegungsmehraufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2); anteilige Einbeziehung des An- und Rückreisetas bei mehrtägigen Auslandstätigkeiten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4); redaktionelle Änderungen in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und Nr. 6a.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Rücknahme der Regelung zur Verpflegungspauschale bei Abwesenheitsdauer von 10 Stunden durch JStG 1996, so dass die Pauschale von 10 DM bereits bei Auswärtstätigkeit mit Abwesenheitsdauer von 8 Stunden gewährt wird (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2).

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Umfangreiche und einschneidende Neuregelungen zur Bilanzänderung, zum Schuldzinsenabzug, zum Abzugsverbot für Vorteilszuwendungen (Bestechungsaufwendungen) und zur Aufzeichnungspflicht für Verpflegungsmehraufwendungen.

- ▷ *Abs. 2 Satz 2* sieht ein absolutes Bilanzänderungsverbot ab VZ 1999 mit Rückwirkung für vorangegangene VZ (§ 52 Abs. 9) vor (s. Anm. 359).
- ▷ *Abs. 4a* regelte unter vier Nummern und einer entsprechenden Verweisung auf § 9 Abs. 5 ein Abzugsverbot für Schuldzinsen zur Beseitigung von Missbräuchen im Zusammenhang mit der Führung sog. Zweikontenmodelle, die der Große Senat des BFH für zulässig gehalten hatte (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193); die alsbald wieder geänderte Vorschrift stellte bei Sollsalden gemischter Konten auf die jeweilige Veranlassung der Kreditaufnahme bzw. des einzelnen Überziehungsvorgangs ab (zum Wortlaut s. Anm. 1033).
- ▷ *Abs. 5 Satz 1 Nr. 10* macht das Abzugsverbot für Vorteilszuwendungen (Bestechungsgelder) nicht mehr von einer rechtskräftigen Verurteilung eines der Beteiligten oder Verhängung einer Geldbuße abhängig, sondern begnügt sich mit dem Vorliegen einer rechtswidrigen Tat, so dass es weder auf ein Verschulden des Zuwendenden noch auf die Stellung eines Strafantrags ankommt.
- ▷ *Abs. 7* sieht einen Verzicht auf die gesonderte Aufzeichnungspflicht für Verpflegungsmehraufwendungen vor.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Lockerung des durch StEntG 1999/2000/2002 gerade erst eingeführten Bilanzänderungsverbots in Abs. 2 Satz 2 und Neuregelung des Schuldzinsenabzugs nach Abs. 4a.

Eine *Bilanzänderung* ist danach auch rückwirkend nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht und soweit die Auswirkung dieser Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht (s. Anm. 461 ff.). Auf die Kritik an der *Neuregelung des Schuldzinsenabzugs* werden das Abzugsverbot auf die Schuldzinsen beschränkt, die durch sog. Überentnahmen veranlasst sind, und die Verweisung auf § 9 Abs. 5 gestrichen.

StEugIG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die DM-Beträge in Abs. 4a Satz 5 (Bagatelklausele) und in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Freigrenze für Geschenkaufwendungen), Nr. 5 Buchst. a–c (Verpflegungsmehraufwendungen) sowie Nr. 6b Satz 3 (Höchstbetrag für Arbeitszimmeraufwendungen) werden auf Euro-Beträge umgestellt und dabei nach oben aufgerundet oder zum Teil auch mehr als 1 € angehoben (Abs. 4a und Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b).

Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Durch Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 werden die Abzugsbeschränkung für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte an die Neuregelung zur Entfernungspauschale durch Verweisung auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Satz 1–6 und Abs. 2 angepasst (Art. 1) und durch Änderung des *StEugIG* die Pauschalen von 0,70 DM und 0,80 DM auf 0,36 € und 0,40 € umgestellt (Art. 2).

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Änderungen in Abs. 4a (begrenzter Schuldzinsenabzug) und Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (Aufrundung der Auslandstagegelder für Verpflegungsmehraufwendungen). In Abs. 4a werden Satz 3, die Regelung zur sog. Quartalskorrektur, gestrichen und dem neuen Satz 3 ein neuer Halbsatz angefügt, wonach bei der Ermittlung der Überentnahme vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nichtabziehbaren Schuldzinsen auszugehen ist. Nach § 52 Abs. 11 nF bleiben Über- und Unterentnahmen der Wj. vor dem 1.1.1999 unberücksichtigt.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Aufhebung des Abzugsverbots für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung nach zwei Jahren durch ersatzlose Streichung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a ab VZ 2003 (§ 52 Abs. 12). Damit wurde der Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für beiderseits erwerbstätige Ehegatten Rechnung getragen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534).

ProtErklG v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): Anfügung einer neuen Nr. 11 an die Abzugsverbote des Abs. 5 Satz 1 zur Abwehr missbräuchlicher Gestaltungen bei Tonnagebesteuerung in verflochtenen Unternehmen (s. § 5a Anm. 2).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120; ber. 13.1.2004, BGBl. I 2004, 69): Minderung der Höchstbeträge für abziehbare Geschenk- und Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2) in Vollzug des sog. Koch/Steinbrück-Papiers (s. LEIS, FR 2004, 53; SCHENKE, FR 2004, 638).

Ges. zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): In Abs. 1 Satz 3 und 4 (jetzt Satz 5 und 6) wurden die Verweisung auf Abs. 3 gestrichen (s. Anm. 250 ff. und 537), Abs. 3 Satz 4 neu gefasst (s. Anm. 628 ff.) und Abs. 3 Satz 5 geändert (s. Anm. 501).

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Zur Einführung des sog. Werkstorprinzips bei der Entfernungspauschale wurden Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 aufgehoben und Abs. 5a eingeführt (BTDrucks. 16/1545, 8 ff.); ferner wurde der Abzug von Arbeitszimmeraufwendungen durch Änderung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 auf die Fälle eingeschränkt, in denen das häusliche Arbeitszimmer Tätigkeitsmittelpunkt des Stpfl. ist (Anm. 1495, 1565 ff.).

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Klarstellende (BTDrucks. 16/2710, 28) Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und

korrespondierenden Verstrickungstatbestands in Abs. 1 Sätzen 3, 4 und 7 (s. Anm. 206 ff. und 280 ff.).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Satz 1 wurde ein Halbsatz angefügt, der die Berichtigung einer Bilanz verbietet, wenn sie einer nicht mehr änderbaren StFestsetzung zugrunde liegt (Anm. 354); Abs. 5 Satz 1 wurde um eine neue Nr. 12 ergänzt (Abzugsverbot für Zuschläge bei Verletzung von Dokumentationspflichten).

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 5b (Abzugsverbot für GewSt.) wurde neu eingefügt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Der Sofortabzug von gWG (§ 6 Abs. 2) und die Poolabschreibung (§ 6 Abs. 2a) sind auch bei der Einnahmenüberschussrechnung zu beachten (Ergänzung des Abs. 3 Satz 3).

Ges. zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungs pauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Aufgrund der Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der gekürzten Entfernungs pauschale (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BGBl. I 2008, 2888) wird die mit StÄndG 2007 (s.o.) geänderte Rechtslage durch Neufassung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und Streichung des Abs. 5a wieder hergestellt.

3 C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 4 mit dem Gemeinschaftsrecht

Schrifttum: KRAFT, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung – Eine vergleichende Analyse des deutschen und US-amerikanischen StRechts, Wiesbaden 1991; GASSNER, Ist das Bilanzsteuerrecht verfassungskonform, in GASSNER/LECHNER, StBilanzreform und Verfassungsrecht, Wien 1991, 9; GÖTH, Gewinnermittlungsarten und Gesetzmäßigkeitsprinzip, in GASSNER/LECHNER, StBilanzreform und Verfassungsrecht, Wien 1991, 131; RIEF, Gewinnermittlung und Gleichheitsgrundsatz, in GASSNER/LECHNER, StBilanzreform und Verfassungsrecht, Wien 1991, 101; SCHÖN, Die StBilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, StuW 1995, 366; SOBOTTA, Die strechtl. Behandlung von Schmiergeldern im Licht des europäischen Gemeinschaftsrechts, EuZW 1997, 305; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23 (2000), 67; ARNOLD, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, StuW 2005, 148; RAUPACH, „Trutzburg“ Deutschland – Sicherung der nationalen Steuergrenzen, JbFfStR 2005/2006, 432; SCHLOTTER, Verfassungsrechtl. Grenzen bei der Ausgestaltung des StBilanzrechts, FR 2007, 951; SIEGEL, Leistungsfähigkeitsprinzip und steuerliche Gewinnermittlung, in Stl. Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (Schriften zur Rechnungslegung 9), Berlin 2008, 301; DITZ, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, ISr 2009, 115; SCHENKE/MOHR, Auswirkungen des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2009, 439; s. auch das Schrifttum zu Vor §§ 4–7 vor Anm. 31.

Bedeutung hat § 4 vor allem als zentrale Vorschrift für die Gewinnermittlung. Als solche regelt er zwei der vier estl. Gewinnermittlungsarten: den BV-Vergleich für Nichtgewerbetreibende (Abs. 1) und die Einnahmenüberschussrechnung für nichtbuchführende Stpfl. (Abs. 3). Mit Ausnahme des Abs. 3 gelten die Vorschriften des § 4 auch für den BV-Vergleich nach § 5 (s. § 5 Abs. 6). Darüber hinaus enthält die Vorschrift Regelungen zu den grundlegenden Begriffen der Gewinnermittlung, wie Betrieb, BV (Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.), BA (Anm. 700 ff.), Einlagen und Entnahmen (s. Anm. 136 ff.), Bilanz, Bilanzänderung und -berichtigung (Anm. 350 ff.).

Die Verfassungsmäßigkeit des § 4 als Ganzes steht außer Frage. Einzelne Regelungen bzw. Rechtsfolgen sind jedoch verfassungswidrig, zumindest jedoch verfassungsrechtl. zweifelhaft oder nur durch verfassungskonforme Auslegung und Anwendung zu halten. So im Hinblick auf den Gleichheitssatz das Bilanzänderungsverbot bei fehlendem Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung (s. Anm. 358) und die eingeschränkte Möglichkeit der Bildung gewillkürten BV (s. Anm. 537), der Vornahme von Teilwertabschreibungen (s. Anm. 536) oder der Inanspruchnahme verschiedener an die Bilanzierung gebundener StVergünstigungen (s. Anm. 538) bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3. Der BA-Abzug und die entsprechenden Abzugsverbote nach Abs. 4 und 5 sind grundsätzlich verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (s. Anm. 703 aE und 1103). Zu den entsprechenden Einzelregelungen s.u.

Zur Bedeutung der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1 s. Anm. 15 und durch Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 503–506; zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Gewinnermittlungsvielfalt s. Vor §§ 4–7 Anm. 31–35. Zur Verfassungsmäßigkeit des § 8 EStDV s. Anm. 64, der rückwirkenden Einführung der Entstrickungsregelung in Abs. 1 Satz 3 s. Anm. 209 und der Regelungen des Abs. 1 Sätze 5 und 6 (keine Entnahme bei Übergang zur *Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen* oder bei Nutzungsänderung) s. Anm. 252.

Zur Verfassungswidrigkeit einzelner Regelungen des Schuldzinsenabzugs in Abs. 4a s. Anm. 1037, zur Verfassungsmäßigkeit der Abzugsverbote für Geschenke, und Bewirtungsaufwendungen und Gästehäuser s. Anm. 1151, 1202 und 1251 jeweils aE, zur Verfassungsmäßigkeit des eingeschränkten Abzugs von Mehrverpflegungsaufwendungen und Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung s. Anm. 1353 und 1452; zu Verfassungsfragen des Abzugsverbots für Arbeitszimmeraufwendungen s. Anm. 1495; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für unangemessene Betriebsausgaben s. Anm. 1602, Geldbußen s. Anm. 1707 und Hinterziehungszinsen s. Anm. 1753; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Bestechungs- und Schmiergelder s. Anm. 1847, des Abzugsverbots für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO s. Anm. 1888 und des Abzugsverbots für die GewSt. s. Anm. 1969.

Gemeinschaftsrechtlich sind die Regelungen zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 und Abs. 3 sowie zu den BA und den Abzugsverboten bislang grundsätzlich nicht beanstandet worden. Gegen einzelne Regelungen wurden im Schrifttum jedoch europarechtl. Bedenken geäußert. So zu den durch das SEStEG v. 7.12.2006 (s. Anm. 2) eingeführten Entstrickungsregelungen, s. Anm. 171 f., 206 ff., 210 f. und 236 ff.; zum Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO s. Anm. 1888; zur gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung (EGV Art 5) des Abzugsverbots für Schmiergeldzahlungen s. SOBOTTA, EuZW 1997, 305. Wegen des Verhältnisses der Gewinnermittlung nach § 5 zum Europarecht s. § 5 Anm. 20.

Einstweilen frei.

4–6

D. Geltungsbereich des § 4

I. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 4

7

Der sachliche Geltungsbereich erfasst alle Einkünfte mit Gewinnermittlung. Für die übrigen Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 (sog. Überschusseinkünfte) gelten die §§ 8–9a (§ 9b gilt für alle Einkunftsarten) sowie das Zu- und Abflussprinzip des § 11 (s. aber Anm. 530 und § 11 Anm. 4). Soweit gewerbliche Einkünfte nicht der Gewinnermittlung nach § 5 unterliegen sowie hinsichtlich

der Regelungen zur Bilanzkorrektur und zu den BA gilt die Vorschrift nach § 8 KStG auch für die KSt. (s. § 8 KStG Anm. 6) und die GewSt. (§ 7 Abs. 1 GewStG).

Zur Anwendung des § 4 im Beitrittsgebiet s. Anm. 8 und bei Auslandsbeziehungen s. Anm. 9; zu Besonderheiten im sachlichen Geltungsbereich des Abs. 1 s. Vor §§ 4–7 Anm. 8 betr. Anwendung auf Einkünfte nach §§ 17, 23 Abs. 3, 24 Nr. 2 und § 21 UmwStG, des Abs. 2 s. Anm. 363 und des Abs. 3 s. Anm. 512.

Persönlicher Geltungsbereich des § 4: Die Vorschrift gilt für unbeschränkt und beschränkt Stpfl., die Gewinneinkünfte beziehen.

Zu Einschränkungen des persönlichen Geltungsbereichs des Abs. 1 (BV-Vergleich) s. Vor §§ 4–7 Anm. 4ff. und § 5 Anm. 8 aE, des Abs. 2 (Bilanzänderung und -berichtigung) s. Anm. 363 und des Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung) s. Anm. 512.

8

II. Anwendung des § 4 im Beitrittsgebiet

Schrifttum: ANDERS, Die Ertragsteuern im Einigungsvertrag, Stbg. 1991, 31; FÖRG, Ausgewählte Probleme der Einkommensbesteuerung 1990 in den neuen Bundesländern, FR 1991, 710; KLÄHN, Ausweis der Akkumulationsrücklage § 3 Abs 2 StÄndG im Rechnungswesen und deren Berücksichtigung bei der Gewerbesteuer, DStZ 1992, 109; APITZ, Probleme des fortgeltenden Rechts im Beitrittsgebiet für die VZ 1990/1991, StBp. 1993, 97; PLATH, Stl. Behandlung der in der DDR im ersten Halbjahr 1990 in Kapitalgesellschaften umgewandelten volkseigenen Kombinate, Betriebe und Einrichtungen, DB 1993, 125.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 12.7.1990, BStBl. I 1990, 333 betr. Arbeitshinweise für die Besteuerung in der DDR; BMF v. 17.6.1991, BStBl. I 1991, 598 betr. stl. Gewinnermittlung für das 1. Halbjahr 1990 im Beitrittsgebiet.

Die Übernahme der Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4–7 im Beitrittsgebiet erfolgte in 2 Stufen von den Stichtagen am 1.7.1990 und am 1.1.1991.

Anwendung des § 4 ab 1.1.1991: Nach dem *EinigungsvertragsG v. 23.9.1990* (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654, iVm. Anl. I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 des Einigungsvertrags v. 31.8.1990, BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 657) gilt das EStG und damit auch § 4 ab 1.1.1991 insgesamt auch in dem in Art. 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet, dem sog. Beitrittsgebiet. Nach Art. 3 des Einigungsvertrags v. 31.8.1990 (aaO) tritt das Grundgesetz mit dem Wirksamwerden des Beitritts in den Ländern Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen sowie in dem Teil des Landes Berlin, in dem es bisher nicht galt (dh. Ost-Berlin), in Kraft.

Rechtslage bis zum 31.12.1990: Bereits vor Inkrafttreten des EStG entsprach die stl. Gewinnermittlung im Beitrittsgebiet im Wesentlichen den in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Gewinnermittlungsvorschriften, die durch StAnpG-DDR mit Wirkung vom 1.7.1990 eingeführt wurden. Bis zum 30.6.1990 galt altes Recht der DDR, das wiederum auf dem EStG 1934 und 1938 beruhte (s. Anm. 2). Zum Übergang von der Gewinnermittlung nach DDR-Vorschriften zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 s. Vor §§ 4–7 Anm. 80.

9

III. Anwendung des § 4 auf Auslandsbeziehungen

Schrifttum: FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Kommentar zum Außensteuerrecht, Köln (Loseblatt); RAUPACH, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in Festschr. Beisse, Düss. 1997, 403; SCHAUMBURG, Internationa-

les Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998; WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, Köln 2006; WASSERMAYER, Handbuch des Außensteuerrechts 2009, München 2009.

Abs. 1 und Abs. 3 sowie die übrigen Regelungen des § 4 (zur Bilanzberichtigung und -änderung, zu den BA und den Abzugsverboten) gelten auch bei Auslandsbeziehungen. Dabei ist die Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften des § 4 auf die Auslandseinkünfte unbeschränkt Stpfl. von der Geltung für Inlandseinkünfte beschränkt Stpfl. und ihrer Bedeutung für das Außensteuerrecht und die DBA zu unterscheiden.

Auslandseinkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger unterliegen nach dem sog. Welteinkommensprinzip (s. § 1 Anm. 2) der deutschen Besteuerung, soweit sie nicht nach einem DBA befreit sind.

▷ *Für betriebliche Einkünfte* gelten die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG, so dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 5 zu ermitteln sind, wenn Buchführungspflicht nach § 140 AO besteht (§ 5 Anm. 12); die Verweisung des § 5 Abs. 1 auf die handelsrechtlichen GoB ist eine Verweisung auf deutsches Handelsrecht (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57). Im Übrigen ist der Gewinn, vor allem bei land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Auslandseinkünften, durch Bestandsvergleich nach Abs. 1 oder Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 zu ermitteln (s. § 13 Anm. 7 f. und § 18 Anm. 8 f.). In- und ausländ. betriebliche Einkünfte können einheitlich ermittelt werden; eine gesonderte Ermittlung ausländ. Gewinne ist allerdings zur Anrechnung ausländ. Steuern erforderlich (§ 5 Anm. 12).

▷ *Gewinnermittlung ausländ. Betriebsstätten nach Abs. 1 oder Abs. 3:* Sind unbeschränkt stpfl. Personen an einer ausländ. PersGes. beteiligt, die im Inland weder eine Betriebsstätte unterhält noch einen ständigen Vertreter bestellt hat, so ist der Gewinn der PersGes. nach Abs. 1 zu ermitteln, es sei denn, das Wahlrecht auf Einnahmenüberschussrechnung sei ausgeübt worden. Die Gewinnermittlung erfolgt, soweit sie für Zwecke der deutschen Besteuerung (zB Progressionsvorbehalt) von Bedeutung ist (s. auch § 5 Anm. 12).

StRSpr.: BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; v. 16.2.1996 – I R 46/95, BStBl. II 1996, 588; v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; v. 18.2.1997 – IV B 31/96, BFH/NV 1997, 478 betr. Betriebsstätte in Bolivien mit Gewinnermittlung nach Abs. 3. Auch wenn der ausländ. Staat für die ausländ. Betriebsstätte eine Buchführung nach seinen handelsrechtl. und strechtl. Vorschriften fordert, müssen zwar die Ergebnisse dieser ausländ. Buchführung in die Buchführung des deutschen Stammhauses übernommen werden; gleichwohl bleibt es bei der Maßgeblichkeit des deutschen Steuerrechts, weil § 146 Abs. 2 Satz 4 AO keine materiell-rechtl. Regelungen beinhaltet, durch die die allgemeinen innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften verdrängt würden (so BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95 aaO). Zur Betriebsstättengewinnermittlung ausführlich WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, 12 f., 31 ff.

▷ *Behandlung von Fremdwährungsgewinnen und -verlusten:* Wird die nach Abs. 1 erforderliche Bilanz in ausländ. Währung aufgestellt, so ist das Ergebnis in DM/€ umzurechnen, wobei nur ein solches Umrechnungsverfahren gewählt werden darf, das im Einzelfall nicht zu einem Verstoß gegen die deutschen GoB führt (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57).

Bei der Umrechnung der Geschäftsvorfälle in DM/€ müssen wechselkursbedingte Wertverluste oder Wertsteigerungen berücksichtigt werden (BFH v. 16.12.2008 – I B 44/08, BFH/NV 2009, 940 mwN). Währungsgewinne und -verluste, die im Zusammenhang mit der Ausschüttung stbefreiter Dividenden einer ausländ. KapGes. (hier: DBA-Indien 1959/1984) entstehen, sind den ausländ. Dividenden nur dann

zuzurechnen, wenn sie im Zeitpunkt der Dividendenvereinnahmung anfallen. Dies ist bei Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 der Zeitpunkt des Einnahmezufusses und bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach Abs. 1 der Zeitpunkt der Forderungsentstehung. Währungskursgewinne und -verluste, die erst im Anschluss hieran eintreten, sind nicht auf die Erzielung stfreier ausländ. Einnahmen, sondern auf die nicht stbefreite Verwaltung der Dividendenforderung zurückzuführen (BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865 mwN).

- ▷ *Die Gewinnermittlung ausländ. PersGes.* erfolgt nach Abs. 1 oder Abs. 3, es sei denn, die PersGes. hätte eine HBil. deutschen Rechts erstellt (s. auch § 5 Anm. 12 mwN).

Hinzurechnungsbesteuerung (Ausschüttungsfiktion nach § 10 AStG):

Niedrig besteuerte Einkünfte unbeschränkt stpfl. inländ. Gesellschafter einer ausländ. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. KStG (§§ 7, 8 AStG) sind mit dem nach Maßgabe der § 11, 12 AStG „anzusetzenden“ Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder als betriebliche Einkünfte anzusetzen, wenn die Beteiligung an der ausländ. Gesellschaft zu einem inländ. BV gehört (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG). Zu den Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungs- oder Zugriffbesteuerung und zur Anwendung auf beschränkt stpfl. Einkünfte einer Zwischengesellschaft s. auch § 20 Anm. 114 mwN.

- ▷ *Gebören die Anteile nicht zu einem Betriebsvermögen*, so hat der unbeschränkt stpfl. Anteilseigner die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1) in zwei Stufen zu ermitteln: Zunächst sind die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Zwischeneinkünfte durch BV-Vergleich oder Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln; insoweit verweist § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG auf § 4 Abs. 1 und § 5 und stellt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 diesen beiden Gewinnermittlungsarten ausdrücklich gleich, weil für die ausländ. Zwischengesellschaft idR keine Buchführungspflicht nach deutschem Recht besteht (WASSERMAYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, § 10 AStG Rn. 232); unabhängig davon, ob er Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht, hat der Stpfl. ein freies Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach Abs. 1 und Abs. 3 (WASSERMAYER/SCHÖNFELD aaO Rn. 246). Sodann ist der unter Berücksichtigung der Ausschüttungen nach § 11 AStG und des Aufstockungsbetrags nach § 12 Abs. 1 Satz 2 AStG anzusetzende Hinzurechnungsbetrag auf einer zweiten Stufe zur Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach Überschussgrundsätzen zu errechnen (RAUPACH, Festschr. Beisse, 1997, 403 [430]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, § 10 Rn. 10193; s. auch § 5 Anm. 12 aE).

Nach der Rspr. des BFH entfällt die Gewinnermittlung für eine nur eigenes Vermögen verwaltende Zwischengesellschaft, die ihre Einkünfte nach §§ 8, 9 zu ermitteln hat, wenn die an ihr Beteiligten die Beteiligung im PV halten (vgl. BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468, und v. 19.5.1998 – I R 86/97, BStBl. II 1998, 715).

- ▷ *Gebören die Anteile zu einem Betriebsvermögen*, so erhöht der Hinzurechnungsbetrag gem. § 10 Abs. 2 Satz AStG den nach EStG oder KStG ermittelten Gewinn des Betriebs für das Wj., das nach Ablauf des maßgebenden Wj. der ausländ. Gesellschaft endet. Der Gewinn der Zwischengesellschaft ist allerdings nur dann nach Abs. 1, Abs. 3 oder § 5 zu ermitteln, wenn die Zwischengesellschaft betriebliche Einkünfte erzielt, dh. nicht vermögensverwaltend tätig ist (s. etwa BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468); auch in diesem Fall ist der Hinzurechnungsbetrag aber nicht ohne weiteres Be-

standteil der Gewinnermittlung des inländ. Betriebs nach Abs. 1, Abs. 3 oder § 5 (keine Aktivierung auf dem Beteiligungskonto), sondern außerhalb der StBil. oder der Einnahmenüberschussrechnung bei der Ermittlung der Einkünfte als Korrekturposten zu berücksichtigen (s. etwa SCHAUMBURG aaO § 10 Rn. 10 197 mwN).

Gewinnermittlung und DBA: Das Abkommensrecht befasst sich nur mit der Vermeidung einer Doppelbesteuerung (s. etwa Art. 1 Abs. 1 DBA-Österreich). Nicht zum Regelungsgegenstand der DBA gehören grundsätzlich aber die *Einkünftermittlung* (vgl. BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399 mwN) sowie die Zurechnung der Einkünfte (BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 unter II.2 mwN) und die inländ. (subjektive oder objektive) StPflcht (BFH v. 21.5.1997 – I R 79/96, BFH/NV 1997, 760, und v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190 zu III.1. e mwN). Gleichwohl ist die Art der Einkünfte- und Gewinnermittlung für die Doppelbesteuerung von Bedeutung. Ist der Gewinn einer ausländ. Betriebsstätte nach Abs. 1 zu ermitteln, so wirken sich Währungsgewinne und -verluste stl. dort aber nicht im Inland aus, wo diese Gewinne uU freigestellt sind (s. BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128 mwN betr. DBA-Belgien). Verweisen DBA (wie zB die DBA-Niederlande oder Spanien) nicht auf § 34c, sondern auf die tarifliche deutsche ESt., so ist für die Ermittlung der ausländ. Einkünfte und der darauf entfallenden deutschen ESt. auf einen nachweislich in die Bemessungsgrundlage für die deutsche ESt. eingegangenen Nettobetrag abzustellen; dieser Nettobetrag darf nicht durch Aufwand gemindert sein, der nur bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1, nicht aber bei Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 oder einer Überschussrechnung nach §§ 8, 9 berücksichtigungsfähig ist (BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799 betr. Teilwertabschreibung wegen Kursverlusten bei Darlehen).

Inlandseinkünfte beschränkt Steuerpflichtiger: Betriebliche Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 unterliegen den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG (s. § 13 Anm. 9, § 49 Anm. 125 betr. LuF und § 18 Anm. 8 ff., § 49 Anm. 653 betr. selbständige Arbeit).

Für gewerbliche Einkünfte gilt bei bestehender Buchführungspflicht § 5 (zB BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140 betr. inländ. Zweigniederlassung [Betriebsstätte] einer ausländ. Bank); im Übrigen Abs. 1 oder Abs. 3 (§ 49 Anm. 180 mwN). Dabei wird die sog. *direkte Methode* bevorzugt, bei der die rechtlich unselfständige Betriebsstätte zu Besteuerungszwecken als selbständiger Gewerbebetrieb gesehen wird (§ 49 Anm. 250, 252 mwN). Erst wenn bestimmt ist, was der Betriebsstätte zuzuordnen ist, kann der Gewinn ermittelt werden. Die Ergebniszuordnung nach der direkten oder (ausnahmsweise) der indirekten Methode ist daher Voraussetzung für die betriebsstättenbezogene Gewinnermittlung durch BV-Vergleich oder Einnahmenüberschussrechnung (§ 49 Anm. 241).

Einstweilen frei.

10–14

