

Vorbemerkungen zu §§ 4–7

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
Vorsitzender Richter am BFH aD/Rechtsanwalt/Steuerberater,
Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Vier einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlungsarten	1
---	---

B. Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten	4
--	---

	Anm.		Anm.
I. Überblick	4		
II. Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten bei den einzelnen Einkunftsarten	5		
1. Land- und Forstwirte (§ 13)	5		
2. Gewerbetreibende (§ 15)	6		
3. Selbständig Tätige (§ 18)	7		
4. Steuerpflichtige mit bestimmten privaten Einkünften (§§ 17, 23 Abs. 4, 24 Nr. 2 und § 21 UmwStG)	8		
III. Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten bei Schätzung	11		
1. Grundlagen der Gewinn-schätzung	11		
2. Gewinn-schätzung Buch-führungspflichtiger	12		
3. Gewinn-schätzung nicht Buch-führungspflichtiger		ohne Buchführung und ohne Aufzeichnungen	13
		4. Gewinn-schätzung nicht Buch-führungspflichtiger mit mangelhafter Buch-führung oder mangelhaften Aufzeichnungen	14
		a) Überblick	14
		b) Freiwillig Buch-führende mit Buchführung, die nicht allen Anforderungen der Ordnungsmäßigkeit entspricht	15
		c) Freiwillig Buch-führende mit einer Buchführung, die nur für Überschussrechnung ausreicht	16
		d) Nicht Buch-führungspflichtige mit nicht ordnungsmäßigen Aufzeichnungen	17

C. Verhältnis der Gewinnermittlungsarten zueinander	19
--	----

	Anm.		Anm.
I. Überblick	19		
II. Verhältnis der Gewinnermittlungsarten der §§ 4, 5	22		
1. Entwicklung der Gewinnermittlungsarten der §§ 4, 5	22	2. Verhältnis zwischen den Vorschriften der §§ 4 und 5	23
		3. Unterschiede in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5	24

	Anm.		Anm.
<p>III. Verhältnis der beiden Formen des Betriebsvermögensvergleichs zur Einnahmenüberschussrechnung 29</p>		<p>IV. Verhältnis der für Land- und Forstwirte geltenden Gewinnermittlungsarten . . . 30</p>	

D. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Gewinnermittlungsvielfalt 31

	Anm.		Anm.
<p>I. Bedeutung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten 31</p> <p>1. Rechts- und steuersystematische Bedeutung; Reformvorschläge 31</p>		<p>2. Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen 32</p> <p>II. Verfassungsmäßigkeit der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten 35</p>	

E. Wechsel der Gewinnermittlungsart 40

	Anm.		Anm.
<p>I. Grundlagen des Wechsels der Gewinnermittlungsarten 40</p> <p>1. Maßnahmen beim Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsart 40</p> <p>2. Rechtsgrundlagen der Maßnahmen beim Wechsel der Gewinnermittlung 41</p> <p>3. Reformvorschläge zum Wechsel der Gewinnermittlungsart 42</p> <p>4. Anlässe und Zeitpunkt für den Wechsel der Gewinnermittlungsart 43</p> <p> a) Überblick 43</p> <p> b) Unentgeltlicher Übergang des Betriebs 44</p> <p> c) Freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart 45</p> <p> d) Zwingender Wechsel der Gewinnermittlungsart 46</p> <p>II. Aufstellung einer Anfangs- oder Übergangsbilanz 50</p> <p>1. Grundlagen der Bilanzierung beim Übergang zur Buchführung 50</p>		<p> a) Begriff und Zweck der Übergangsbilanz 50</p> <p> b) Bilanzierungsgrundsätze beim Übergang zum Bestandsvergleich 51</p> <p> c) Verfahrensfragen zur Übergangsbilanz 52</p> <p>2. Bewertung des Betriebsvermögens in der Übergangsbilanz beim Wechsel zum Bestandsvergleich 55</p> <p> a) Vorbemerkung 55</p> <p> b) Bewertung des Anlagevermögens in der Übergangsbilanz 56</p> <p> c) Berücksichtigung von Zuschüssen, Rücklagen und Abzugsbeträgen 57</p> <p> d) Umlaufvermögen und andere Positionen in der Übergangsbilanz 60</p> <p>3. Bewertung des Betriebsvermögens beim Übergang vom Bestandsvergleich und der Durchschnittssatzgewinnermittlung zur Einnahmenüberschussrechnung 61</p>	

	Anm.		Anm.
III. Gewinnkorrekturen als Rechtsfolge des Übergangs von und zum Betriebsvermögensvergleich	64		
1. Übergangsgewinn oder -verlust als Saldo von Zu- und Abrechnungen	64		
2. Gewinnkorrekturen beim Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich, zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen oder zur Richtsatzschätzung	65		
a) Erfassung von Zu- und Abrechnungen als Übergangsgewinn	65		
b) Ermittlung der Zu- und Abrechnungen	66		
c) Steuerliche Behandlung des Übergangsgewinns oder -verlusts im laufenden Betrieb	67		
d) Entstehung und Behandlung des Übergangsgewinns bei Veräußerung, Aufgabe oder Einbringung des Betriebs	68		
		c) Realteilung oder Ausscheiden und Tod des Gesellschafters einer Personengesellschaft mit Einnahmenüberschussrechnung	69
		f) Stellungnahme zur zeitlichen Zurechnung des Übergangsgewinns	70
		3. Gewinnkorrekturen beim Wechsel vom Bestandsvergleich, der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen oder der Richtsatzschätzung zur Einnahmenüberschussrechnung	74
		IV. Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Betriebsvermögensvergleich und umgekehrt	75
		V. Besondere Übergangsprobleme bei Liebhaberei, Tonnagebesteuerung und DDR-Gewinnermittlung	80

F. Gewinnermittlung und Betrieb 84

	Anm.		Anm.
I. Gewinnermittlung in Beziehung zum Betrieb	84		
II. Betriebsbegriff	85		
1. Begriff des Betriebs in verschiedenen Rechtsgebieten	85		
2. Objektiver, tätigkeitsbezogener Betriebsbegriff im Steuerrecht	86		
3. Betriebswirtschaftlicher Begriff des Betriebs: Einsatz von Produktionsmitteln und Wirtschaftlichkeitsprinzip als Kennzeichen	87		
		4. Gewinnermittlungsbezogener ertragsteuerlicher Betriebsbegriff	88
		a) Überblick	88
		b) Verschiedene Betriebsbegriffe in Rechtsprechung und Schrifttum	89
		c) Eigene Auffassung zum Betriebsbegriff	90
		d) Exkurs: Betriebsbegriff und Sonderbetriebsvermögen	91
		e) Beginn und Ende des Betriebs	95

G. Wirtschaftsgut und Gewinnermittlung 100

	Anm.
I. Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für die Gewinnermittlung	100
1. Bedeutung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 (Betriebsvermögensvergleich)	100
a) Überblick	100
b) Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für die Bestimmung des Betriebsvermögens	101
c) Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für Entnahmen	103
d) Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für Einlagen	104
2. Bedeutung des Wirtschaftsguts im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung)	105
a) Überblick	105
b) Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für die Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben	106
c) Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für Ent-	

nahmen und Einlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung	107
3. Bedeutung des Begriffs des Wirtschaftsguts für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	108
4. Bedeutung des Begriffs des Wirtschaftsguts im Rahmen der §§ 6, 7	112
II. Begriff des (einzelnen) Wirtschaftsguts	116
III. Abgrenzung des Wirtschaftsguts von anderen Bilanzposten	117
IV. Negatives Wirtschaftsgut	118
V. Arten von Wirtschaftsgütern	124
1. Anlagevermögen/Umlaufvermögen	124
2. Materielle/immaterielle Wirtschaftsgüter	125
3. Abnutzbare/nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter	126
4. Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter	127

Schrifttum bis 1998 (StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999): SIMON, Die Staatseinkommensteuer der Aktiengesellschaften, Berggewerkschaften, eingetragenen Genossenschaften und Konsumvereine in Preussen nach dem Gesetze vom 24. Juni 1891 systematisch dargestellt, Berlin, 2. Aufl. 1892; ULRICH, Bilanzierungsfragen der Partenreederei, DB 1965, 1295; RUHWEDDEL, Die Partenreederei, Habil. Bielefeld 1973; KNOBBE-KEUK, Die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaften und der Sondervergütungen der Gesellschaft, StuW 1974, 1; RASENACK, Die Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974; E. VON OLSHAUSEN, Die Kaufmannseigenschaft der Land- und Forstwirte – Zugleich ein Beitrag zur Dogmatik der Kann-Kaufmannschaft, ZHR 141 (1977), 93; KRUSE, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, DStJG 2 (1979), 37; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; KAEMPFE, Die Partenreederei als Kaufmann, MDR 1982, 975; HOPF, Nichtvertragliche Haftung außerhalb von Schadens- und Bereicherungsausgleich – Zur Theorie und Dogmatik des Berufsrechts und der Berufshaftung, AcP 183 (1983) 608; THIEL, Die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, StuW 1984, 104; GANSKE, Die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV), DB 1985, Beilage Nr. 20; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Diss. Köln 1987; PICKERT, Gelten die handelsrechtlichen GoB auch für die steuerbilanzielle Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG?, DStR 1989, 374; REGNIET, Ergänzungsbilan-

zen bei der Personengesellschaft, Diss. Köln 1990; WICHMANN, § 4 Abs 1 als Gewinnermittlungsvorschrift, BB 1990, 1448; KRAFT, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung – Eine vergleichende Analyse des deutschen und US-amerikanischen Steuerrechts, Diss. Mannheim 1991; SCHULZE-OSTERLOH, Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, DStJG 14 (1991), 123; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, DStZ 1992, 692; KORNBLUM, Vom Bauern zum Kaufmann, in BUCHHOLZ ua. (Hrsg.), Überlieferung, Bewahrung und Gestaltung in der rechtsgeschichtlichen Forschung, FS Ekkehard Kaufmann, Paderborn 1993, 193; JANSEN, Zur Aktivierung von Transferenschädigungen nach den Vorschriften des Lizenzspielerstatus des Deutschen Fußball-Bundes, DStR 1992, 1785; KLAAS, Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Abfassung von Sozietätsverträgen, Düsseldorf 1993; LANG, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 292; SCHÖN, Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, 185; GOSCH, Die Personengesellschaft und die Pensionszusage, DStZ 1994, 193; HÜTTEMANN, Transferentschädigungen im Lizenzfußball als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts, DStR 1994, 490; K. SCHMIDT, Bemerkungen und Vorschläge zur Überarbeitung des Handelsgesetzbuchs – Vom Recht des „Handelsstands“ (Erstes Buch) zum Recht der „Unternehmen“, DB 1994, 515; PICKERT, Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich, DB 1994, 1581; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, Stuttgart, 3. Aufl. 1995; K. SCHMIDT, Die Partenreederei als Handelsgesellschaft, Köln 1995; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, München 1996; GLUTH, Der Einfluß von Wahlrechten auf die Entstehung des Steueranspruchs, Frankfurt 1997; KRUSE, Auslegung am Gesetz vorbei – Über den heutigen Umgang mit dem EStG, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSEN (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, FS Wolfgang Ritter, Köln 1997, 413; BÜLOW/ARTZ, Neues Handelsrecht, JuS 1998, 680; EICKSTÄDT, Die praktische Umsetzung der Pflege-BuchführungsVO (PBV), DB 1998, 2429; KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; KANZLER, Unsterbliche Drohverlustrückstellung im Einkommensteuerrecht?, FR 1998, 421; RICHTER/WILKE, Partiieller oder vollständiger Betriebsvermögensvergleich – GoB auch für Minderkaufleute?, FR 1998, 464; K. SCHMIDT, Das Handelsrechtsreformgesetz, NJW 1998, 2161.

Schrifttum ab 1999: DRÜEN, Zur Wahl der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsart, DStR 1999, 1589; DRÜEN, Über den Totalgewinn – Maßstab der Gewinnerzielungsabsicht und Störfaktor für die Gewinnermittlung, FR 1999, 1097; HILLER, Durchschnittssatzgewinn in der Landwirtschaft nach dem neuen § 13a EStG – Über neue Besteuerungslücken und Schlupflöcher, Inf. 1999, 449 und 487; KANZLER, Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte – oder: einfach und zielgenau in die Verfassungswidrigkeit?, DStZ 1999, 682; PAUS, Pensionszusagen bei Personengesellschaften, FR 1999, 121; RABE, Seehandelsrecht, München, 4. Aufl. 2000; THIELEMANN, Die Legitimation von Gewinnermittlungswahlrechten im Einkommensteuerrecht, Frankfurt 2000; BERTEL, Sonderbetriebsvermögen und Maßgeblichkeitsprinzip, in BERTEL/EGGER/GASSNER/LANG/NOWOTNY (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 137; VON CAMPENHAUSEN, Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, Abs. 3 EStG und Cash-flow – Ein Vergleich, SteuStud. 2004, 641; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung: Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung – Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004; BRÖDER, Darstellung der Gewinnermittlungsarten anhand konkreter Geschäftsvorfälle, SteuStud. 2005, 490; T. WACHTER, Die englische private limited company im deutschen Steuerrecht, FR 2006, 358; SCHNITTKER, Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung einer englischen Limited Liability Partnership, Köln 2007; DANIELS, Das System der Einkünftermittlung im Einkommensteuergesetz, SteuStud. 2008, 175; KANZLER, Zur Angleichung der Einnahmenüberschussrechnung an den Bestandsvergleich bei Verbuchung von Zuschüssen, FR 2008, 918; SCHNEIDER, Steuerbetriebswirtschaftliche Gewinnermittlung statt des Entwurfs einer BilMoG-elpackung, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (Schriften zur Rechnungslegung 9), Berlin 2008, 283; SCHOOR, Befreiung von der Buchführungspflicht für Einzel-

kaufleute nach dem BilMoG, *SteuStud.* 2009, 452; BÜSSEN, Reformnotwendigkeiten und Reformmöglichkeiten des § 4 III EStG, Frankfurt am Main 2009; U. PRINZ, Der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsentsprechender Gewinnermittlung, *FR* 2010, 917; U. PRINZ, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, *Einkünfteermittlung, DStJG* 35 (2011), 135; BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, *Diss.* Hamburg, 2011; BERNÜTZ/KÜPERS, Bilanzierungspflicht der deutschen Betriebsstätte einer britischen Limited Liability Partnership?, *IStr* 2011, 587; HÜTTEMANN, Einkünfteermittlung bei Gesellschaften, *Einkünfteermittlung, DStJG* 35 (2011), 291; SCHUMANN/ARNOLD, E-Bilanz: Ziele, Anwendungsbereich und Umsetzung des § 5b EStG, *DStZ* 2011, 226; TRINKS/TRINKS, Die vereinfachte Gewinnermittlung in den USA und Deutschland, *IStr* 2012, 201; BODE, Gewinn, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts*, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1873; WENDT, Bilanzrecht, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts*, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1961; NOLTE, Einkommensteuer-Richtlinien 2012, *NWB* 2013, 1745; DRÜEN, Ausländische Buchführungspflichten und innerstaatliche Wirkung, *ISR* 2014, 267; WICHMANN, Die Frage nach der steuerlichen Bedeutung des § 4 Abs. 1 EStG, *StB* 2014, 149; MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, *Stuttgart u.a.*, 11. Aufl. 2014; KANZLER, Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte „noch zielgenauer ausgestaltet und weiter vereinfacht“, *DStZ* 2015, 375; U. PRINZ, Korrespondierende Bilanzierung bei Personengesellschaften, *JbFfSt.* 2015/16, 488; KANZLER, Einnahmenüberschussrechnung beim Übergang zur Liebhaberei: Aufstellung einer realen Übergangsbilanz nicht zwingend, einer fiktiven aber sinnvoll, *FR* 2016, 1048; WENDT, Ausscheiden gegen Sachwertabfindung – die „unechte“ Realteilung der Personengesellschaft, *FR* 2016, 536; KANZLER, Das besondere Gewinnermittlungswahlrecht des Landwirts mit Durchschnittssatzgewinnermittlung und seine wiederholte Ausübung, *FR* 2017, 96; SANDLEBEN/HÖRTNAGL, Zur Frage einer Bilanzierungspflicht aufgrund ausländischen Steuerrechts – Materielle Steuerfolgen im Inland durch ausländisches Steuerrecht?, *DStR* 2017, 2298; BALLWIESER, Fragwürdige Bilanzen – 1948, heute und in Zukunft?, *DB* 2018, 1; GESERIC, Voraussetzungen für Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, *jurisPR-SteuerR* 5/2018 Anm. 2; KAHLE, Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften: Gleichstellungsthese in der Diskussion, *BB* 2018, 747; KANZLER, Besteuerung des auf ein Arbeitszimmer entfallenden Gewinns bei Verkauf selbstgenutzter Wohnimmobilien, *NWB* 2018, 2249; PRINZ/KANZLER, *Handbuch Bilanzsteuerrecht*, Herne, 3. Aufl. 2018; LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, *Loseblatt*, München; FELSMANN, *Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte*, *Loseblatt*, Sankt Augustin; VELTE/MOCK, Implikationen des europäischen GKB-Richtlinienentwurfs für die steuerliche Gewinnermittlung, *StuB* 2019, 22.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 31 zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Gewinnermittlungsvielfalt; vor Anm. 40 zum Wechsel der Gewinnermittlungsart; Anm. 87 zum Betriebsbegriff und zu § 4 vor Anm. 15 zum Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1; § 4 vor Anm. 28 und 30 zum BV; § 4 vor Anm. 500 zur Einnahmenüberschussrechnung; § 4 vor Anm. 537 zum gewillkürten BV bei § 4 Abs. 3 und § 4 vor Anm. 549 zum Wahlrecht nach § 4 Abs. 3.

1

A. Vier einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlungsarten

Das EStRecht sieht für die betrieblichen Einkunftsarten (auch Gewinneinkunftsarten) iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 Land- und Forstwirtschaft (LuF), Gewerbebetrieb und selbstständige Arbeit vier Gewinnermittlungsarten vor:

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 durch Vergleich des BV am Schluss des Wj. mit dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj., vermehrt um Entnahmen und vermindert um Einlagen.

Gewinnermittlung nach § 5 durch BV-Vergleich wie nach § 4 Abs. 1, unter Ansatz des BV, das nach den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz).

Zum Maßgeblichkeitsgrundsatz s. § 5 Anm. 150 ff.; zu den Unterschieden in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 s. auch § 5 Anm. 90 ff.

Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3: Danach ist Gewinn der Überschuss der BE über die BA (s. § 4 Anm. 557 ff.). Anwendbar ist § 11 (§ 11 Anm. 4, betr. den sachlichen Geltungsbereich).

Betriebseinnahmen sind danach in dem Kj. anzusetzen, in dem sie zugeflossen (s. § 4 Anm. 558 ff. und § 11 Anm. 18 ff. zum sog. Zuflussprinzip), BA in dem Kj. abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (s. § 4 Anm. 571 ff. und § 11 Anm. 105 ff. zum sog. Abflussprinzip). Ein Vergleich des BV unterbleibt in diesem Fall; erforderlich ist aber, dass für eine Überschussrechnung ausreichende Aufzeichnungen geführt werden, sonst wird der Gewinn nach § 4 Abs. 1 geschätzt (s. Anm. 13 ff.).

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei den Einkünften aus LuF und Gewerbetrieb (Reedereien).

► *Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft* nach Durchschnittssätzen gem. § 13a. Systematisch vergleichbare Gewinnermittlungsmethoden waren bis Ende des Wj. 1964/65 nach der VOL und bis Ende des Wj. 1972/73 nach dem GDL zugelassen (s. § 13a Anm. 2).

► *Gewinnermittlung bei Handelsschiffen* im internationalen Verkehr erstmals für Wj., die vor dem 1.1.1999 geendet haben (sog. Tonnagebesteuerung nach § 5a).

Einstweilen frei.

2–3

B. Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten

I. Überblick

4

Die vier Gewinnermittlungsarten (s. Anm. 1) lassen sich auch nach ihrem Geltungsbereich voneinander abgrenzen.

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1:

- für nach § 141 AO buchführungspflichtige Land- und Forstwirte;
- für freiwillig buchführende Land- und Forstwirte, die nach § 13a Abs. 2 anstelle der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich beantragen (s. § 13a Anm. 1 ff.);
- für nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende, die weder freiwillig Bücher führen noch die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gewählt haben, durch Schätzung (s. § 4 Anm. 524);
- nach § 141 AO buchführungspflichtige Gewerbetreibende fallen wie freiwillig buchführende Gewerbetreibende nicht unter § 4 Abs. 1, sondern seit dem StNG 1954 v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) unter § 5 (BTDrucks. 481/1953, 77);
- für nicht nach inländ. Recht buchführungspflichtige unbeschränkt estpfl. Gewerbetreibende ohne inländ. BS, soweit es für Zwecke des ProgrVorb. von Bedeutung ist (BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57, betr.

schweizerische Kollektivgesellschaft; BFH v. 22.5.1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94, betr. österr. Personenhandelsgesellschaft; BFH v. 1.10.1992 – I B 42/92, I B 43/92, BFH/NV 1993, 156, betr. Beteiligung an österreichischen GmbH & Co. KG; s. auch § 5 Anm. 90);

– für freiwillig buchführende selbständig Tätige.

Selbständig (insbes. freiberuflich) Tätige sind nach § 141 AO von der Buchführungspflicht ausgenommen (s. auch § 18 Anm. 31). Nach dem Wortlaut des § 161 RAO konnten selbständig Tätige bis zum VZ 1976 buchführungspflichtig sein, wenn die Umsatz- oder Vermögensgrenze überschritten wurde; für Angehörige der freien Berufe galten jedoch Erleichterungen nach § 161 Abs. 2 RAO, so dass der Gewinn auch damals durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden konnte (s. Anm. 7). Zur Schätzung nach § 4 Abs. 1 s. Anm. 12–17.

Betriebsvermögensvergleich nach § 5:

– für nach Handelsrecht oder § 141 AO buchführungspflichtige Gewerbetreibende;

– für freiwillig buchführende Gewerbetreibende.

Zur Schätzung bei nicht ordnungsmäßiger Buchführung s. § 5 Anm. 145.

Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3:

– für Land- und Forstwirte, die weder buchführungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen noch unter die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 fallen (s. § 13a Anm. 15);

– für Land- und Forstwirte, die weder buchführungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen, jedoch unter die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 fallen, wenn sie nach § 13a Abs. 2 beantragen, anstelle der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln (s. § 13a Anm. 32ff.);

– für nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende, die auch freiwillig keine Bücher führen;

– für nicht buchführungspflichtige selbständig Tätige, die auch freiwillig keine Bücher führen (s. Anm. 7).

Voraussetzung ist aber stets, dass ausreichende Aufzeichnungen für eine Einnahmenüberschussrechnung geführt werden; sonst Schätzung nach § 4 Abs. 1 (s. Anm. 13 und 17), für Land- und Forstwirte kann auch Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen erforderlich sein, wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 vorliegen (s. § 13a Anm. 15 ff.).

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb (Reedereien): Tonnagebesteuerung nach § 5a und Durchschnittssatzgewinnermittlung nach § 13a sind uE als Varianten einer gemeinsamen vierten Gewinnermittlungsart, der pauschalierter Gewinnermittlung, zuzuordnen. Dies wäre etwa für die Frage von praktischer Bedeutung, ob die von der Rspr. zu § 13a entwickelten Grundsätze auch auf die Tonnagebesteuerung anwendbar sind.

► *Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft* nach Durchschnittssätzen gem. § 13a

– für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, die auch freiwillig keine Bücher führen und die die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 erfüllen;

– für freiwillig buchführende Land- und Forstwirte, die nicht die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 beantragt haben (s. § 13a Abs. 2);

- für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, die weder freiwillig Bücher führen noch beantragt haben, ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln (s. § 13a Abs. 2).
- ▶ *Gewinnermittlung bei Handelsschiffen* im internationalen Verkehr nach § 5a (sog. Tonnagebesteuerung) bei einem Gewerbebetrieb mit inländ. Geschäftsleitung für den Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt (zum Geltungsbereich s. § 5a Anm. 10).

II. Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten bei den einzelnen Einkunftsarten

1. Land- und Forstwirte (§ 13)

5

Für Land- und Forstwirte kommen drei Gewinnermittlungsarten in Betracht. Die Voraussetzungen ergeben sich aus unterschiedlichen Gesetzen und sind nur unzureichend aufeinander abgestimmt; zT ist die Gewinnermittlung auch von Wahlrechten des Stpfl. oder Mitteilungen des FA abhängig (s. auch Anm. 30 und § 4 Anm. 549 sowie § 13a Anm. 32 ff.).

Zur Abgrenzung der Gewinnermittlungsarten bei den Einkünften aus LuF ausführl. auch KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rz. 1 ff. (10/2017).

Buchführungspflichtige Land- und Forstwirte:

▶ *mit ordnungsmäßiger Buchführung*: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1; wegen § 5 Abs. 1 Satz 1 („bei Gewerbetreibenden“) kommt eine Gewinnermittlung nach § 5 selbst dann nicht in Betracht, wenn der Landwirt in das Handelsregister eingetragen ist oder die LuF in der Rechtsform einer Personhandelsgesellschaft betrieben wird (§ 3 Abs. 2 HGB; § 140 AO; s. auch WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, § 1 Rz. 5). Die Gewinnermittlungsart wird durch die Handelsregister-Eintragung ebenso wenig geändert wie die Einkunftsart (dazu KANZLER in PRINZ/KANZLER, Hdb. Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 2452). Mit der Einf. des § 3 Abs. 2 HGB durch das Gesetz über die Kaufmannseigenschaft von Land- und Forstwirten v. 13.5.1976 (BGBl. I 1976, 1197) sollte zwar vorrangig die Kooperation in der LuF gefördert und erleichtert werden (BTDrucks. 7/3918, 6); der Gesetzgeber hatte aber zugleich auch die Ausdehnung der Kaufmannseigenschaft auf den einzelunternehmerisch tätigen Landwirt im Hauptbetrieb beabsichtigt (BTDrucks. 7/3918, 8; zur Entstehung des § 3 Abs. 2 HGB auch E. VON OLSHAUSEN, ZHR 141 [1977], 93; KORNBUM, Vom Bauern zum Kaufmann, 1993, 193, 207). Die Regelung über den land- und forstw. Kannkaufmann wurde durch das Handelsrechtsreformgesetz (HRefG v. 22.6.1998, BGBl. I 1999, 1474) nicht geändert (BÜLOW/ARTZ, JuS 1998, 680); s. auch Anm. 30.

▶ *ohne ordnungsmäßige Buchführung* (sog. Schätzungslandwirte): Schätzung nach § 4 Abs. 1.

Der Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung ist auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 maßgebend; das ergibt sich aus § 141 Abs. 1 Satz 2 AO, der auf § 238 HGB verweist, nach dessen Abs. 1 Satz 1 der Kaufmann ua. verpflichtet ist, die Lage seines Vermögens nach den GoB ersichtlich zu machen (s. auch BFH v. 24.2.1994 – IV R 103/92, BFH/NV 1994, 779, betr. Gartenbaubetrieb, und R 4.1 Abs. 5 EStR); zur ordnungsmäßigen Buchführung s. auch § 5 Anm. 252 ff.

Freiwillig buchführende Land- und Forstwirte sind solche, die den Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 unterliegen oder diese nicht erfüllen. Als Reaktion auf die Kritik an § 13a (s. KANZLER, DStZ 1999, 682, mwN) wurde durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) eine grundlegende Neufassung des § 13a geschaffen, mit der die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen „zielgenauer ausgestaltet und vereinfacht“ werden soll (krit. dazu HILLER, Inf. 1999, 449 und 487; KANZLER, DStZ 1999, 682). Zu Problemen des Übergangs auf diese Fassung s. HILLER, Inf. 1999, 487; KANZLER, DStZ 1999, 682 (686). Schließlich wurde § 13a durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) abermals grundlegend neu gefasst. Damit sollten die wesentlichen Mängel des seit dem Wj. 1999/2000 geltenden § 13a aF beseitigt, der Kritik des Bundesrechnungshofs (BRH) Rechnung getragen (s. Bericht nach § 99 BHO zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei land- und forstw. Einkünften [§ 13a Einkommensteuergesetz] v. 17.1.2012, BTDrucks. 17/8428; s. auch Bemerkungen des BRH 1995 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, BTDrucks 13/2600, 106) und die Vorschrift „noch zielgenauer ausgestaltet und weiter vereinfacht werden“ (BTDrucks. 18/3017, 45). Zur erstmaligen Anwendung der Neuregelung im Wj. 2015 bzw. Wj. 2015/16 s. § 13a Anm. 2.

► Die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Satz 1 sind erfüllt, wenn

- der Betriebsinhaber nicht buchführungspflichtig ist (Nr. 1; s. § 13a Anm. 17);
- die selbstbewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung am 15. Mai des Wj. 20 ha nicht überschreitet (Nr. 2; s. § 13a Anm. 18);
- die Tierbestände insgesamt 50 VE nicht übersteigen (Nr. 3; s. § 13a Anm. 19);
- die selbst bewirtschafteten Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung 50 ha nicht überschreiten (Nr. 4; s. § 13a Anm. 20);
- die selbstbewirtschafteten Flächen der Sondernutzungen die in einer Anlage 1a zum EStG genannten Grenzen nicht überschreiten (Nr. 5; s. § 13a Anm. 21).

► Bei Wegfall einer der Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 Nr. 2–5 ist eine andere Gewinnermittlung erst geboten, wenn dem Stpfl. dieser Umstand mitgeteilt worden ist (§ 13a Abs. 1 Satz 2 Alt. 2).

Nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte ohne freiwillige Buchführung können den Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 unterliegen oder diese nicht erfüllen (s.o.). Fallen sie weder unter § 13a noch als Buchführungspflichtige unter § 4 Abs. 1, so ermitteln sie ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3, können nach Auffassung des BFH aber nicht dazu gezwungen werden (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346, betr. Zwangsgeldfestsetzung; aA § 4 Anm. 524; KANZLER, FR 1993, 762, mit dem Vorschlag, das Wahlrecht im Wege der Auslegung in eine Wahlpflicht umzuinterpretieren).

Landwirtschaftliche Personengesellschaften ermitteln ihren Gewinn wie der land- und forstw. Einzelunternehmer, entweder nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3; auch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist möglich. Daran ändert auch die zulässige Eintragung in das Handelsregister nichts (s.o. „Buchführungspflichtige Land- und Forstwirte“). Im Bereich des SonderBV gilt die Gewinnermittlungsart, der auch die PersGes. unterliegt. Ermittelt die PersGes. ihren Gewinn allerdings nach Durchschnittssätzen, dann ist bei der Behandlung der nach § 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zuzurechnenden Vergütungen zu differenzieren: Tätigkeitsvergütungen und Nutzungsentgelte, die den Bereich der

Sondergewinne nach § 13a Abs. 6 Nr. 1 und 3 betreffen, sind in der Gewinnermittlungsart zu erfassen, die auch für diese Sondergewinne gilt, also nach § 4 Abs. 3 oder ausnahmsweise nach § 4 Abs. 1 und nach § 13a Abs. 6 Satz 2 zwingend durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3. Tätigkeitsvergütungen, die den Grundbetragsbereich betreffen, führen weder zum Ansatz eines Werts der Arbeitsleistung noch zum Abzug von BA; hier wird allenfalls die Gewinnverteilung beeinflusst. Pacht- und Schuldzinsen sind hingegen vom Grundbetrag nach den Grundsätzen des § 11 abzusetzen (§ 13a Abs. 3 Satz 2), so dass insoweit auch eine Hinzurechnung nach Zuflussgesichtspunkten beim Gesellschafter erfolgt.

2. Gewerbetreibende (§ 15)

6

Buchführungspflichtige Gewerbetreibende: Gesetzliche Buchführungspflichten (§ 5) können sich aus dem StRecht (§ 141 AO) oder aus anderen Gesetzen (§ 140 AO) ergeben. Als andere Gesetze kommen vor allem das HGB (§ 238 HGB), das GmbHG (§ 13 Abs. 3 GmbHG) und das AktG (§ 3 AktG iVm. § 6 HGB) in Betracht. „Andere Gesetze“ iSd. § 140 AO können schließlich auch ausländische Rechtsnormen sein (BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, DStR 2019, 876 betr. Buchführungspflicht einer liechtensteinischen Immobilien-KapGes. (kritische Anm. U. PRINZ in PRINZ/KANZLER, Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 3. Aufl. 2018, Rz. 32 [5/2019]).

Zur Buchführungspflicht nach § 140 AO s. § 5 Anm. 213 und zur Buchführungspflicht nach § 141 AO s. etwa BRIESEMEISTER in PRINZ/KANZLER, Hdb. Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 31 ff.; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rz. 1 ff. (10/2015); KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 21 Rz. 72 ff. (10/2017).

Gewinnermittlung buchführungspflichtiger Gewerbetreibender

- mit ordnungsmäßiger Buchführung: Gewinnermittlung nach § 5;
- ohne ordnungsmäßige Buchführung: Schätzung nach § 5, nicht nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3.

RFH v. 1.2.1933, RStBl. 1933, 576; BFH v. 6.5.1986 – VIII R 110/83, BFH/NV 1986, 722; BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536, betr. Gewinnsschätzung eines Kokainhändlers; s. auch BFH v. 29.10.1981 – IV R 79/77, juris; FG Münster v. 21.7.1967 – VII 785/66 E, EFG 1968, 135, rkr.; R 4.1 Abs. 2 Satz 3 EStR.

Zur ordnungsmäßigen Buchführung s. § 5 Anm. 252 ff.

Freiwillig buchführende Gewerbetreibende:

- mit ordnungsmäßiger Buchführung: Gewinnermittlung nach § 5;
- mit nicht ordnungsmäßiger Buchführung: Schätzung nach § 5 (str., wenn die Aufzeichnungen zu einer Überschussrechnung ausreichen, s. Anm. 14–16);

zur ordnungsmäßigen Buchführung s. § 5 Anm. 252 ff.

Nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende:

- mit ordnungsmäßigen Aufzeichnungen der BE und BA: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3;
- mit nicht ordnungsmäßigen Aufzeichnungen der BE und BA: wenn möglich Ergänzungsschätzung nach § 4 Abs. 3 (BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504); sonst Vollschätzung nach § 4 Abs. 1 (s. BFH v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802; s. Anm. 17 und § 4 Anm. 524, betr. Akzessorietät der Schätzung zur Gewinnermittlungsart).

Gewerbliche Personengesellschaften ermitteln ihren Gewinn wie der Einzelgewerbetreibende (s.o.) nach § 5, als ausländ. PersGes. ohne BS oder stV im Inland jedenfalls nach § 4 Abs. 1 (BFH v. 9.8.1989 – I B 118/88, BStBl. II 1990, 175; BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57) oder als nichtbuchführungspflichtige PersGes. nach § 4 Abs. 3 (BFH v. 12.11.1992 – IV R 105/90, BFH/NV 1993, 315).

Dies gilt auch für besondere Kooperationsformen, sofern sie stl. Mitunternehmenschaften sind, wie etwa die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung – EWIV – (s. zB GANSKE, DB 1985, Beilage Nr. 20, 10) oder die Partenreederei (s.u.). Die gewerblich tätige BGB-Gesellschaft, zB eine Grundstückshandel betreibende GbR, ist buchführungs- und bilanzierungspflichtig nach § 5 und § 140 AO, wenn sie selbst die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 oder § 2 HGB erfüllt. Zweifelhaft, uE aber abzulehnen ist die Frage, ob die nichtkaufmännische BGB-Gesellschaft aufgrund der Buchführungspflicht ihrer Gesellschafter (zB GmbH) ihrerseits buchführungs- und bilanzierungspflichtig wird (BFH v. 2.6.1998 – VIII B 58/97, BFH/NV 1999, 31).

Im Bereich des Sonderbetriebsvermögens gilt die Gewinnermittlungsart, der auch die PersGes. unterliegt. Für den Gesellschafter der buchführungspflichtigen PersGes. bedeutet dies, dass er ebenfalls bilanzierungspflichtig ist (sog. korrespondierende Bilanzierung bzw. additive Gewinnermittlung); s. auch § 15 Anm. 523 und 757.

Grundlegend: BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797: Danach besteht für eine KG hinsichtlich ihres Gesamthandsvermögens handels- und strechtl. Buchführungspflicht (§§ 6 Abs. 1, 238 HGB; § 140 AO) und hinsichtlich des SonderBV der Gesellschafter Buchführungspflicht aus § 141 AO; die dort aufgeführten Buchführungsgrenzen sind auf das gesamte Vermögen der Mitunternehmenschaft anzuwenden. Dementsprechend obliegt die Buchführungspflicht für SonderBV nicht dem einzelnen Gesellschafter, sondern der Personenhandelsgesellschaft (BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; s. auch BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958, betr. Ausübung des Bilanzierungswahlrechts nach § 6b in der Sonderbilanz; BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745, betr. Veräußerung einer Kommanditbeteiligung für 1 DM; BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246, betr. SonderBA des Erwerbers einer Kommanditbeteiligung mit negativem Kapitalkonto; BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219, betr. Verlustzuweisungsgesellschaft; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180, betr. Ausscheiden eines Gesellschafters; BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BFHE 184, 571, betr. Passivierung von Pensionsansprüchen; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741, betr. Bau auf Ehegattengrundstück.

GLA FinVerw., BMF AEAO zu § 141 Rz. 1 und die hM im Schrifttum, s. etwa (jeweils mwN): BRIESEMEISTER in PRINZ/KANZLER, Hdb. Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 42; SEILER in KSM, § 4 Rz. B 166 Fn. 273 (10/2012); DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 Rz. F 29 (8/2016); SCHÖN, DStR 1993, 185 (193), beide allerdings zT differenzierend, so: keine Buchführungspflicht der Gesellschaft für Sonderbereiche; REGNIER, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaften, 1990, 49 f.; RAUPACH, DStZ 1992, 692 (697); WACKER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 15 Rz. 403 ff., 475 und 507 ff. (Buchführungspflicht der Mitunternehmer); J. LANG, FS Schmidt, 1993, 292 (303); GOSCH, DStZ 1994, 193 (195 f.), betr. Pensionszusage an Gesellschafter; GROH, StuW 1995, 383; BERTEL in BERTEL ua., Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 2003, 137: mangels Maßgeblichkeit aber Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1; aA KNOBBE-KEUK, StuW 1974, 1 (33 f.); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unterneh-

mensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 439, wonach der Begriff „beziehen“ in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auf § 11 Abs. 1 hinweist; ähnlich PAUS, FR 1999, 121 (122); R. THIEL, StuW 1984, 104; KRUSE in DSStJG 2 (1979), 55, wonach auf die Buchführungspflicht des Gesellschafters abzustellen ist; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rz. 3a mwN (10/2015); krit. auch HÜTTEMANN in DSStJG 35 (2011), 291 (303 f.).

Grundsatzvermutung abgestimmter Bilanzierung: Grundsätzlich wird vermutet, dass die Sonderbilanz mit dem Mitunternehmer abgestimmt ist; diese Vermutung gilt nicht bei einem ausgeschiedenen Gesellschafter (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418). Hat ein Mitunternehmer die Vermutung seines Mitwirkens an der Aufstellung der Sonderbilanz allerdings widerlegt oder greift die Vermutung nicht ein, ist die von der Mitunternehmerschaft aufgestellte Sonderbilanz keine Bilanz, die das Änderungsverbot des § 4 Abs. 2 Satz 2 auslöst (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418). Danach hat die Gesellschaft die für einen Gesellschafter gebildete Sonderbilanz im Moment seines Ausscheidens aus der Gesellschaft zwar aufzulösen, weil er nicht mehr Mitunternehmer und daher nicht mehr an ihrem BV beteiligt ist. Dies gilt aber wegen § 15 Abs. 1 Satz 2 nicht für die dort angesprochenen nachträglichen Einkünfte, die auch dann noch zu den Sondervergütungen iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gehören, wenn der Begünstigte nicht mehr Gesellschafter der die Bezüge gewährenden Gesellschaft ist (BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624, mit Anm. KANZLER, FR 2014, 936).

Sonderfall der buchführungspflichtigen Reeder mit Handelsschiffen im internationalen Verkehr: Wahlrecht auf pauschale Gewinnermittlung für einen Mindestzeitraum von zehn Jahren anstelle des BV-Vergleichs (sog. Tonnagebesteuerung nach § 5a).

Als Personenhandelsgesellschaften sind Reedereien buchführungspflichtig und ermitteln ihren Gewinn daher nach § 5. Hiervon geht auch § 5a aus. Allerdings gilt dies nicht ohne Weiteres für die Partenreederei. Ausgehend von § 502 Abs. 2 HGB wird im handelsrechtl. Schrifttum auch die Auffassung vertreten, dass die Partenreederei nicht buchführungspflichtig sei und ihren Gewinn daher auch durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln könne.

ULRICH, DB 1965, 1295; RUHWEDEL, Die Partenreederei, 1973, 273; RABE, Seehandelsrecht, 5. Aufl. 2018, § 502 Rz. 2; BOTE, Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. I, 2. Aufl. 2004, § 90 Rz. 70, der darauf verweist, dass die stl. Vergünstigungen eine Bilanzierung nahelegen; aA KAEMPFER, MDR 1982, 975; K. SCHMIDT, Die Partenreederei als Handelsgesellschaft, 1995, 50 f. Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart beim Übergang zur Tonnagebesteuerung und zur Einnahmenüberschussrechnung für den Sonderbetriebsbereich während der Durchschnittsbesteuerung s. Anm. 80 „Übergang zur Tonnagebesteuerung“.

In- und ausländische Kapitalgesellschaften: Die Buchführungspflicht inländ. KapGes. beruht auf den handels- und gesellschaftsrechtl. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die nach § 140 AO die Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 bestimmen (s. §§ 238 ff., 264 ff., 290 ff. HGB; §§ 91, 270, 286 AktG; § 41 GmbHG; § 33 GenG, sowie § 13 PublG). Die §§ 238 ff. HGB gelten auch für inländ. Zweigniederlassungen ausländ. KapGes. (§§ 13d–13g HGB). Inländische BS ausländ. KapGes. haben ihren Gewinn jedenfalls nach § 141 AO iVm. § 4 Abs. 1 zu ermitteln. Ob die ausländ. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten „andere Gesetze als Steuergesetze“ iSd. § 140 AO sein können, ist str. (s. nur DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 7 mwN [10/2012]) und wird vom BFH in stRspr. offengelassen (seit BFH v. 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238; zuletzt BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456, Rz. 59 mwN).

Unseres Erachtens werden die nach ausländ. Vorschriften begründeten Buchführungspflichten durch § 140 AO nicht in stl. Pflichten überführt (so schon RFH v. 6.6.1934 – IV A 42/34, RStBl. I 1934, 823, wonach die „hier genannten ‚anderen Gesetze‘... aber nur deutsche Gesetze, nicht ausländische Gesetze sein“ können (s. auch § 5 Anm. 214 mwN; glA BRIESEMEISTER in PRINZ/KANZLER, Hdb. Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 32 mwN; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 138 [3/2018] mwN; aA die FinVerw: R 4.1 Abs. 4 Satz 2 EStR; BMF v. 16.5.2011 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530, Rz. 3; BMF v. 31.1.2013 – IV A 3 - S 0062/08/10007 - 15, BStBl. I 2013, 188; OFD NRW v. 5.9.2017 – S 1300 - 2010/0007 - St 122, DB 2017, 2384; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 7 [10/2012]; DRÜEN, ISR 2014, 267; MATHIAK in KSM, § 5 Rz. A 219 [1/1987]; SCHUMANN/ARNOLD, DStZ 2011, 229).

Da die englische *private limited company* (Ltd.) mit Sitz im Inland nicht nach deutschem Recht buchführungspflichtig ist, ermittelt sie den Gewinn nach § 4 Abs. 1 (WACHTER, FR 2006, 393, mwN; NÖCKER in B/B, § 4 Rz. 86 [9/2016]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rz. 7 mwN [10/2012]). Dies dürfte auch für die kapitalgesellschaftlich strukturierte *Limited Liability Partnership* (LLP) mit Sitz in Deutschland gelten (zu den verschiedenen Erscheinungsformen der englischen LLP s. SCHNITTKER, Gesellschafts- und steuerrechtliche Behandlung einer englischen Limited Liability Partnership, 2007, 125 ff., 200 f.). Zur LLP mit freiberuflichen Einkünften s. Anm. 7.

7 3. Selbständig Tätige (§ 18)

Keine Buchführungspflicht: Selbständig Tätige sind seit 1977 nicht mehr buchführungspflichtig, da sie in § 141 AO nicht aufgeführt sind. Gleichwohl können Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen bestehen (s. § 4 Anm. 522 f. mwN). Für selbständig Tätige gibt es daher nur die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung und BV-Vergleich aufgrund freiwilliger Buchführung.

Eine Buchführung, zu der der Stpfl. nach anderen Vorschriften als den Steuergesetzen verpflichtet ist, hat er uE nach § 140 AO auch der Besteuerung zugrunde zu legen. Dies gilt insbes. für die sozialrechtl. Verpflichtung zu kaufmännischer Buchführung und Bilanzierung der Betreiber von Pflegeeinrichtungen aufgrund der nach den Vorschriften des SGB XI erlassenen Pflege-BuchführungsVO (PBV) v. 22.11.1995 (BGBl. I 1995, 1528, zuletzt geändert durch Art. 1 Abs. 3 der Zweiten Verordnung zur Änderung von Rechnungslegungsverordnungen v. 27.12.2016 (BGBl. I 2016, 3076), der auch freiberuflich tätige Stpfl. oder PersGes. unterliegen. Allerdings sind kleinere Pflegedienste (zB mit bis zu sechs Vollzeitkräften) von der Pflicht zur Rechnungslegung ausgenommen (§ 9 PBV). Da schon bei sechs Mitarbeitern zweifelhaft sein kann, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden (zB BFH v. 5.6.1997 – IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681), kann die Buchführungspflicht kaum den kleinen Einzelbetrieb treffen, wohl aber PersGes., die entsprechend tätig werden (zur PBV im Einzelnen EICKSTÄDT, DB 1998, 2429).

Wahlrecht auf Betriebsvermögensvergleich: Nach stRspr. besteht ein Wahlrecht, den Gewinn aus selbständiger Arbeit durch BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1 zu ermitteln, das nur zu Beginn eines Gewinnermittlungszeitraums durch Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und Einrichtung einer ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung ausgeübt werden kann (ausführl. § 4 Anm. 549 ff. mwN).

Bis zum VZ 1975 konnten selbständig Tätige allerdings nach dem Wortlaut des § 161 RAO buchführungspflichtig sein, wenn die Umsatz- oder Vermögensgrenze überschritten wurde. Da die FinVerw. jedoch für Angehörige der freien Berufe nach § 161 Abs. 2 RAO Erleichterungen zugelassen hatte, konnte der Gewinn in diesen Fällen auch dann durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden, wenn die Buchführungsgrenzen überschritten waren (Abschn. 142 Abs. 1 Nr. 3 EStR 1975; s. auch § 18 Anm. 29). Für die nicht freiberuflich selbständig Tätigen galten die Buchführungsgrenzen des § 161 RAO jedoch weiterhin.

Selbständig Tätige mit

- ▶ *ordnungsmäßigen Aufzeichnungen* der BE und BA: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3;
- ▶ *nicht ordnungsmäßigen Aufzeichnungen* der BE und BA: wenn möglich, Ergänzungsschätzung nach § 4 Abs. 3; sonst uU Vollschätzung nach § 4 Abs. 1 (s. Anm. 14 ff.).

Freiwillig buchführende selbständig Tätige:

- ▶ *mit ordnungsmäßiger Buchführung*: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 (BFH v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188; BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, betr. Vorauszahlung für Bauvorhaben);
- ▶ *ohne ordnungsmäßige Buchführung*: Schätzung nach § 4 Abs. 1 (str., wenn die Aufzeichnungen zu einer Überschussrechnung ausreichen, s. Anm. 14–16);

Der Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung ist auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 maßgebend (s. Anm. 5); zur ordnungsmäßigen Buchführung s. § 5 Anm. 252 ff.

Freiberufliche Personengesellschaften ermitteln ihren Gewinn wie der einzelne, selbständig tätige Freiberufler (s.o.) idR nach § 4 Abs. 3; das Wahlrecht, den Gewinn durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zu ermitteln, müssen alle Mitunternehmer einheitlich durch Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und Einrichtung einer Buchführung ausüben (s. § 4 Anm. 550). Dieses Wahlrecht steht auch der Partnerschaftsgesellschaft zu, die weder zur Aufstellung einer Bilanz noch zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet ist (SALGER, Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. I, 5. Aufl. 2019, § 36 Rz. 14; KLAAS, Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Abfassung von Sozietätsverträgen, 1993, Rn. 65 ff.). Für den Bereich des SonderBV gilt die Gewinnermittlungsart, der auch die PersGes. unterliegt. Für den Gesellschafter der freiwillig buchführenden Sozietät bedeutet dies, dass er nach dem Grundsatz korrespondierender Bilanzierung (s. Anm. 6) konsequenterweise bilanzierungspflichtig wird. Das Gewinnermittlungswahlrecht steht uE auch der personengesellschaftlich strukturierten *Limited Liability Partnership* mit Sitz in Deutschland (LLP) zu, soweit die Partner auch freiberufliche Einkünfte erzielen (§§ 15 Abs. 3 Nr. 1 und 18 Abs. 1). Für die deutsche BS einer freiberuflich tätigen britischen LLP ist der Gewinn daher grds. durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln (BERNÜTZ/KÜPPERS, IStR 2011, 587; HALLERBACH in PRINZ/KANZLER, Hdb. Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 2411 ff. mwN; s. auch § 4 Anm. 8; zur LLP, deren Partner gewerbliche Einkünfte erzielen, s. Anm. 6 aE).

8 4. Steuerpflichtige mit bestimmten privaten Einkünften (§§ 17, 23 Abs. 4, 24 Nr. 2 und § 21 UmwStG)

In den Sonderfällen der §§ 17, 20 Abs. 2, 23 Abs. 3 und § 24 Nr. 2 stellt sich die Frage, ob eine der betrieblichen Gewinnermittlungsarten auf die entstehenden Geschäftsvorfälle anzuwenden ist.

Die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Beteiligungen im Privatvermögen (§ 17) unterliegt der Sonderregelung des § 17 Abs. 2 Satz 1. Obwohl der Veräußerungsgewinn den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen ist, handelt es sich um eine „Gewinnermittlungsvorschrift eigener Art“ (BFH v. 17.10.1957 – IV 64/57 U, BStBl. III 1957, 443), die weder die Voraussetzungen des BV-Vergleichs nach § 4 Abs. 1 erfüllt (BFH v. 7.3.1974 – VIII R 118/73, BStBl. II 1974, 567) noch dem Zuflussprinzip unterliegt (BFH v. 3.6.1993 – VIII R 81/91, BStBl. II 1994, 162). Es handelt sich um eine stichtagsbezogene und keine laufende Gewinnermittlung (BFH v. 3.6.1993 – VIII R 23/92, BFH/NV 1994, 459 [460]; BFH v. 7.3.1995 – VIII R 29/93, BStBl. II 1995, 693). Die Rspr. lehnt die unmittelbare Anwendung der §§ 4 Abs. 1, 5 ab, weil es sich nicht um einen laufenden betrieblichen Gewinn handelt, und daher an den BV-Vergleich geknüpfte Vergünstigungen, wie zB die Anwendung des § 6b, zu versagen sind (BFH v. 7.3.1974 – VIII R 118/73, BStBl. II 1974, 567; ebenso BFH v. 19.3.1981 – IV R 167/80, BStBl. II 1981, 527, betr. Veräußerung einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 UmwStG). Daher errechnet sich der Veräußerungsgewinn/-verlust unter analoger Anwendung der GoB „in dem von § 17 Abs. 2“ gesteckten Rahmen nach den Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 Abs. 1, 5. Maßgebend für die Realisierung ist der Zeitpunkt, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach handelsrechtl. GoB ein Gewinn oder Verlust verwirklicht wäre.

Vgl. BFH v. 2.10.1984 – VIII R 20/84, BStBl. II 1985, 428 (429); BFH v. 7.7.1992 – VIII R 56/88, BFH/NV 1993, 25 (27); BFH v. 27.10.1992 – VIII R 87/89, BStBl. II 1993, 340 (341); BFH v. 10.12.1993 – VIII B 135/91, BFH/NV 1994, 707; BFH v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648, mwN zur inhaltlich gleichlautenden Auslegung von § 16 und § 17; BFH v. 29.6.1995 – VIII R 69/93, BStBl. II 1995, 725. Allerdings richtet sich die Besteuerung bei Wahl der Zuflussbesteuerung (entsprechend R 140 Abs. 7 iVm. R 139 Abs. 11 EStR 2001) nach dem im Zeitpunkt des Zuflusses geltenden Recht: BFH v. 18.11.2014 – IX R 4/14, BStBl. II 2015, 526 gegen BMF v. 3.8.2004 – IV A 6-S 2244-16/04, BStBl. I 2004, 1187; s. ferner § 17 Anm. 162 mwN.

Der Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 3) wird nicht durch eine der (betrieblichen) Gewinnermittlungsarten ermittelt (BFH v. 2.4.1974 – VIII R 76/69, BStBl. II 1974, 540), obwohl das Gesetz den Begriff „Gewinn“ verwendet; es gelten die Grundsätze für die Ermittlung von Überschusseinkünften, also auch das Zu- und Abflussprinzip (BFH v. 13.4.1962 – VI 194/61 U, BStBl. III 1962, 306; BFH v. 27.8.2008 – IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022; s. auch § 23 Anm. 271 ff. und 293 f. jeweils mwN). Die Gewinnermittlung erfolgt zeitpunktbezogen; aufgrund dieser einkunftsartbedingten Besonderheit sind Schuldzinsen nicht zu berücksichtigen, die nicht innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 angefallen sind (BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275). Bewertungsstichtag bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns ist der Tag des dinglichen Veräußerungsgeschäfts und nicht der Tag des Zuflusses des Veräußerungspreises (FG Düss. v. 7.7.2010 – 7 K 3879/08 E, EFG 2010, 1603, rkr.).

Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen (§ 20 Abs. 2), der ab 2009 zu den Einkünften

aus Kapitalvermögen gehört (§ 20 Abs. 2) und der Abgeltungsteuer unterliegt (§ 32d), ist nach § 20 Abs. 4 als „Gewinn“ zu ermitteln. Auch insoweit findet keine betriebliche Gewinnermittlung statt, sondern eine Einnahmenüberschussermittlung (s. § 20 Anm. 560 ff. mwN).

Steuerpflichtige mit nachträglichen Einkünften aus einer Gewinneinkunftsart (§ 24 Nr. 2): Nach der Rspr. des BFH dürfen stpfl. Einzelunternehmer mit nachträglichen Einkünften aus einer Gewinneinkunftsart iSd. § 24 Nr. 2 ihren Gewinn nicht durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, weil „die Pflicht und das Recht zur Buchführung und Bilanzierung“ nach HGB und AO im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe enden. Zur Bilanzierungspflicht von Mitunternehmern s.u.

BFH v. 22.2.1978 – I R 137/74, BStBl. II 1978, 430 (uE unter unzutreffender Verweisung auf BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124, eine Rückstellung für künftige BA ablehnend); BFH v. 26.3.1991 – VIII R 55/86, BFHE 166, 21, betr. Vorlagebeschluss zum Ausfall der Kaufpreisforderung nach Betriebsveräußerung; aA noch BFH v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936; FG Hamb. v. 15.12.1987, EFG 1988, 287, rkr.; offengelassen in BFH v. 24.10.1979 – VIII R 49/77, BStBl. II 1980, 186, betr. Wegfall einer Rückstellung bei Versicherungsvertreter; BFH v. 7.9.1989 – IV R 91/88, BStBl. II 1989, 975, betr. Milchaufgabevergütung; BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509, betr. Schuldzinsenabzug für Refinanzierungsdarlehen; Hess. FG v. 9.9.1998 – 9 K 585/96, EFG 1999, 16, rkr., Rev. unbegründet; BFH v. 24.9.1999 – XI R 41/98, nv.; aA Dörsch (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 157 f.), der für ein Wahlrecht eintritt; unentschieden BFH v. 11.2.1999 – XI S 14/98, BFH/NV 1999, 926, der die Ausübung eines etwa bestehenden Wahlrechts fordert, ansonsten aber von einem Wahlrechtsverzicht ausgeht. Siehe § 24 Anm. 88 mwN.

► *Einnahmenüberschussrechnung analog:* Danach ist auch bei freiwilliger Buchführung kein BV-Vergleich, sondern nur eine Einnahmenüberschussrechnung in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 zulässig (BFH v. 22.2.1978 – I R 137/74, BStBl. II 1978, 430; BFH v. 2.12.1997 – VIII R 42/96, BStBl. II 2008, 177; BFH v. 23.2.2012 – IV R 31/09, BFH/NV 2012, 1448; glA H 24.2 „Ermittlung der nachträglichen Einkünfte“ EStH). Es besteht uE kein Zwang zur Einnahmenüberschussrechnung (s. § 24 Anm. 88; glA Dörsch, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 157), denn aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 3 Satz 1 folgt bei fehlender Buchführungspflicht zwar das Recht, nicht aber die Pflicht, diese Art der Gewinnermittlung anzuwenden (s. auch BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346, betr. Zwangsgeldfestsetzung). Allerdings dürften sich viele Fälle, in denen das Problem früher diskutiert wurde (zB BFH v. 24.10.1979 – VIII R 49/77, BStBl. II 1980, 186), nunmehr nach den Grundsätzen der Entscheidung des Großen Senats durch eine rückwirkende Änderung des Veräußerungsgewinns lösen (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897). Wegen § 15 Abs. 1 Satz 2 gilt die Einnahmenüberschussrechnung allerdings nicht, soweit Pensionsansprüche eines Personengesellschafters korrespondierend in dessen Sonderbilanz auch nach dessen Ausscheiden fortzuführen sind (BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624).

► *Keine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:* Ein Landwirt, der bis zur Betriebsaufgabe seinen Gewinn nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ermittelt hat, kann diese Gewinnermittlungsart nicht auf nachträgliche Einkünfte anwenden, weil § 13a die tatsächliche Bewirtschaftung landwirtschaftlicher Nutzflächen voraussetzt (BFH v. 7.9.1989 – IV R 91/88, BStBl. II 1989, 975). Solche Einkünfte sind daher auch nicht durch Ansatz eines Grundbetrags abgegolten; das gilt etwa für die nach Betriebsaufgabe geleistete Produktionsaufgabenerente gem. §§ 13

Abs. 2 Nr. 3, 24 Nr. 2 (s. auch OFD Kiel v. 4.1.1990, StEK EStG § 13 Nr. 532). Es fehlt an einem Betrieb iSd. § 13a Abs. 1 Satz 1. Die Mitteilung über den Wegfall der Voraussetzungen ist uE entbehrlich, da § 13a Abs. 1 Satz 2 offenkundig von der Betriebsfortführung ausgeht.

Fortführung der Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften als Ausnahme: Die korrespondierende Bilanzierung von Pensionsansprüchen eines Personengesellschafters in dessen Sonderbilanz und der Gesamthandsbilanz ist auch nach Ausscheiden des Gesellschafters fortzuführen, weil § 15 Abs. 1 Satz 2 nach dem Ausscheiden geleistete Pensionszahlungen den während der Zugehörigkeit zur Gesellschaft bezogenen Sondervergütungen gleichstellt (BFH v. 6.3.2014 – IV R 14/11, BStBl. II 2014, 624, zust. KANZLER, FR 2014, 936; PRINZ, JbFfSt. 2015/16, 488).

Der beim Anteilstausch entstehende Gewinn oder Verlust (§ 21 Abs. 3 UmwStG) ist nach den allgemeinen stl. Regeln zu ermitteln, sofern sich aus § 21 UmwStG nichts anderes ergibt (s. etwa WERNER in HK-UmwStG, Heidelberg, u.a. 2014, § 21 UmwStG Rz. 105 mwN). Als Veräußerungspreis ist grds. der Wert anzusetzen, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ansetzt (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Bei einem grenzüberschreitenden Anteilstausch ist hingegen der gemeine Wert anzusetzen (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG), sofern nicht der Ansatz des Buchwerts oder eines Zwischenwerts beantragt wird (§ 21 Abs. 2 Satz 3). Diesem Veräußerungspreis sind die Buchwerte bzw. AK für die eingebrachten Anteile gegenüberzustellen und die Einbringungskosten abzuziehen (WERNER in HK-UmwStG, Heidelberg, u.a. 2014, § 21 UmwStG Rz. 106 mwN).

9–10 Einstweilen frei.

III. Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten bei Schätzung

Schrifttum: HEINLEIN, Gewinnsschätzung bei fehlenden Besteuerungsgrundlagen oder bei erklärten unangemessenen Ergebnissen durch das Finanzamt, StBp. 1976, 125; THOMA, Buchführung oder Gewinnsschätzung, in Bayerisches Landwirtschaftliches Jahrbuch, Jg. 58 (1981), 353; G. SÖFFING, Übergang zum Betriebsvermögensvergleich bei vorangegangener Gewinnsschätzung, FR 1983, 327; KASTEN, Untersuchungsergebnisse zur Gewinnsschätzung nach § 162 AO, Inf. 1984, 535; APITZ, Schätzungen im Rahmen einer Außenprüfung, DSrR 1985, 304; FREUDENBERG, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, Inf. 1987, 205; KEMPERMANN, Schätzungsbefugnis und Beweislast bei fehlerhafter Gewinnermittlung, FR 1992, 198; SCHMIDT-LIEBIG, Neuere Rechtsprechung des BFH zum Schätzungsrecht, StBp. 1993, 10; MIKOLASCHEK, BFH – Formeller Bilanzzusammenhang bei griffweiser Schätzung in der Schlußbilanz, WiB 1994, 398; SCHMIDT-LIEBIG, Tatsächliche Verständigung über Schätzungsgrundlagen, DSrZ 1996, 643; SEER, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil. Köln 1996; KANZLER, Von der Schätzung als vierte Gewinnermittlungsart für Landwirte, FR 2001, 907; WÜLLENKEMPER, Schätzung wegen nicht ordnungsmäßiger Kassenbuchführung, EFG 2008, 12; LOHR, Schätzungen im Steuer- und Steuerstrafrecht, in HASSEMER/KEMPF/MOCCIA (Hrsg.), In dubio pro libertate, FS Klaus Volk, München 2009, 323; BRINKMANN, Schätzungen im Steuerrecht, Berlin, 2. Aufl. 2012; BRINKMANN, Der sogenannte Sicherheitszuschlag, StBp. 2014, 29.

11 1. Grundlagen der Gewinnsschätzung

Der Begriff der Gewinnsschätzung findet sich im EStG nur an einer Stelle, in § 34e Abs. 1 Satz 1, der die StErmäßigung auf den Gewinn land- und forstw. Betriebe bei Gewinnsschätzung seit 1992 (bis 2000) ausschließt.

Rechtsgrundlagen der Schätzung sind die §§ 158, 162 AO. Eine formell nicht ordnungsgemäße Buchführung oder mangelhafte bzw. unterlassene Aufzeichnungen berechtigen idR zur Gewinnschätzung. Ziel der Gewinnschätzung ist die wirklichkeitsnahe Ermittlung der Besteuerungsgrundlage „Gewinn“, der bei ordnungsmäßiger Buchführung wahrscheinlich ausgewiesen worden wäre. Daraus folgt, dass die Schätzung nach der für den Betrieb des Stpfl. maßgebenden Gewinnermittlungsart vorzunehmen ist (s. aber Anm. 13).

StRspr., s. etwa BFH v. 30.9.1980 – VIII R 201/78, BStBl. II 1981, 301; BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 28/90, BStBl. II 1992, 881; BFH v. 12.11.1992 – IV R 92/91, BStBl. II 1993, 366; BFH v. 12.11.1992 – IV R 105/90, BFH/NV 1993, 315; BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536, mwN; BFH v. 21.7.2009 – X R 28/06, BFH/NV 2009, 1979; s. auch BFH v. 12.10.1993 – VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174, zum Bilanzenzusammenhang bei Vollschätzung. Danach richten sich auch die anzuwendenden Schätzungsmethoden: BFH v. 8.11.1989 – X R 178/87, BStBl. II 1990, 268, mwN zu Vermögenszuwachsrechnung und Geldverkehrsrechnung.

Dies ist besonders bei Land- und Forstwirten, für die drei Gewinnermittlungsarten in Betracht kommen, aber auch für selbständig Tätige von Bedeutung. Die Grundsätze zur Gewinnschätzung (s. Anm. 12–17) gelten uE entsprechend, soweit auch bei einer pauschalen Gewinnermittlung bestimmte Teile des Gewinns nach allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln sind, zB die Sondergewinne nach § 13a Abs. 6 Nr. 1 und 2 oder Erträge, die nicht der sog. Tonnagebesteuerung nach § 5a unterliegen.

Aus der Akzessorität der Gewinnschätzung folgt, dass die Schätzung keine besondere Gewinnermittlungsart ist (KANZLER, FR 1998, 233 [238]; glA MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 11. Aufl. 2014, Rz. 70). Die Schätzung wird aber gelegentlich, insbes. im Hinblick auf den sog. Schätzungslandwirt in der LuF, so dargestellt (KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 1995, 228 einerseits und 265 andererseits). Daher kann dem Stpfl. für die Gewinnschätzung uE auch kein Wahlrecht zustehen.

Zu den unterschiedlichen Schätzungsmethoden ausführlich BRINKMANN, Schätzungen im Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, 265 ff.; SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rz. 52 ff. (10/2017); zu den besonderen Schätzungsverfahren in der LuF s. WIEGAND in FELS-MANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. C 353 ff. (9/2015); KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 28 Rz. 1 ff. (5/2016).

2. Gewinnschätzung Buchführungspflichtiger

12

Bei Buchführungspflichtigen mit nicht ordnungsmäßiger Buchführung ist der Gewinn zu schätzen (§ 162 AO). Eine formell nicht ordnungsgemäße (dh. den §§ 140–148 AO nicht entsprechende) Buchführung berechtigt idR zur Schätzung, wenn die formellen Mängel auf eine sachliche Unrichtigkeit der Buchführungsergebnisse schließen lassen (R 5.2 Abs. 2 Satz 1 EStR). Nach Auffassung der Fin-Verw. begründen materielle Mängel die Befugnis zu Hinzuschätzungen, wenn es sich um unbedeutende Vorgänge handelt; bei schwerwiegenden materiellen Mängeln ist eine Vollschätzung vorzunehmen (R 4.1 Abs. 2 Satz 3 und R 5.2 Abs. 2 Satz 3 EStR). Zum Bilanzenzusammenhang bei Schätzung s. § 4 Anm. 414 mwN.

Gewerbetreibende sind grds. nach § 5 zu schätzen (BFH v. 26.11.1964 – IV 147/64, StRK EStG [bis 1974] § 5 R. 547; BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536; R 4.1 Abs. 2 Satz 3 EStR); zu nichtbuchführungspflichtigen Kleingewerbetreibenden s. Anm. 13.

Land- und Forstwirte sind grds. nach § 4 Abs. 1 zu schätzen. Auch die sog. Richtsatzschätzung erfolgt auf der Grundlage eines BV-Vergleichs (BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504; BFH v. 4.6.1992 – IV R 101/90, BStBl. II 1993, 276).

Dabei ist die in der LuF übliche Schätzung nach Hektarsätzen für das FA die Schätzungsmethode, die ohne Betriebsprüfung dem tatsächlichen Gewinn am nächsten kommt (BFH v. 8.11.1984 – IV R 33/82, BStBl. II 1985, 325; s. auch das Beispiel für eine Richtsatzschätzung in der Landwirtschaft bei KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 1995, 266). Dagegen ist die früher weithin gängige Schätzung buchführungspflichtiger Land- und Forstwirte in Anlehnung an die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (zB in Rheinland-Pfalz) nicht mehr zulässig (KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 1995, 265). In der Betriebsprüfung ist die Vermögenszuwachsrechnung die genauere Methode (dazu SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rz. 64 f. [10/2017]).

► *Verfahrensfragen:* Wird der Gewinn eines nichtbuchführenden Landwirts durch Schätzung ermittelt, so besteht bei der Veranlagung des 2. KJ keine Bindung an den Gewinn, der für die bereits rechtskräftige Veranlagung des 1. KJ. ermittelt worden ist und der nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 zur Hälfte in die Veranlagung des 2. KJ. eingehen muss (BFH v. 31.3.1960 – IV 33/57 U, BStBl. III 1960, 229). Darin liegt keine Verletzung des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs (BFH v. 6.12.1990 – IV R 129/89, BStBl. II 1991, 356). Führt nach einer Betriebsprüfung die auf eine Richtsatzschätzung folgende Vermögenszuwachsrechnung zu einem höheren Gewinn, so liegen die Voraussetzungen für eine Berichtigungsveranlagung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vor; die bekannte Tatsache, dass die Richtsätze den tatsächlichen Gewinnen meist nicht entsprechen, steht der Annahme einer nachträglich bekanntgewordenen Tatsache nicht entgegen.

StRSpr., zB BFH v. 3.10.1985 – IV R 197/83, BFH/NV 1987, 477; BFH v. 24.10.1985 – IV R 75/84, BStBl. II 1986, 233; BFH v. 24.10.1985 – IV R 101/83, BFH/NV 1987, 410; BFH v. 14.11.1985 – IV R 27/84, BFH/NV 1986, 252; BFH v. 29.10.1987 – IV R 69/85, BFH/NV 1988, 346. Zu dem nach § 4 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 seit 1.1.2007 geltenden Verbot der Berichtigung einer Bilanz, die einer nicht mehr aufheb- oder änderbaren StFestsetzung zugrunde liegt s. § 4 Anm. 350 und 414.

Da die Unterlassung, Bücher zu führen, grobes Verschulden des Buchführungspflichtigen ist, kommt andererseits die Berichtigung zugunsten des Stpfl. nicht in Betracht (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO), wenn sich die Schätzung nachträglich als überhöht erweist (Nds. FG v. 14.12.1982 – XII (VII) 475/80, EFG 1983, 327, rkr.; s. auch BFH v. 24.4.1991 – XI R 28/89, BStBl. II 1991, 606, betr. nachträgliches Bekanntwerden eines Gewerbeverlusts).

Selbständig Tätige sind nicht buchführungspflichtig (s. Anm. 7), haben ein Wahlrecht den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 zu ermitteln (s. § 18 Anm. 29 ff.) und unterliegen auch bei Einnahmenüberschussrechnung bestimmten Aufzeichnungspflichten (s. § 4 Anm. 522 f. mwN).

13 3. Gewinnschätzung nicht Buchführungspflichtiger ohne Buchführung und ohne Aufzeichnungen

Nicht Buchführungspflichtige ohne Buchführung und ohne für die Überschussrechnung ausreichende Aufzeichnungen können Land- und Forstwirte, selbständig Tätige, aber auch Gewerbetreibende sein, die wegen des geringen Umfangs ihrer Geschäftstätigkeit als Kleingewerbetreibende nach § 1 Abs. 2 HGB als Nicht-Kaufleute dem BGB unterliegen und weder nach HGB noch nach

StRecht (§ 141 AO) buchführungspflichtig sind, denen aber nach § 2 HGB eine Eintragungsoption eingeräumt ist (früher [bis 1.7.1998]: nach handelsrechtl. Vorschriften nicht buchführungspflichtiger Minderkaufmann iSd. § 4 Abs. 1 HGB aF oder unterhalb der Grenze des § 2 HGB aF gebliebener Kleingewerbetreibender; s. auch § 4 Anm. 544).

Gewinnsschätzung grundsätzlich nach Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1): Für diese Stpfl. soll nach neuerer Rspr. und älterer Auffassung der FinVerw. der Gewinn nach „der Grundregel des“ § 4 Abs. 1 zu schätzen sein (BFH v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287). Dies hat die Rspr. jedenfalls für den besonderen Fall angenommen, dass sich der Betrieb von einem kaufmännischen zu einem nicht-kaufmännischen Unternehmen gewandelt hat (BFH v. 12.11.1992 – IV R 105/90, BFH/NV 1993, 315, betr. Gewinnermittlung einer PersGes. im Abwicklungszeitraum) oder die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ohne Begr. einer Buchführungspflicht entfallen sind (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346). Auch bei zweifelhafter Buchführungspflicht krimineller Stpfl. ist der Gewinn jedenfalls nach § 4 Abs. 1 zu schätzen, wobei sich idR keine Unterschiede zu einer Schätzung nach § 5 ergeben (BFH v. 3.7.1991 – X R 164/87, BStBl. II 1991, 802; BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536). Auch wenn der Stpfl. bestreitet, gewerblich tätig geworden zu sein und behauptet, deshalb keine Wahl zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 habe ausüben können, soll eine Schätzung nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs gem. § 4 Abs. 1 geboten sein.

Grundlegend BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659, mit umfangreichen Nachweisen zur hM im Schrifttum (krit. dazu Anm. KANZLER, FR 2009, 1055); ebenso schon BFH v. 30.9.1980 – VIII R 201/78, BStBl. II 1981, 301; BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714; BFH v. 12.10.1994 – X R 192/93, BFH/NV 1995, 587; BFH v. 1.10.1996 – VIII R 40/94, BFH/NV 1997, 403; BFH v. 21.7.2009 – X R 28/06, BFH/NV 2009, 1979; s. auch BFH v. 13.10.1989 – III R 30–31/85, BStBl. II 1990, 287, betr. Handelsvertreter, ferner: eine Schätzung nach § 5 zugunsten der Schätzung nach § 4 Abs. 1 ablehnend: BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802, betr. Gewerbetreibenden ohne Aufzeichnungen; glA Abschn. 12 Abs. 3 Satz 3 EStR 1955–1972 (jetzt H 4.1 „Gewinnsschätzung“ EStH); glA VOGEL, DSz 1954, 386; WIED in BLÜMICH, § 4 Rz. 100 (11/2017); WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. C 341 f. (9/2015).

Anderer Ansicht noch BFH v. 9.2.1967 (BFH v. 9.2.1967 – IV 291/64, BStBl. III 1967, 310, betr. Erfindertätigkeit), wonach nicht buchführungspflichtige Stpfl. ohne laufende Aufzeichnungen keinen Anspruch auf Schätzung nach § 4 Abs. 1 haben, sondern eine Schätzung nach § 4 Abs. 3 dulden müssen.

Stellungnahme: Die hM geht zT auch stillschweigend davon aus, dass der BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 im System der Gewinnermittlungsarten Vorrang vor den anderen Methoden der Gewinnermittlung, insbes. vor der Einnahmenüberschussrechnung hat. Diese Auffassung liegt auch der Rspr. zur Ausübung des Wahlrechts zwischen den Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 zugrunde (s. § 4 Anm. 549 f.). Ein Vorrang der Bilanzierung lässt sich aber aus der Rechtsentwicklung der Gewinnermittlungsarten ebenso wenig herleiten (KANZLER, FR 1998, 233 [245]; WEITEMEYER/REHR in BeckOK EStG, § 4 Rn. 1324 [2/2019]), wie er der geltenden Rechtslage zu entnehmen ist (DRÜEN, DSzR 1999, 1589 [1594]; ANDERS, Überschussrechnung, 2007, 138 ff.; NOLTE, NWB 2013, 1745 [1748]; s. auch Anm. 29 und § 4 Anm. 506 „Steuersystematische Bedeutung“). Dies gilt insbes. nach dem Wegfall des in verschiedenen Vorschriften des EStG enthaltenen Erfordernisses der ordnungsmäßigen Buchführung durch das EStRG 1975 v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769, BStBl. I 1974, 530). Mit der

Einräumung eines Wahlrechts zwischen den Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 und dem Zwang zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 vorliegen, geht der Gesetzgeber ganz offensichtlich von der Eigenständigkeit und Gleichwertigkeit der Gewinnermittlungsarten aus (BFH v. 21.7.2009 – X R 46/08, BFH/NV 2010, 186; glA BODE, FS Kirchhof 2013, 1873 [1874]). Dem widerspricht nicht, dass die Gewinnermittlungsarten zum Teil in einem Regel-Ausnahme-Verhältnis zueinander stehen (aA Nds. FG v. 13.12.2011 – 14 K 82/11, juris, betr. Einkünftegrenze beim Kinderfreibetrag, best., ohne auf diese Frage einzugehen: BFH v. 20.12.2012 – III R 33/12, BStBl. II 2013, 1035). Daher ist die Gewinnsschätzung uE auch dann nach der Gewinnermittlungsart durchzuführen, die für den entsprechenden Betrieb des Stpfl. üblich ist, wenn keine Aufzeichnungen vorliegen oder sich der Stpfl. nicht für eine bestimmte Gewinnermittlungsart entschieden hat oder mangels Kenntnis entscheiden konnte (s. auch Anm. 11). Dies entspricht dem Ziel jeder Gewinnsschätzung, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (RFH v. 4.11.1925, RStBl. 1925, 257; RFH v. 19.7.1939, RStBl. 1939, 906).

Der Gewinn eines Freiberuflers ist daher nach § 4 Abs. 3 zu schätzen und der des nichtbuchführungspflichtigen Gewerbetreibenden nach § 4 Abs. 1, insbes. wenn es sich um einen Wegfall der Buchführungspflicht handelt, wie bei einer PersGes. im Abwicklungszeitraum (BFH v. 12.11.1992 – IV R 105/90, BFH/NV 1993, 315). Der Gewinn des Verpächters eines land- und forstw. Betriebs wäre danach auch dann nach der allgemein üblichen Einnahmenüberschussrechnung zu schätzen, wenn der Stpfl. zuvor buchführungspflichtig war (s. etwa KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 42 Rz. 23 und 42 [3/2012]) oder seinen Gewinn nach § 13a ermittelt hatte; ebenso wären die Sondergewinne nach § 13a Abs. 6 Nr. 1 und 2 nach der dafür vorgesehenen Einnahmenüberschussrechnung zu schätzen (s. § 13a Abs. 6 Satz 2). Eine Schätzung des Gewinns nach § 13a dürfte praktisch kaum vorkommen, gleichgültig, ob der Landwirt die Voraussetzungen des § 13a erfüllt oder nicht, denn einerseits ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für den Landwirt, der die Voraussetzungen des § 13a erfüllt, selbst Schätzung (KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 1995, 265; KANZLER, FR 1998, 233 [238] mwN); andererseits ist die Schätzung des Gewinns in Anlehnung an die Sätze des § 13a unzulässig, wenn der Stpfl. nicht die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift erfüllt (s. auch WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. C 355 [9/2015]).

Für die hier vertretene Auffassung sprechen auch praktische Gründe, denn die Schätzung nach der für den Stpfl. und seinen Betrieb üblichen Gewinnermittlungsart macht einen Übergang entbehrlich, wenn der Stpfl. bisher die entsprechenden Aufzeichnungen geführt hat (s. Anm. 65) oder die für seine Gewinnermittlungsart erforderlichen Aufzeichnungen künftig führen sollte (glA WEITEMEYER/REHR in BeckOK EStG, § 4 Rn. 1856 [2/2019]).

4. Gewinnsschätzung nicht Buchführungspflichtiger mit mangelhafter Buchführung oder mangelhaften Aufzeichnungen

14 a) Überblick

Entgegen den bisher behandelten Fällen (s. Anm. 13) ist die Gewinnermittlungsart, an der sich die Schätzung zu orientieren hat, bei nicht Buchführungspflichti-

gen streitig, wenn Aufzeichnungen vorliegen, die eine Überschussrechnung ermöglichen. Hier gerät die angebliche These vom Vorrang des BV-Vergleichs gegenüber der Einnahmenüberschussrechnung mit dem Grundsatz in Konflikt, wonach Ziel der Schätzung nach § 162 AO die Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen sein soll, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (RFH v. 4.11.1925, RStBl. 1925, 257; RFH v. 19.7.1939, RStBl. 1939, 906). Danach müsste die Schätzung sich an § 4 Abs. 3 anlehnen, wenn die Aufzeichnungen des Stpfl. mit größerer Wahrscheinlichkeit ein zutreffenderes Erg. mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 als nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 ermöglichen würden. Die Rspr. ist nicht einheitlich. Nach hier vertretener Auffassung stehen Bestandsvergleich und Einnahmenüberschussrechnung allerdings nicht in einem Regel-Ausnahme-Verhältnis zueinander (s. Anm. 13 „Stellungnahme“). Zu unterscheiden sind: nicht buchführungspflichtige mit nicht ordnungsmäßiger Buchführung (s. Anm. 15 f.) und solche mit nicht ordnungsmäßiger Aufzeichnung der BE und BA (s. Anm. 17).

b) Freiwillig Buchführende mit Buchführung, die nicht allen Anforderungen der Ordnungsmäßigkeit entspricht

15

Wenn die Buchführung trotz ihrer Mängel noch eine geeignete Grundlage für den Vermögensvergleich bildet, richtet sich die Schätzung bei Gewerbetreibenden nach § 5 (BFH v. 26.11.1964 – IV 147/64, StRK EStG [bis 1974] § 5 R. 547), nach Auffassung der FinVerw. nach § 4 Abs. 1 (H 4.1 „Gewinnschätzung“ Satz 1 EStH) und bei selbständig Tätigen nach § 4 Abs. 1 (BFH v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188; BFH v. 13.12.1969 – VI 29/62 U, BStBl. III 1964, 185). Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ist ausgeschlossen, wenn Bücher geführt werden. Dabei kommt es nicht auf Ordnungsmäßigkeit an, sondern nur darauf, ob der Gesamteindruck der geführten Unterlagen ergibt, dass der Stpfl. tatsächlich seinen Gewinn nach § 5 ermittelt hat (BFH v. 26.11.1964 – IV 147/64, StRK EStG [bis 1974] § 5 R. 547).

Ein nachträglicher Wechsel der Gewinnermittlungsart wegen der Fehlerhaftigkeit der Buchführung ist dem Stpfl. versagt (BFH v. 19.1.1967 – IV 12/63, BStBl. III 1967, 288, betr. selbständig Tätige), denn die Möglichkeit, die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 zu wählen, ist ausgeschlossen, wenn der Stpfl. tatsächlich Bücher geführt und daher sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ausgeübt hat (BFH v. 29.4.1982 – IV R 95/79, BStBl. II 1982, 593; BFH v. 13.10.1989 – III R 30-31/85, BStBl. II 1990, 287; s. auch § 4 Anm. 550 mwN). Wer zulässigerweise seinen Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt hat, kann daher gegenüber einer Berichtigungsveranlagung wegen nachträglich bekanntgewordener Tatsachen nicht einwenden, er wolle der Veranlagung nunmehr einen nach § 4 Abs. 3 ermittelten Gewinn zugrunde legen (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291, betr. selbständig Tätige).

Stellungnahme: Entsprechend der hier vertretenen Auffassung zur Ausübung des Wahlrechts (s. Anm. 13 und § 4 Anm. 550) hat der nicht buchführungspflichtige Stpfl. mit mangelhafter Buchführung jedenfalls dann die Möglichkeit, seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln, wenn er (auch) eine solche Gewinnermittlung durchgeführt hat. Die Vornahme einer zulässigen Gewinnermittlung geht uE jeder Schätzung vor. Wäre auch bei Einnahmenüberschussrechnung eine Schätzung geboten, so kann das FA die Schätzung durchführen, die die größte Richtigkeitsgewähr bietet. Dem Stpfl. steht bei einer Schätzung kein Wahlrecht zu (s. Anm. 11).

16 c) **Freiwillig Buchführende mit einer Buchführung, die nur für Überschussrechnung ausreicht**

Wählt der Stpfl. mit einer „Buchführung“, die nur für eine Überschussrechnung ausreicht gegenüber dem FA die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 549 ff.), so ist diese Gewinnermittlungsart zugrunde zu legen (BFH v. 19.1.1967 – IV 12/63, BStBl. III 1967, 288; BFH v. 20.5.1988 – III R 217/84, BFH/NV 1990, 17, jeweils betr. selbständig Tätige; BFH v. 31.8.1994 – X R 110/90, BFH/NV 1995, 390, betr. Gewerbetreibenden; BFH v. 30.1.2013 – III R 72/11, BStBl. II 2013, 684). Danach schließt das freiwillige Führen von „Büchern“ die Überschussrechnung nicht aus, wenn die Aufzeichnungen nicht den Mindestanforderungen einer Buchführung entsprechen (s. auch § 4 Anm. 550). Im Übrigen entfällt das Recht zur Wahl der Einnahmenüberschussrechnung erst mit der Erstellung eines Abschlusses nach Ablauf des maßgebenden Wj. und nicht bereits mit der Einrichtung einer Buchführung oder der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659).

Kein Wahlrecht des Steuerpflichtigen: Verlangt der Stpfl. in diesem Fall eine Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich, so kann das FA nach Auffassung des BFH gleichwohl eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 der Besteuerung zugrunde legen (BFH v. 9.2.1967 – IV 291/64, BStBl. III 1967, 310).

Es könne nicht beanstandet werden, wenn das FA sich derjenigen Gewinnermittlungsmethode bediene, die die größte Wahrscheinlichkeit für eine zutreffende Gewinnermittlung biete und möglichst weitgehend sicherstelle, dass alle Geschäftsvorfälle erfasst würden. Daher müsse es sich der Stpfl. gefallen lassen, dass das FA diejenige Methode wähle, die sich ihm aufgrund der eigenen Aufzeichnungen des Stpfl. anbiete. Hierdurch werde dieser so gestellt, als habe er die seinen Aufzeichnungen gemäße Gewinnermittlungsart selbst gewählt (BFH v. 9.2.1967 – IV 291/64, BStBl. III 1967, 310).

Stellungnahme: Der Ansicht des BFH, das FA könne den Stpfl. gegen seinen Willen so stellen, als habe er die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 selbst gewählt, begegnen Bedenken. Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 3 kann der Stpfl. als Gewinn den Überschuss der BE über die BA ansetzen, er muss das jedoch nicht. Das Wahlrecht steht allein dem Stpfl., nicht auch dem FA zu. Dem BFH könnte allenfalls dann zugestimmt werden, wenn das Gesamtbild der laufenden Aufzeichnungen den Schluss erlaubt, dass der Stpfl. die Überschussrechnung tatsächlich gewählt hat. Aus dem Gesamteindruck der Aufzeichnungen wird das FA auf die Ausübung des Wahlrechts schließen dürfen (s. § 4 Anm. 550). Hat sich der Stpfl. aber von vornherein gegen die Überschussrechnung erklärt und reichen seine Aufzeichnungen zu einer Ermittlung des Gewinns nach § 5 (oder § 4 Abs. 1 bei selbständig Tätigen) nicht aus, so ist zu schätzen. Diese Schätzung erfolgt bei Gewerbetreibenden nach § 5 (s. Anm. 12) und bei selbständig Tätigen, der ausgeübten Wahl folgend, nach § 4 Abs. 1 (aA LITTMANN, FR 1967, 424; LITTMANN, DStR 1967, 356; Schätzung nach § 4 Abs. 3). Die mit schweren Mängeln behaftete freiwillige Buchführung eines Landwirts, der nicht den Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 unterliegt, führt ebenfalls zur Schätzung nach § 4 Abs. 1 (so zutr. R 13.5 Abs. 1 Sätze 3f. EStR, wonach für den Fall, dass weder Bücher noch Aufzeichnungen geführt werden, die Richtsatzschätzung vorgesehen wird). Wird das Wahlrecht nach § 13a Abs. 2 Satz 2 auf anderweitige Gewinnermittlung ausgeübt, aber werden im ersten Wj. weder Bücher noch Aufzeichnungen geführt, so bleibt es bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a Abs. 2 Satz 2).

Ist eine Schätzung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 jedoch mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden, kann das FA die Schätzung durchführen, die mit einfachen Mitteln die größte Richtigkeitsgewähr bietet. Dabei kann auch von Bedeutung sein, ob beim Übergang zur Schätzung oder von der Schätzung zu einer ordnungsgemäßen Gewinnermittlung ein Wechsel der Gewinnermittlungsart vermieden wird. Dem Stpfl. steht bei einer Schätzung jedenfalls kein Wahlrecht zu (s. Anm. 11 und 15).

d) Nicht Buchführungspflichtige mit nicht ordnungsmäßigen Aufzeichnungen 17

Falls die Aufzeichnungen nicht allen Anforderungen einer ordnungsmäßigen Überschussrechnung entsprechen, aber eine ergänzende Schätzung der BE oder BA möglich ist, bleibt es bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504). In diesem Fall ist der Gewinn durch Geldverkehrsrechnung zu ermitteln (BFH v. 21.2.1974 – I R 65/72, BStBl. II 1974, 591; BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504; BFH v. 28.1.2009 – BFH/NV 2009, 912); bei Vollschätzung s. Anm. 13.

Einstweilen frei. 18

C. Verhältnis der Gewinnermittlungsarten zueinander

I. Überblick 19

Das Verhältnis der bestehenden vier Gewinnermittlungsarten zueinander ist das Erg. einer entscheidend durch die Rspr. des BFH geprägten Rechtsentwicklung. Diese hat zu einer völligen Übereinstimmung der beiden Bestandsvergleiche nach § 4 Abs. 1 und § 5 geführt (Anm. 20–23) und mit Hilfe des Grundsatzes der Totalgewinnlichkeit zu einer weitgehenden Annäherung der Einnahmenüberschussrechnung des § 4 Abs. 3 an die beiden Bestandsvergleiche, die durch die neuere Gesetzgebung zu § 4 Abs. 3 noch gefördert wurde (s. § 4 Anm. 501 und 628). Das Verhältnis dieser drei klassischen Gewinnermittlungsarten zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ist durch kaum aufeinander abgestimmte Regelungen im EStG und in der AO bestimmt, die nur für Land- und Forstwirte von Bedeutung sind (s. Anm. 30). Die weitere pauschale Methode der Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (sog. Tonnagebesteuerung nach § 5a) steht nur in einem Verhältnis zum BV-Vergleich nach § 5, das im Einzelnen in § 5a geregelt ist (s. § 5a Anm. 1 ff.). Beiden Methoden pauschaler Gewinnermittlung ist eigen, dass sie nur einen Kernbereich der Tätigkeit des Stpfl. (Landwirts oder Reeders) erfassen; der Gewinn aus weiteren Betätigungen ist daneben durch Bestandsvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln (s. § 13a Abs. 6 und § 5a Abs. 1 Satz 1, wonach nur der „Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen“ entfällt, der Tonnagebesteuerung unterliegt).

Einstweilen frei. 20–21

II. Verhältnis der Gewinnermittlungsarten der §§ 4, 5

22 1. Entwicklung der Gewinnermittlungsarten der §§ 4, 5

Bevor das Handelsrecht mit dem ADHGB im Jahre 1861 allgemein periodische Bilanzierungspflichten eingeführt hatte, gab es nur die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als eigenständige Form der stl. Gewinnermittlung. So etwa die Gewinnermittlung für die preußische Eisenbahnsteuer von 1853 (PrGS 1853, 44), die nur die Eisenbahn-Aktiengesellschaften betraf (SIMON, Staatseinkommensteuer, 2. Aufl. 1892, 3; RASENACK, Die Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974, 24 [29]). Auch nachdem die kaufmännische Bilanz für die stl. Gewinnermittlung herangezogen wurde, blieb die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aber die Grundform strechtl. Gewinnermittlung. So verwiesen die einschlägigen Regelungen der §§ 14 und 13 des preußischen EStG von 1891 und 1906 auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (im Einzelnen KANZLER, FR 1998, 233 [235] mwN).

Rechtsentwicklung bis zum EStG 1934: Nach dem EStG 1920 ließen sich zwei Grundformen der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich unterscheiden: Ein BV-Vergleich allein aufgrund stl. Vorschriften (eingeschränkter Bestandsvergleich) und ein BV-Vergleich aufgrund der GoB; in der Folge des EStG 1934 haben sich die Konturen beider Gewinnermittlungen verwischt.

Das EStG 1920 sah in § 32 Abs. 1 und § 33 Abs. 1 (ähnlich EStG 1925 in § 12 Abs. 1; s. § 4 Anm. 2) einen eingeschränkten Bestandsvergleich aufgrund stl. Vorschriften vor: Der Überschuss der BE über die BA wurde um bestimmte Bestandsveränderungen korrigiert. Für buchführende Stpfl. war dagegen gem. § 32 Abs. 3 und § 33 Abs. 2 EStG 1920 der Gewinn auf der Grundlage der geführten Bücher zu ermitteln. § 13 EStG 1925 bestimmte für Stpfl., die verpflichtet waren Handelsbücher nach dem HGB zu führen oder sie freiwillig führten, den nach den GoB ermittelten Überschuss des BV gegenüber dem Vorjahr für maßgebend (s. § 5 Anm. 2).

Im EStG 1934 entwickelten sich aus dem eingeschränkten Bestandsvergleich der (vollständige) BV-Vergleich des § 4 Abs. 1, der aber nicht notwendig eine Buchführung voraussetzte (s. § 4 Anm. 2), und die Einnahmenüberschussrechnung (ohne Bestandsvergleich) des § 4 Abs. 3. Die Anwendung des § 4 Abs. 3 war aber noch davon abhängig, dass das BV am Schluss des einzelnen Wj. vom BV am Schluss des vorangegangenen idR nicht wesentlich abwich; wirtschaftlich ins Gewicht fallende, ausnahmsweise auftretende Schwankungen im BV konnten durch Zu- und Abschläge berücksichtigt werden (s. § 4 Anm. 500). Insofern entsprach § 4 Abs. 3 noch dem vorausgegangenem eingeschränkten Bestandsvergleich.

Die handelsrechtl. Vorschriften entsprechende Gewinnermittlung (korrigiert durch stl. Vorschriften) wurde in § 5 für solche Stpfl. für maßgebend erklärt, die nach dem HGB zur Führung von Büchern verpflichtet waren. Für sie war „das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1), das nach den GoB auszuweisen ist“. Mit dieser Formulierung im EStG 1934 wurde der BV-Vergleich des § 4 Abs. 1 zugleich Grundform des BV-Vergleichs nach § 5.

Rechtsentwicklung nach dem EStG 1934: Die drei Arten der Gewinnermittlung (BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5, Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3) sind seit dem EStG 1934 bis jetzt erhalten geblieben, haben aber erhebliche Änderungen erfahren:

► *Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1* hat sich zu einem BV-Vergleich aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung und Abschlüssen entwickelt (s. § 4 Anm. 2) und sich damit dem BV-Vergleich des § 5 weitgehend angenähert (zu noch bestehenden Unterschieden s. Anm. 23 f.).

► *Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3* ist auch anwendbar, wenn Schwankungen im BV-Vergleich vorliegen; Voraussetzung ist aber, dass der Stpfl. nicht buchführungspflichtig ist und auch freiwillig keine Bücher führt (s. § 4 Anm. 544 f.). Ein eingeschränkter Bestandsvergleich ist nicht mehr zulässig (BFH v. 20.5./2.9.1954 – IV 159/53 U, BStBl. III 1954, 314; BFH v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188).

► *Der Betriebsvermögensvergleich nach § 5* hat den Geltungsbereich verschiedentlich gewandelt:

EStG 1934:	für nach dem HGB Buchführungspflichtige,
EStG 1938:	für im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende,
StNG 1954:	für buchführungspflichtige oder freiwillig buchführende Gewerbetreibende (alle anderen buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Stpfl. ermitteln den Gewinn nach § 4 Abs. 1).

2. Verhältnis zwischen den Vorschriften der §§ 4 und 5

Die beiden Vorschriften zum Bestandsvergleich stehen in einer Wechselbeziehung zueinander. Das Verhältnis zwischen § 4 Abs. 1 und § 5 ist durch ein Verweisungsgeflecht gekennzeichnet (KANZLER, FR 1998, 421 [424]; glA PRINZ in DSJG 34 [2011], 135 [139]; WEITEMEYER/REHR in BeckOK EStG, § 4 Rn. 8 (2/2019)). Danach konkretisiert § 5 die in § 4 Abs. 1 angelegte Grundentscheidung der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich, ohne § 4 Abs. 1 zu verdrängen (so § 5 Anm. 90).

§ 4 Abs. 1 bestimmt zwar, dass sich der Gewinn als Unterschied zwischen dem BV am Anfang und Ende des Wj. ergibt, sagt aber nicht, was als BV anzusetzen ist.

§ 5 enthält keine (eigene) Bestimmung, wie der Gewinn ermittelt werden soll, sondern regelt, dass das BV (§ 4 Abs. 1 Satz 1) anzusetzen ist, „das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist“. Beide Vorschriften sind also unvollständig:

§ 5 Abs. 1 verweist auf den BV-Vergleich des § 4 Abs. 1; auch für § 5 gilt daher, dass sich das BV aus WG und RAP zusammensetzt (s. § 5 Anm. 31). Nach § 5 Abs. 6 sind die Vorschriften des § 4 Abs. 1 über Entnahmen und Einlagen, des § 4 Abs. 2 über Bilanzänderungen, des § 4 Abs. 4–7 über BA auf die Gewinnermittlung nach § 5 anzuwenden (s. § 5 Anm. 2350 ff.).

Für § 4 hat sich zunehmend die Auffassung durchgesetzt, dass auch hier für den Ansatz des BV die GoB maßgebend sind. § 5 Abs. 2–5 sollen für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 entsprechend gelten (s. auch KANZLER, FR 1998, 421).

Die nachfolgende Kommentierung von § 4 und § 5 folgt dem Gesetzeswortlaut; dh., die (auch für die Gewinnermittlung nach § 5 maßgebenden) Regelungen über den BV-Vergleich, über Entnahmen und Einlagen, Bilanzänderungen und BA werden bei § 4 erläutert; die Vorschriften über den Ansatz des BV, dh. über Aktivierung und Passivierung, über immaterielle WG und RAP werden ebenso wie die Rücklagen bei § 5 behandelt. Grundlegende Begriffe, die sowohl für § 4 als auch für § 5 und die bilanzstrechl. Bewertungsvorschriften der §§ 6 und 7

von Bedeutung sind, werden in diesen Vorbemerkungen erläutert. Dies gilt insbes. für den Betriebsbegriff und den Begriff des Wirtschaftsguts.

24 3. Unterschiede in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5

Ursprünglich bestanden erhebliche Unterschiede zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5; sie wurden in folgenden Punkten gesehen (vgl. EStKommission, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, 1964, 83):

- Ausscheiden des Werts von Grund und Boden beim BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1;
- keine Bildung von gewillkürtem BV bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1;
- Unterschiede bei der Aktivierung und Passivierung und Rechnungsabgrenzung;
- keine Geltung des handelsrechtl. vorgeschriebenen Niederstwertprinzips für das UV bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1.

Vor allem durch den Einfluss der Rspr. des BVerfG und des BFH sind diese Unterschiede zT völlig entfallen, zT wurden sie erheblich abgeschwächt. Übrig geblieben ist im Wesentlichen nur die Nichtanwendung des strengen Niederstwertprinzips für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1. Für nach dem 31.12.1998 endende Wj. kann der niedrigere Teilwert strechtl. nur angesetzt werden, wenn er aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist (aA noch R 6.8 Abs. 1 Satz 5 EStR bis 2011).

Allerdings wurde im Schrifttum auch früher bereits zunehmend vertreten, das Niederstwertprinzip sei als allgemeiner, materieller GoB (so BFH v. 27.11.1974 – I R 123/73, BStBl. II 1975, 294) auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zu beachten (EHMKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 576 [9/2010]; GLANEGGER in SCHMIDT, 18. Aufl. 1999, § 6 Rz. 217; aA noch BFH v. 1.12.1950 – IV 302/50 S, BStBl. III 1951, 10; OFD Münster v. 17.1.1991, FR 1991, 183, betr. Landwirte; R 6.8 Abs. 1 Satz 5 EStR bis 2011). Nach dieser Auffassung unterscheiden sich die beiden Bestandsvergleiche nach § 4 Abs. 1 und § 5 kaum noch voneinander. Wohl aA RICHTER/WILKE, FR 1998, 464, die den „partiellen Betriebsvermögensvergleich“ nach § 4 Abs. 1 (ohne Beachtung der GoB) dem „vollständigen Betriebsvermögensvergleich“ des § 5 gegenüberstellen und die Anwendung dieser Gewinnermittlungsarten auf den „Minderkaufmann“ erörtern; die Rechtsfigur des Minderkaufmanns ist inzwischen aber abgeschafft (s. Anm. 13). Nach der stRspr. des BFH sind die GoB auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zu beachten (BFH v. 6.12.1983 – VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227; BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21, beide betr. bilanzierende Freiberufler; BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BFH v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403, beide betr. RAP bei Landwirten; glA PIRCKERT, DStR 1989, 375; SCHULZE-OSTERLOH in DStJG 14 [1991], 123 [127]; KANZLER, FR 1998, 233 [243]; aA BORDEWIN, FR 1998, 226 [230]; STRAHL in KORN, § 5 Rz. 604 [8/2006] betr. Drohverlustrückstellungen; WICHMANN, BB 1990, 1448).

Ausscheiden des Werts von Grund und Boden nach § 4 Abs. 1, 5 aF: Der wesentlichste Unterschied der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 bestand darin, dass bei § 4 Abs. 1 der Wert des Grund und Bodens außer Ansatz blieb (s. § 4 Anm. 2 „EStG 1925“). Das BVerfG hat § 4 Abs. 1 Satz 5 für verfas-

sungswidrig erklärt (BVerfG v. 11.3.1970 – 1 BvL 17/67, BStBl. II 1970, 579), ohne die Vorschrift indes aufzuheben; die Streichung des Satzes 5 erfolgte erst durch 2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373).

Gleichzeitig wurde § 55 eingeführt, der den Ansatz fiktiver AK für den fortan der Besteuerung unterliegenden Grund und Boden regelte (s. § 55 Anm. 2 ff.). Im Zusammenhang mit der Einf. der Bodengewinnbesteuerung wurde der Anwendungsbereich der §§ 6b, 6c erweitert (s. § 6b Anm. 2 „Zweites StÄndG 1971“) und für Landwirte im Besonderen wurden höhere Freibeträge für den Fall einer Betriebsveräußerung sowie erstmals Freibeträge bei Veräußerung zur Abfindung weichender Erben oder zur Schuldentilgung eingeführt (s. § 14a Anm. 1 ff.).

Ursprünglich kein gewillkürtes Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1: Die früher zT vertretene Ansicht, nur bei Gewinnermittlung nach § 5, nicht dagegen bei derjenigen nach § 4 Abs. 1 gebe es gewillkürtes BV, ist überholt (aufgegeben durch BFH v. 12.5.1955 – IV 19/55 U, BStBl. III 1955, 205 [207]; s. auch BFH v. 15.7.1960 – VI 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; aA etwa RFH v. 18.1.1928, RStBl. 1928, 134; zu dieser Rechtsentwicklung auch KANZLER, Inf. 1983, 361 [363]). Jedoch ist es dem buchführenden Gewerbetreibenden häufig leichter, den auch für das gewillkürte BV erforderlichen Zusammenhang mit dem Betrieb herzustellen. Einkunftsspezifische Besonderheiten können die Darlegung einer objektiven Beziehung zum Betrieb erschweren (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449).

Unseres Erachtens zu Unrecht wird die geänderte Rspr. zur Willkür von BV bei Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985) wegen des dort herangezogenen Gleichheitsgebots als Argument für eine Erweiterung der Willkürungsmöglichkeiten durch Land- und Forstwirte angeführt (so aber VON SCHÖNBERG, HFR 2004, 206; ZAISCH, Godesberger Steuerfachtagung 2004, 63 [81], unter Hinweis auf die unbeschränkte Willkürung durch Kleingewerbetreibende). Allerdings ließ sich vor Änderung der Rspr. zur Willkürung von BV bei der Einnahmenüberschussrechnung (s. § 4 Anm. 537) auch eine Tendenz zur Einschränkung der Willkürungsmöglichkeiten Gewerbetreibender und die Erweiterung des Anwendungsbereichs des notwendigen BV zu Lasten des gewillkürten BV feststellen (vgl. nur KANZLER, FR 1998, 233 [241f.], mwN).

Unterschiede bei der Aktivierung, Passivierung und Rechnungsabgrenzung: Als weitere Unterschiede zwischen den beiden Bestandsvergleichen wurden unter der Herrschaft des EStG 1925 bei der Gewinnermittlung nach § 5 strengere Anforderungen an die Aktivierung und Passivierung und die Rechnungsabgrenzung gestellt als bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1. Auch hier hat die Rspr. des BFH die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zunehmend der Bilanzierung nach § 5 angenähert.

Vgl. etwa BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BFH v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403, alle betr. RAP; BFH v. 24.2.1994 – IV R 103/92, BFH/NV 1994, 779, betr. Sielbaubeitrag. Vereinzelt wurden die GoB gar auf die Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 3 angewandt (zB BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146, betr. Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle WG).

Weitere Unterschiede folgen aus dem Fehlen einer HBil. Für die StBil. nach Abs. 1 ist das handelsrechtl. Gliederungsschema nicht verpflichtend, obwohl es in der Praxis meist zugrunde gelegt wird. Da es an einer HBil. fehlt, lassen sich

strechtl. Wahlrechte bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ohne Rücksicht auf latente Steuern ausüben. Aus dem gleichen Grund sind die Einschränkungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch die Entscheidung des Großen Senats des BFH, wonach handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte zur stl. Aktivierungspflicht und handelsrechtl. Passivierungswahlrechte zu stl. Passivierungsverboten führen, für die StBil. nach Abs. 1 ohne Bedeutung (dazu grundlegend PRINZ in DStJG 34 [2011], 135 [147]; glA WEITEMEYER/REHR in BeckOK EStG, § 4 Rn. 212.1 [2/2019]).

25–28 Einstweilen frei.

29 III. Verhältnis der beiden Formen des Betriebsvermögensvergleichs zur Einnahmenüberschussrechnung

Im Gegensatz zu der immer stärkeren Angleichung der beiden Bestandsvergleiche des § 4 Abs. 1 und § 5, die Korrekturen bei einem Übergang von der einen zur anderen Gewinnermittlungsart entbehrlich machen, hatten sich die Unterschiede zu den übrigen Gewinnermittlungsarten im Laufe der Rechtsentwicklung eher vergrößert. Dies trifft nicht nur auf das Verhältnis zu den pauschalen Gewinnermittlungsarten des § 13a und § 5a, sondern auch auf den Vergleich der Bilanzierung mit der Einnahmenüberschussrechnung zu (zu den Unterschieden vgl. § 4 Anm. 506). Rechtsprechung, FinVerw. und nicht zuletzt der Gesetzgeber haben daher immer wieder versucht, allzu große Divergenzen auszugleichen (vgl. KANZLER, FR 1998, 233 [242 ff.] mwN). Vor allem bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart aber auch bei Nutzungsänderungen von WG des BV treten die Widersprüche zutage.

Grundsatz der Gesamt- oder Totalgewinnlichkeit: Das Verhältnis des BV-Vergleichs zur Einnahmenüberschussrechnung des § 4 Abs. 3 wird durch diesen von der Rspr. geschaffenen Grundsatz geprägt, nach dem beide Gewinnermittlungsarten ungeachtet unterschiedlicher Realisationszeitpunkte zu demselben Gesamtgewinn aller Gewinnermittlungsperioden führen müssen.

Siehe etwa LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 449 ff.; s. auch § 4 Anm. 531 mwN zur Rspr. und zu Untersuchungen über Gewinnverlagerungen bei unterschiedlichen Steuer- und Zinssatzverläufen am Beispiel der wichtigsten Geschäftsvorfälle, ausgerichtet am Planungsziel einer „Steuerbarwertminimierung“, s. PICKERT, DB 1994, 1581; BÜSSEN, Reformnotwendigkeiten und Reformmöglichkeiten des § 4 III EStG, 2009, 32 f. Nach KRUSE (FS Ritter, 1997, 413 [423]) hat die Orientierung am Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit die einfache Einnahmenüberschussrechnung zu einer „unvollkommenen Bestandsrechnung fortgebildet“, sich damit wieder der älteren Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit beschränktem Bestandsvergleich angenähert (so KANZLER, FR 1998, 233 [246]) und so den Vereinfachungszweck der Einnahmenüberschussrechnung erschwert (HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 357, mwN). Zur Bedeutung des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit s. auch § 4 Anm. 531; zum Bezug des Totalgewinngedankens auf das Leistungsfähigkeitsprinzip s. BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 394 ff., mwN. Zur Kritik am Grundsatz der Totalgewinnlichkeit s. § 4 Anm. 531 aE.

► *Ursprung und Tragweite des Prinzips der Totalgewinnlichkeit:* Wie sich bereits aus dem Begriff ergibt, verlangt der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit nur die

Identität des nach verschiedenen Methoden ermittelten (Gesamt-)Gewinns als Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern, nicht jedoch eine Gleichheit der gesamten stl. Belastung (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288; BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242). Nach der früheren Rspr. beruhte dieser Grundsatz nicht auf dem allgemeinen Gleichheitssatz oder dem daraus abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern auf der Vorstellung, dass die Einnahmenüberschussrechnung eine vereinfachte Form des BV-Vergleichs sei (so ganz deutlich in BFH v. 17.5.1960 – I 35/57 S, BStBl. III 1960, 306). Aus diesem Grund auch beschränkt sich die Anwendung des Prinzips der Totalgewinnidentität auf das Verhältnis des § 4 Abs. 3 zu § 4 Abs. 1 (KANZLER, FR 1998, 233 [242 ff.], mwN). Inzwischen leitet die Rspr. den Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG ab (BFH v. 29.4.1999 – IV R 7/98, BStBl. II 1999, 488; BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288; BFH v. 12.12.2013 – IV R 31/10, BFH/NV 2014, 514).

► *Einzelfälle aus der Rechtsprechung zur Gesamtgewinnleichheit bei § 4 Abs. 3:* Der Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit wurde daher etwa angeführt, um den Wegfall (BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51) oder die Erhöhung einer betrieblichen Rentenverpflichtung zu erfassen (BFH v. 23.2.1984 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 516; zu Recht ablehnend für private Veräußerungsrenten BFH v. 10.7.1990 – IX R 138/86, BFH/NV 1991, 227) und Kursverluste bei privaten Fremdwährungsdarlehen (BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289 betr. Einkünfte aus VuV). Dagegen sind nach dem Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit Kursgewinne oder Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 als BE oder BA anzusetzen (BFH v. 15.11.1990 – IV R 103/89, BStBl. II 1991, 228), auch ist der Ausfall einer betrieblichen Darlehensforderung im Zeitpunkt der Entstehung des Verlusts gewinnmindernd zu berücksichtigen (BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334) und schließlich der Verzicht auf eine Honorarforderung aus privaten Gründen als Entnahme zu werten (BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526, mit Anm. PLÜCKEBAUM, StRK EStG § 4 BetEinn. R. 6).

Zum Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit auch BFH v. 29.4.1999 – IV R 7/98, BStBl. II 1999, 488, betr. Rücklage für Ersatzbeschaffung; BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 120, betr. Rentenverpflichtung nach Betriebsaufgabe; BFH v. 13.2.2003 – IV R 12/01, BStBl. II 2003, 837, betr. Erhaltungsaufwand nach Ablauf der Nutzungswertbesteuerung; BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, betr. gewillkürtes BV bei Einnahmenüberschussrechnung; BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712, betr. Abschreibungsverbot überhöhter AK; BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385, betr. Praxiseinbringung; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449, betr. Bodenschatz als PV; BFH v. 10.6.2008 – VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824, betr. Abgrenzung freiberuflicher von gewerblicher Betätigung; BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035, betr. AfA bei Einnahmenüberschussrechnung im selben Umfang wie bei BV-Vergleich; BFH v. 17.11.2011 – IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309, betr. Verlustausschlussklausel in § 55 Abs. 6; BFH v. 23.5.2012 – IX R 2/12, BStBl. II 2012, 674, betr. Bauzeitinsen als HK; BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, betr. Zurückbehaltung von Forderungen im Rahmen einer Praxiseinbringung; BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242, betr. Realteilung zum Buchwert mit kritischer Anm. KANZLER, FR 2013, 1083; BFH v. 23.7.2013 – VIII R 17/10, BStBl. II 2013, 820, betr. Übergangsverluste ohne Billigkeitsverteilung; BFH v. 12.12.2013 – IV R 31/10, BFH/NV 2014, 514, betr. Feldinventar bei Ermittlung eines Übergangsgewinns.

Mit dem Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit wurde auch die Verwaltungsanweisung gerechtfertigt, wonach bereits vor der gesetzlichen Regelung des § 4 Abs. 3 Satz 4 die AHK nicht abnutzbarer Anlagegüter erst im Zeitpunkt der

Veräußerung oder Entnahme zu berücksichtigen waren (BFH v. 6.12.1972 – IV R 4-5/72, BStBl. II 1973, 293). Ebenso folgt aus dem Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit nach Auffassung des Großen Senats des BFH zwingend, dass auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 die nach § 7 Abs. 1 für den Umfang der Absetzung maßgebenden HK in derselben Weise wie bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zu bestimmen sind (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830). Schließlich wurde der Grundsatz auch zur Rechtfertigung eines durch die EStR eingeräumten Aktivierungswahlrechts herangezogen, das „allenfalls zu geringfügigen Gewinnverlagerungen“ führt, „die wegen ihres neutralisierenden Wiederholungseffektes ohne Einfluss auf den gesamten über eine längere Periode erzielten Gewinn (Totalgewinn) aus der Führung eines landwirtschaftlichen Betriebes bleiben“ (BFH v. 30.1.1986 – IV R 130/84, BStBl. II 1986, 399). Kritisch zu diesen Auslegungsergebnissen KRUSE (FS Ritter, 1997, 413 [422 ff.]), der darin ein „Feld ungehemmter Gleichbehandlung“ sieht.

► *Gesetzliche Maßnahmen zur Gewährleistung der Gesamtgewinnlichkeit in Bezug auf § 4 Abs. 3* sind vor allem die Regelungen in § 4 Abs. 1 Sätze 6 und 7, die auch für Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a) gelten (s. „Nutzungsänderungen ...“ und § 4 Anm. 260 ff.); ferner ua. die Aufhebung des in verschiedenen Vorschriften des EStG enthaltenen Erfordernisses der ordnungsmäßigen Buchführung durch das EStReformG 1975 v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) und die Erweiterung des Verlustabzugs durch das EStÄndG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282) und das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF v. 25.6.1980 (BGBl. I 1980, 732; BStBl. I 1980, 400) auch auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a; Erweiterung des sachlichen Geltungsbereichs vieler StVergünstigungen auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (zT auch auf § 13a), wie die Reinvestitionsregelungen nach § 6c; die Sonderabschreibungen und die sie ergänzenden Investitionsabzugsbeträge nach § 7g. Der Bestandsvergleich hat dadurch uE seinen Vorrang eingebüßt, weil der Anreiz, Bücher zu führen, entfallen ist (krit. zur Planlosigkeit dieser Vergünstigungen KANZLER, FR 1998, 233 [244]). Umgekehrt wird auch die Einnahmenüberschussrechnung durch Ausnahmeregelungen zum Zu- und Abflussprinzip in § 4 Abs. 3 Sätze 3 und 4 zunehmend dem BV-Vergleich angepasst (s. § 4 Anm. 628). Dies gilt nicht zuletzt auch für die durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) eingeführten Regelungen des § 6 Abs. 7 Nr. 2 zur Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung (s. § 4 Anm. 516 und 584) sowie des § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. c zur Berechnung des ProgrVorb. bei Einnahmenüberschussrechnung, wonach die AHK für WG des UV erst bei Zufluss des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme zu berücksichtigen sind (Abwehr des sog. Goldfinger-Steuersparmodells, s. § 4 Anm. 571).

► *Regelungen der Finanzverwaltung zur Gesamtgewinnlichkeit bei § 4 Abs. 3 oder § 4 Abs. 1* sind vor allem die nach R 6.6 Abs. 5 und Abs. 6 EStR auch auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a anwendbaren Ersatzbeschaffungsregelungen und zahlreiche Billigkeitsmaßnahmen zur Vermeidung einer Zusammenballung von BE durch das Zuflussprinzip bei den Einkünften aus LuF (s. die Zusammenstellung bei KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 27 Rz. 85 f. [5/2013]); andererseits Rücklagenbildung beim BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 im Billigkeitsweg zur Neutralisierung zusammengeballter Gewinne (KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31 Rz. 222 f. [12/2014]).

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Bestandsvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung und umgekehrt zwingt zu Gewinnkorrekturen durch Zu- und Abrechnungen, deren Saldo als Übergangsgewinn im ersten Jahr nach dem Wechsel in der dann maßgebenden Einkunftsart zu erfassen ist und den laufenden Gewinn dieses Wj. erhöht (im Einzelnen s. Anm. 40 ff.).

Nutzungsänderungen eines Wirtschaftsguts, die bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 nicht zu einer Entnahme führen, sind nach § 4 Abs. 1 Satz 5 auch bei der Gewinnermittlung nach § 13a keine Entnahme; nach § 4 Abs. 1 Satz 6 führt auch der Übergang zur Gewinnermittlung nach § 13a nicht zur Entnahme eines WG (sog. geduldetes BV; § 4 Anm. 260 ff.).

IV. Verhältnis der für Land- und Forstwirte geltenden Gewinnermittlungsarten

30

Für Land- und Forstwirte kommen drei Gewinnermittlungsarten in Betracht:

- Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1,
- Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 und
- Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a.

Die Voraussetzungen ergeben sich aus unterschiedlichen Gesetzen und sind nur unzureichend aufeinander abgestimmt; zT ist die Gewinnermittlung auch von Wahlrechten des Stpfl. oder Mitteilungen des FA abhängig. Ein unabgestimmtes Geflecht von Regelungen in § 141 Abs. 1 AO und § 13a Abs. 1 sieht drei abgestufte Arten der Gewinnermittlung (nach BTDrucks. 8/3673, 13, ein „Drei-Stufen-System“) vor, die sich, grob eingeteilt, kleinen, mittleren und größeren land- und forstw. Betrieben zuordnen lassen (KANZLER, FR 1998, 233 [239]). Zum Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten in der LuF s. Anm. 5. An diesem „Drei-Stufen-System“ hat auch die Neuregelung des § 13a durch das StEntlG 1999/2000/2002, mit der die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen „zielgenauer ausgestaltet und vereinfacht“ wurde (BTDrucks. 14/23, 247; ebenso schon BTDrucks. 13/7480, 194), nichts Grundlegendes geändert.

Eine Gewinnermittlung nach § 5 kommt für Land- und Forstwirte nicht in Betracht, auch nicht, wenn sie als Kaufmann nach § 3 HGB im Handelsregister eingetragen sind, weil § 5 nach seinem Eingangssatz nicht für alle Kaufleute, sondern nur für Gewerbetreibende gilt. Daher ist § 5 auch nicht für die oHG und KG anwendbar, wenn diese Einkünfte aus LuF beziehen. Allerdings gelten § 5 Abs. 2 bis 5 nach hM auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 (zur Anwendung der GoB auch auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 s. auch Anm. 24).

Da Land- und Forstwirte von der durch das Gesetz über die Kaufmannseigenschaften von Land- und Forstwirten v. 13.5.1976 (BGBl. I 1976, 1197) eingeführten Eintragungsoption in § 3 Abs. 2 HGB nur in ganz geringem Umfang Gebrauch gemacht haben, hat auch der Gesetzgeber des Handelsrechtsreformgesetzes (HRefG v. 22.6.1998, BGBl. I 1998, 1474) von der rechtssystematisch konsequenten Einbeziehung des eingetragenen Landwirts in den Kaufmannsbegriff (so K. SCHMIDT, DB 1994, 515 [517]) abgesehen (vgl. BTDrucks. 13/8444, 33 f., unter Hinweis auf KORNBLUM, Vom Bauern zum Kaufmann, 1993, 193, 210); s. auch Anm. 5.

Grundform der Gewinnermittlung ist auch bei Land- und Forstwirten der BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 (glA KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuer-

Vor §§ 4–7 Anm. 30 D. Bedeutung der Gewinnermittlungsvielfalt

lehre, 3. Aufl. 1995, 226). Dazu konnte man sich bis zum VZ 2009 auf § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 berufen, der nur auf die §§ 4 bis 7g, nicht aber auf § 13a verwies; erst mit dem JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) wurde auch eine Verweisung auf § 13a aufgenommen. Nach aA steht die Durchschnittssatzgewinnermittlung als selbständige Gewinnermittlungsart neben den Gewinnermittlungsvorschriften des § 4 Abs. 1 und Abs. 3 (so WIEGAND in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. C 104 [4/2015]).

Dreistufensystem land- und forstwirtschaftlicher Gewinnermittlung: Nach dem Willen des Gesetzgebers soll der idR im Nebenerwerb geführte land- und forstw. Kleinbetrieb der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a und der größere Vollerwerbsbetrieb der Gewinnermittlung aufgrund Buchführung unterliegen. Die Anwendungsvoraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ergeben sich aus § 13a Abs. 1 (s. Anm. 5 und § 13a Anm. 14 ff.) und für den Bestandsvergleich aus § 141 Abs. 1 Nr. 1, 3 und 5 AO. Da diese Voraussetzungen nicht aufeinander abgestimmt sind, ist es möglich, dass ein land- und forstw. Betrieb zwar nicht mehr der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen unterliegt, gleichwohl aber noch nicht buchführungspflichtig ist, weil weder die Umsatz- noch die Gewinnmenge des § 141 Abs. 1 Nr. 1 und 5 AO oder der Wirtschaftswert von 25000 € (§ 141 Abs. 1 Nr. 3 AO) überschritten sind. Für diesen Zwischenbereich ist die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 vorgesehen, die aber nach der Rspr. nicht erzwungen werden kann (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346).

D. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Gewinnermittlungsvielfalt

Schrifttum: M. ROSE, Argumente zu einer „konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems“, *StuW* 1989, 191; KANZLER, Neuere Rechtsprechung zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, *FR* 1991, 645; AHMANN, Die Bilanzrichtlinie und die steuerliche Gewinnermittlung – Eine Zwangsche?, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 269; SCHÖN, Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, *StuW* 1995, 366; WEBER-GRELLET, Europäisiertes Steuerrecht? – Stand und Entwicklung, *StuW* 1995, 336; GROH, Bilanzrecht vor dem EuGH, *DStR* 1996, 1206; FALTHAUSER, Die Verlockungen der Schedule, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSEN (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, FS Wolfgang Ritter, Köln 1997, 511; RAUPACH, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in eine Utopie?, in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, Köln 1997, 675; SIEGEL, Mangelnde Ernsthaftigkeit des Gläubigerschutzes als offene Flanke der deutschen Rechnungslegungsvorschriften, in FISCHER/HÖMBERG (Hrsg.), Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung, FS Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, 141; WAGNER, Kann es eine Beseitigung aller steuerlichen Ausnahmen geben, wenn es gar keine Regel gibt?, in M. ROSE (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, Vorträge des Zweiten Heidelberger Steuerkongresses, Heidelberg 1997, 37; WALZ, Strategien zur Überwindung des bilanzrechtl. Anpassungsbedarfs, in ASSMANN/GOUNALAKIS/BRINKMANN (Hrsg.), Wirtschafts- und Medienrecht in der offenen Demokratie, FS Friedrich Kübler, Heidelberg 1997, 557; KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, *FR* 1998, 233; WAGNER, Aufgabe der Maßgeblichkeit bei einer Internationalisierung der Rechnungslegung?, *DB* 1998, 2073; WEBER-GRELLET, Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, *DStR* 1998, 1343; KIRCHHOF, Einkommensteuergesetzbuch, Heidelberg 2003; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Köln 2004;

HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung: Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung – Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004; KÜPPER, Cash Flow und/oder Vermögen als Basis von Unternehmensrechnung und Besteuerung?, in DIRRIGL (Hrsg.), Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt, FS Franz W. Wagner, Wiesbaden 2004, 101; MITSCHKE, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, Köln 2004; LANG ua., Kölner Entwurf eines EStG, Köln 2005; SCHÖN, Eine Zukunft für das Maßgeblichkeitsprinzip, in SCHÖN (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, 4; KANZLER, Zur Integration der Tonnagebesteuerung in das System der Gewinnermittlung, FR 2013, 461; REIMER, Kann eine Vereinfachung der Einkommensbesteuerung gelingen?, DStJG 37 (2014), 293; STARINGER, Einkommensermittlung, objektives Nettoprinzip und Verlustberücksichtigung, DStJG 37 (2014), 137.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 1.

I. Bedeutung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten

1. Rechts- und steuersystematische Bedeutung; Reformvorschläge

31

Die Vielzahl der zT auch einkunftsabhängigen Gewinnermittlungsarten (s. Anm. 5–7) begünstigt gemeinsam mit einkunftsbezogenen StErmäßigungen eine Entwicklung zu der in der Steuerrechtswissenschaft immer noch als rückschrittlich beurteilten, aber im Vordringen begriffenen Schedule (vgl. etwa schon LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 219; FALTHAUSER, FS Ritter, 1997, 511; STARINGER in DStJG 37 [2014], 137). Dies widerspricht dem Vereinfachungsgedanken, und begegnet vor allem verfassungsrechtl. Bedenken (RAUPACH, GS Knobbe-Keuk, 1997, 675 [687]; s. Anm. 35). Wünschenswert wäre daher die Entwicklung einer einzigen stl. Gewinnermittlungsart, wie sie vor dem Hintergrund der Europäisierung und Internationalisierung des Bilanzrechts diskutiert wird.

Reformvorschläge zur Beseitigung der zweifelsfrei bestehenden Defizite aus der Vielzahl der Gewinnermittlungsarten (unterschiedliche Belastung mit Steuern und Buchführungskosten, Wahlrecht und Übergangsprobleme) sind gerade bei den großen Reformvorhaben der 90er-Jahre im Gegensatz zu früheren Reformentwürfen (s.u.) unterblieben (krit. WAGNER in M. ROSE, Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, 1997, 37 [40 f.]; KANZLER, FR 1998, 233 [246], mwN). Dies gilt namentlich auch für den Entwurf zum StEntG 1999/2000/2002 (BTDrucks. 14/23). Die Reformvorschläge und -entwürfe der Steuerrechtswissenschaft übernehmen zT unter anderer Bezeichnung den Pluralismus der bestehenden Gewinnermittlungsarten des geltenden EStG.

So LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, 1985, 52 f., 92; LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, Schriftenreihe des BMF Heft 49, 282. Dies gilt weitgehend auch für die neueren Entwürfe der Jahre 2003 bis 2005 (so KIRCHHOF, Einkommensteuergesetzbuch, 2003, 129 ff.; LANG, Kölner Entwurf eines EStG, 2005, 10 f. und Rz. 400 ff.; dazu auch § 4 Anm. 501). Auch der Vorschlag von HERZIG (IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 440 ff.); und der im Juli 2006 von der Stiftung Marktwirtschaft vorgelegte umfassende Entwurf eines Gesetzes zur Steuerlichen Gewinnermittlung – StGEG (www.stiftung-marktwirtschaft.de/inhalte/themen/steuern/steuergesetzbuch/ – Gesetzestexte) gehen von einem Nebeneinander von Bestandsvergleich und Einnahmenüberschussrechnung aus. Der Reformvorschlag REIMERS, die Gewinneinkünfte zusammenzuführen und ggf. auf eine Besteuerung land- und forstw. Einkünfte zu verzichten, zielt nicht auf eine einheitliche Gewinnermittlungsart

ab, wengleich damit zumindest die Durchschnittssatzgewinnermittlung nach § 13a entfallen würde (REIMER in DStJG 37 [2014], 293 [301 ff.]). Einzig der Entwurf einer Bilanzordnung (KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 1066 ff.) und die Entwürfe, die ein völlig neues System der Einkommensermittlung vorstellen, lösen sich von den geltenden estrechtl. Regelungen (MITTSCHKE, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, 2004, Rz. 58 und 116 ff.; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 24 ff.). Zur Gewinnermittlung als Gegenstand von Reformvorhaben s. auch BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 195 ff.; zu den Reformvorschlägen eines vereinfachten und eines harmonisierten Gewinnermittlungsrechts s. § 5 Anm. 176 ff.; zu Reformentwürfen eines eigenständigen Steuerbilanzrechts auch § 5 Anm. 182 ff.

Auch eine Abschaffung der pauschalen Gewinnermittlungsarten ist nach Einf. der Tonnagesteuer des § 5a und zielgenauerer Ausgestaltung und Vereinfachung des § 13a (s. Anm. 30) wohl nicht zu erwarten, obgleich kaum eine Vorschrift des EStG so einhellige Ablehnung durch die damit befassten Reformkommissionen erfahren hat, wie die des § 13a.

Siehe StRefKomm., 1991, Rz. 122; ablehnend auch schon das Gutachten zur Reform der direkten Steuern des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF von 1967, Schriftenreihe des BMF Heft 9, 22; ferner: Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Schriftenreihe des BMF 1978, Heft 24, 22 und MITTSCHKE, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, 2004, Fn. 124; auch der Bundesrechnungshof hat die Abschaffung angeregt (BTDrucks. 13/2600, 114). Auch von Seiten der damaligen Opposition kam der Vorschlag, auf die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ganz zu verzichten und die kleinen Landwirte auf die Einnahmenüberschussrechnung zu verweisen (Stellungnahme des BRat zum Entwurf eines JStG 1996, BTDrucks. 13/1686, 11 ff.; ebenso der Vorschlag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BTDrucks. 13/7895, 35 f. und der Bericht der von der Finanzministerkonferenz am 22.4.1993 eingesetzten Arbeitsgruppe Steuerrechtsvereinfachung, Dezember 1993, 35. Zu den praktischen Auswirkungen dieser Vorschläge s. KANZLER, FR 1998, 233 [247]. Zur Reform des Bilanzsteuerrechts insbes. WEBER-GRELLET, DStR 1998, 1343 [1346 f.]). Zur Vereinbarkeit des § 13a mit höherrangigem Recht s. § 13a Anm. 5.

Ein einheitlicher Gewinnbegriff für alle buchführenden Steuerpflichtigen wäre im Interesse einer Vereinfachung des EStRechts wünschenswert. Angesichts der weit fortgeschrittenen Angleichung der Gewinnermittlungsarten des § 4 Abs. 1 und § 5 erscheint die Aufrechterhaltung zweier Gewinnermittlungen mit BV-Vergleich nicht mehr zweckmäßig (ähnlich schon EStKOMMISSION, Untersuchungen zum EStRecht, 1964, 82–86) und ohne sachliche Legitimation (glA WEITEMEYER/REHR in BeckOK EStG, § 4 Rn. 15 und Rn. 212 [2/2019]). Die StReformKommission wollte zwar formal an zwei Gewinnermittlungsarten mit BV-Vergleich festhalten; die für Vollkaufleute geltenden Vorschriften sollten jedoch für andere buchführende Stpfl. „sinngemäß“ anwendbar sein (Gutachten der StReformKommission, 1971, 435 [436, 508]).

Der RegE eines EStG 1975 (BTDrucks. 7/1470) sah in §§ 10–22 für alle buchführende Stpfl. einen einheitlichen BV-Vergleich vor. Da aber im Gesetzgebungsverfahren die EStReform auf bestimmte Schwerpunkte beschränkt wurde (vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/2180, 2–4), unterblieb im EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) eine Neuregelung der Gewinnermittlung.

Betriebsvermögensvergleich und Unternehmensbesteuerung: Auch im Zusammenhang mit der Diskussion um eine neue Betriebssteuer und nationale Konzerneinheitsbesteuerung wird der BV-Vergleich als einheitliche Gewinnermittlungsart vorgeschlagen (so etwa LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, Schriftenreihe des BMF Heft 49, 179 ff.; RAUPACH, GS Knobbe-Keuk, 1997, 675 [722]). Gegenüber einer zunehmend international geprägten Entwicklung der HBil. ist aber auch dieser Bereich nationaler Besteuerung dem Einfluss ausländ. Rechnungslegungsvorschriften ausgesetzt. Daher wird eine Abkoppelung des Maßgeblichkeitsprinzips für die StBil. diskutiert (ausführl. dazu § 5 Anm. 166 ff.).

Siehe etwa AHMANN, FS Schmidt, 1993, 269 (281 ff.); WEBER-GRELLET, StuW 1995, 336; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, § 2 Rz. 6; WALZ, FS Kübler, 1997, 557 (578 f.); s. auch KRAFT, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung, 1991, 207. Für eine einstweilige Beibehaltung der Maßgeblichkeit SCHÖN in SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 4 (120).

Einnahmenüberschussrechnung als Reformmodell: Radikaler noch als das Abkopplungsmodell (s.o.) wird in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre seit Längerem sogar das Einheitsmodell einer eigenständigen stl. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung diskutiert. Diese betriebliche Einnahmenüberschussrechnung soll losgelöst von der handelsrechtl. Gewinnermittlung gelten und den stl. BV-Vergleich verdrängen. Damit würde nicht nur das Problem der Entscheidungskompetenz des EuGH in steuerbilanzrechtl. Fragen gelöst (dazu etwa GROH, DStR 1996, 1206) und die betriebliche Gewinnermittlung der privaten Überschussermittlung gleichgestellt, sondern durch die „volle“ Erfassung des Gewinns auf einfachste Weise den Grundsätzen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und Belastungsgleichheit entsprochen (im Einzelnen dazu WEBER-GRELLET, DStR 1998, 1343 [1348]; ebenso schon KANZLER, FR 1998, 347). Im Einzelnen dazu § 4 Anm. 501 und § 5 Anm. 176 ff.

Dieser Konzeption folgt auch der am 25.10.2016 von der EU-Kommission vorgestellte Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine „Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKB-RLE – „<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2016:685:FIN>“). Die eigenständige steuerliche Gewinnermittlung soll sich weder an den IFRS noch den nationalen handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten (in Deutschland weder das HGB noch das Maßgeblichkeitsprinzip) orientieren. Unter Abkehr vom Betriebsvermögensvergleich wird der steuerpflichtige Gewinn GuV-orientiert als Überschuss an Erträgen gegenüber den abziehbaren Aufwendungen und anderen abziehbaren Posten (Art. 4 Nr. 8 GKB-RLE) sowie Verlust als Überschuss an Aufwendungen gegenüber den Erträgen (Art. 4 Nr. 9) definiert. Damit ist die Gewinnermittlung nach dem GKB-RLE formal zwar mit der Einnahmenüberschussrechnung des § 4 Abs. 3 EStG vergleichbar. Materiell ist sie jedoch keine Zahlungsrechnung, denn sowohl Erträge als auch Aufwendungen sollen im Zeitpunkt ihrer Realisierung zu erfassen sein, sodass Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung periodisiert werden (Art. 6 Abs. 1, Art. 15–17 GKB-RLE). Diese Umrechnung der Ein- und Auszahlungen in Erträge und Aufwendungen, die Nebenrechnungen zur Bestimmung steuerlicher Werte (Art. 4 Nr. 17 GKB-RLE) und ein bedingtes Register des Anlagevermögens (fixed asset register nach Art. 30 GKB-RLE), führt wiederum zu einer konzeptionellen Übereinstimmung mit dem Betriebsvermögensvergleich (s. KANZLER in PRINZ/KANZLER, Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 3. Aufl. 2018, Rz. 140 mwN; VELTE/MOCK, StuB 2019, 22).

32 2. Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen

Der historisch gewachsene Pluralismus der Gewinnermittlungsarten führt zu unterschiedlicher StBelastung, aber auch zu einer ungleichen Belastung mit den Kosten für die Erstellung von Abschlüssen. Soweit dem Stpfl. Wahlrechte eingeräumt sind, kann er diese Belastung beeinflussen.

Gesamtgewinn und Steuerbelastung: Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 führen die unterschiedlichen Realisationszeitpunkte zwar zu demselben Gesamtgewinn aller Gewinnermittlungsperioden (Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit), jedoch nicht unbedingt zu derselben Ertragsteuerbelastung (s. auch § 4 Anm. 531 aE). Dies folgt schon aus dem progressiven EStTarif; hinzu kommen ständige Gesetzesänderungen, die sich auf StSatz, Bemessungsgrundlage und eventuelle Annexsteuern (SolZ) oder die GewSt auswirken. Aber auch die Forderung nach Totalgewinnlichkeit gilt für den BFH nur im Grundsatz (BFH v. 30.3.1994 – I R 124/93, BStBl. II 1994, 852) und hat sich „noch nicht in vollem Umfang durchgesetzt“ (BFH v. 26.4.1995 – I R 49/94, BFH/NV 1996, 130).

Keine Gesamtgewinnlichkeit bei Einnahmenüberschussrechnung und Bestandsvergleich: Die drei klassischen Gewinnermittlungsarten erheben den Anspruch, auf Dauer gesehen denselben Gewinn oder Verlust der Besteuerung zu unterwerfen. Während sich die beiden Bestandsvergleiche des § 4 Abs. 1 und § 5 im Laufe der Jahre immer stärker angleichen (vgl. Anm. 24), bedurfte die Vorschrift des § 4 Abs. 3 allerdings ständiger Anpassung durch Auslegung oder Billigkeitsmaßnahmen (s. Anm. 29). Vor allem das früher geltende Verbot der Bildung gewillkürten BV und das Verbot der Teilwertabschreibung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 536 f.), aber auch die unterschiedliche Anwendung bestimmter StVergünstigungen Bilanzierender auf die Einnahmenüberschussrechnung (s. Anm. 29 „Gesetzliche Maßnahmen ...“ einerseits und § 4 Anm. 538 andererseits) führen zu dauerhaften Divergenzen, die auch über den Totalgewinn nicht auszugleichen sind.

Keine Gesamtgewinnlichkeit bei pauschaler Gewinnermittlung: Gegenüber der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen des § 13a, aber auch der sog. Tonnagebesteuerung des § 5a kann die Forderung nach Totalgewinnlichkeit schon von vornherein nicht erhoben werden. Bei diesen Gewinnermittlungsarten sind Verluste grds. ebenso ausgeschlossen wie die meisten stl. Vergünstigungen. Die pauschalen Gewinnermittlungsarten werden im Übrigen offen als Subventionen ausgewiesen (vgl. 16. Subventionsbericht der BReg. v. 29.8.1997, BTDrucks. 13/8420, 26, 34 und 152, betr. § 13a, und BTDrucks. 13/10271, 8: „Die Tonnagesteuer bewirkt eine effektive Steuerentlastung ...“); s. auch den 24. Subventionsbericht der BReg. v. 19.8.2013 (BTDrucks. 17/14621), der zwar die Tonnagesteuer als Subvention ausweist (16. Subventionsbericht der BReg. v. 29.8.1997, BTDrucks. 13/8420, 66, 228 und 268), aber die Gewinnermittlung nach § 13a nicht mehr bei den StVergünstigungen für Land- und Forstwirte erwähnt.

33–34 Einstweilen frei.

II. Verfassungsmäßigkeit der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten

Verfassungsrechtlich ist der Pluralismus der Gewinnermittlungsarten vor allem unter dem Gesichtspunkt der Besteuerungsgleichheit zu prüfen. Danach verbietet Art. 3 Abs. 1 GG willkürliche Maßnahmen und gebietet sachgerechte Differenzierungen (s. nur SCHÖN, *StuW* 1995, 366 [369 ff.]).

BVerfG bejaht Verfassungsmäßigkeit: Nach Auffassung des BVerfG genügen die estrechtl. Gewinnermittlungsvorschriften den rechtsstaatlichen Anforderungen an die Bestimmtheit eines Steuergesetzes (BVerfG v. 20.5.1988 – 1 BvR 273/88, BB 1988, 1716, betr. Rücklage für Ersatzbeschaffung).

Schedule und synthetischer Einkommensbegriff: Die Ausformung der Gewinnermittlungsarten durch Gesetzgebung, Rspr. und FinVerw. wie ihre Fixierung auf bestimmte Berufsgruppen und Erwerbszweige (s. Anm. 5–8) haben wesentlich zur Entwicklung unseres Einkunftsartenrechts beigetragen (zu diesem Einkünftepluralismus schon LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1981/1988, 218; KANZLER, *FR* 1998, 233 [246]). Das BVerfG hält die Erfassung privater Veräußerungsgewinne jedenfalls für verfassungsgemäß (BVerfG v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, betr. § 23 aF; BVerfG v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66, 2 BvR 701/64, BVerfGE 27, 111, betr. § 17 aF).

Die dadurch bewirkte und durch § 32c aF sowie die 2009 eingeführte Abgeltungsteuer noch verstärkte Ungleichbehandlung Stpfl. mit unterschiedlichen Einkunftsarten ist uE zumindest verfassungsrechtl. bedenklich (ähnlich RAUPACH, *GS Knobbe-Keuk*, 1997, 675 [687]; aA das BVerfG mit seinem Regelungsvorschlag im sog. Zinsurteil BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; s. auch BFH v. 29.4.2014 – VIII R 9/13, BStBl. II 2014 = BFH/NV 2014, 2024; zT aA SCHÖN, *StuW* 1995, 366 [369 ff.], vor allem zur Ungleichbehandlung von Vermögensvergleich und privater Überschussermittlung; zur Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungsteuer auch § 32d Anm. 5 mwN). Gleichheitswidrig, da durch sachliche Gründe nicht gerechtfertigt, war jedenfalls das Verbot der Willkür von BV bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 537) und im Zuschlagsbereich des § 13a (dazu KANZLER, *FR* 1991, 645 [654]; KANZLER, *FR* 1998, 233 [241]). Diesen Gleichheitsverstoß hat der BFH durch verfassungskonforme Auslegung des § 4 Abs. 3 geheilt (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985, mit Anm. KANZLER, *FR* 2004, 93; s. auch BFH v. 16.6.2004 – XI R 17/03, BFH/NV 2005, 173).

Gleichheitswidrig ist im Übrigen die unterschiedliche Gewährung von StVergünstigungen bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten (s. Anm. 29 und 32), die keinem erkennbaren Plan folgt. Auch eine sachliche Rechtfertigung der gewollten, aber durchaus nicht immer gezielten Privilegierung bestimmter Einkünfte durch die pauschalen Gewinnermittlungsarten fällt schwer, weil sie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspricht. Innerhalb des EStG verletzen diese Regelungen den Gleichheitssatz (glA LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1981/1988, 224 ff.). Einzige sachliche Rechtfertigung für die Benachteiligung anderer Gewerbetreibender, insbes. Transportunternehmen durch die sog. Tonnagesteuer scheint der Umstand zu sein, dass Deutschland in einem Steuerwettbewerb mit anderen seefahrenden Nationen steht (s. KANZLER, *FR* 2013, 461). Als Vereinfachungsnormen müssten die §§ 5a, 13a nicht zwingend zu einer Begünstigung führen, als Subventionsregelungen unterliegen sie keiner Aufwands- und Erfolgskontrolle und widersprechen damit den Grundsätzen der Subventionspolitik in der sozialen Markt-

wirtschaft (s. 16. Subventionsbericht der BReg. v. 29.8.1997, BTDrucks. 13/8420, 9).

Gewinnermittlungswahlrechte keine Rechtfertigung für Gleichheitsverstoß: Diese Gleichheitsverstöße finden auch dadurch keine sachliche Rechtfertigung, dass dem Stpfl. Gewinnermittlungswahlrechte eingeräumt sind. Buchführungspflichtigen Stpfl. stehen diese Wahlrechte nicht zu. Der Gesetzgeber hat nur die seiner Auffassung nach minderen Gewinnermittlungsarten Einnahmenüberschussrechnung, Durchschnittssatzgewinnermittlung und Tonnagesteuer mit Wahlrechten ausgestattet, damit sich der Stpfl. eventuellen Benachteiligungen (zB durch den Nichtansatz von Verlusten bei §§ 5a, 13a) entziehen kann. Übersieht er dies, so wird mit den Wahlrechten lediglich das Risiko der Verletzung des Gleichheitssatzes auf den Stpfl. verlagert; dieser hat von Verfassungs wegen kein Recht darauf, aus jeder ihm zur Auswahl angebotenen Regelung die für ihn günstigsten Möglichkeiten in Anspruch zu nehmen.

BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (361); BVerfG v. 17.12.1992 – 1 BvR 4/87, FR 1993, 157 (159) = NJW 1993, 2093 (2095); Prinzip der Eigenverantwortlichkeit: BVerfG v. 29.11.1989 – 1 BvR 1402/87, BVerfGE 81, 108 = BStBl. II 1990, 479 (482); ebenso BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403; BFH v. 5.12.2002 – IV R 28/02, BStBl. II 2003, 345. Kritisch zu diesem Prinzip der Eigenverantwortlichkeit KANZLER, FR 1998, 233 (246).

36–39 Einstweilen frei.

E. Wechsel der Gewinnermittlungsart

Schrifttum bis 1974: KUMMER, Der Gewinnbegriff und der Übergang zur ordnungsmäßigen Buchführung, DStZ 1937, 1134; HOFFMANN, Der Übergang von der Buchführung zum Bestandsvergleich, StuW 1938 Sp. 467; THEIS, Übergang zur Buchführung, Gewinnberichtigung im Übergangsjahr, FR 1952, 174; KASSMER, Wechsel der Gewinnermittlungsart, Stbg 1960, 189; WILLENBRINK, Der Übergang vom Vermögensvergleich zur Einnahmeüberschussrechnung, DB 1962, 345; PLÖGER, Wechsel der Gewinnermittlungsart, Achim bei Bremen 1963; KRAHN, Übergangsrechnung bei mehrfachem Wechsel in der Gewinnermittlungsart, Stbg. 1964, 13; PLÜCKEBAUM, Zu- und Abrechnungen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart, StBp. 1965, 76; W. WACHTER, Probleme der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, StBKongrRep. 1965, 104; EISEMANN, Können bei der Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) nicht erfaßte Betriebsvorgänge beim Übergang zum Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) erfaßt werden?, DStR 1965, 357; SEITHEL, Probleme des Wechsels der Gewinnermittlungsart, DStR 1965, 643; FENZL, Zum Problem der Zu- und Abrechnungen beim Wechsel der Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 3 und § 4 Abs. 1 (§ 5) EStG, DStR 1967, 121 und 151; MITTELBACH, Zur Versteuerung der Gewinnkorrekturen, DStZ 1969, 107; KALB-ARNOLD, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – ihre Darstellung und die Problematik beim Übergang zum und vom Vermögensvergleich, Diss. Würzburg 1969; PEITZ, Die Gewinnkorrektur beim Wechsel der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsart, Diss. Mainz 1969; SCHICK, Entnahmetatbestand bei Wechsel der Gewinnermittlungsart, StRK EStG § 4 GewErmÄnd. R. 8; PLÜCKEBAUM, Verwirklichung des Entnahmetatbestandes bei Wechsel der Einkunfts- oder Gewinnermittlungsart, StRK EStG § 4 GewVerw. R. 34; SEGBRECHT, Wechsel der Gewinnermittlungsarten, Herne/Berlin, 2. Aufl. 1974.

Schrifttum 1975 bis 1989: SAUER, Verteilung eines Korrekturpostens auf mehrere nachfolgende Jahre bei Übergang der Gewinnermittlung von der Bilanzierung zur Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, StBp. 1977, 90; OFFERHAUS, Einnahmeüberschussrechnung oder Vermögensvergleich?, StBp. 1978, 190; RICHTER, Nochmals – Die Verteilung

von Zurechnungsbeträgen beim Wechsel von der Überschussrechnung (EStG § 4 Abs. 3) zum Bestandsvergleich (EStG § 4 Abs. 1), DStZ/A 1978, 254; SCHMIDT-LIEBIG, Die Verteilung von Zurechnungsbeträgen beim Wechsel von der Überschussrechnung (EStG § 4 Abs. 3) zum Bestandsvergleich (EStG § 4 Abs. 1) – dargestellt am Beispiel der Gründung einer Gemeinschaftspraxis, DStZ/A 1978, 156; BARTH, Wechsel der Gewinnermittlungsart, BB 1979, 1695; SAUER, Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres bei Unternehmerwechsel, StRK-Anm. EStG § 2 R. 131; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88; LEHWALD/FRANCK, Übergangsprobleme aus der letztmaligen Anwendung des § 34 Abs. 4 EStG im VZ 1981, DStZ 1981, 473; ZIMMERMANN, Wechsel in der Gewinnermittlungsart – Eine Kritik der Anlage 3 zu Abschn. 19 Abs. 1 EStR 1978, DStR 1981, 155; RITZROW, Ertragsteuerliche Probleme beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG, StBp. 1982, 195; KANZLER, Die Übertragung stiller Reserven gem. §§ 6b, 6c EStG unter besonderer Berücksichtigung der Besteuerung von Land- und Forstwirten, Inf. 1983, 509; SÖFFING, Übergang zum Betriebsvermögensvergleich bei vorangegangener Gewinnerschätzung, FR 1983, 327; HANSCH, Rechtsmethodische Probleme des § 4 Abs. 3 EStG mit einem Vorschlag de lege ferenda, Diss. Köln 1985; LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985; RITZROW, Übergang von der Gewinnermittlung nach 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG, StWa. 1988, 57.

Schrifttum ab 1990: FELLA, Wechsel der Gewinnermittlungsarten, StWa. 1991, 81; JEHNER, Das Betriebsvermögen und die Gewinnermittlungsmethoden des fingierten Grundstückshändlers – Vereinfachende Bemerkungen zur Einordnung eines Wirtschaftsguts in eine der sieben Einkunftsarten, DStR 1991, 1408; HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im EStRecht, Diss. Konstanz 1992; OPPERMANN, Bilanzierungspflicht bei der Verschmelzung von zwei freiberuflich tätigen Sozietäten bei Anwendung des § 24 UmwStG, DStR 1993, 938; FUCHS/SCHABE, Gewinnermittlungsart/Wechsel, BBS Gruppe 2/G 120, 1-20 (12/1994); PFALZGRAF/MEYER, Steuerbegünstigte Einbringung der Einzelpraxis in eine Gemeinschaftspraxis – Einschränkungen durch das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG), DStR 1994, 1329; KOFLER, Die Umsatzsteuer beim Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 öEStG und umgekehrt, in BERTL (Hrsg.) Praxis und Zukunft der Unternehmensbesteuerung, FS Gerald Heidinger, Wien 1995, 131; RITZROW, Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zum Bestandsvergleich, SteuStud. 1995, 485; TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, Herne/Berlin, 2. Aufl. 1995; KANZLER, Der Sechs-B und die Landwirte, in BUDDER/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 251; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; KOFLER/KOFLER/URNIK, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung, Wien, 2. Aufl. 2003 (zur Rechtslage in Österreich); REGIERER/MEINING, Bedeutung der Realteilung mit Spitzenausgleich für den Einnahme-Überschussrechner gemäß § 4 Abs. 3 EStG, DStZ 2006, 474; SCHOOR, Wirksamer Übergang von der Einnahmen-Überschussrechnung zum Bestandsvergleich – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 19.10.2005 – XI R 4/04, StuB 2006, 101; SCHULZE-OSTERLOH, Voraussetzungen für den Übergang auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich, BB 2006, 436; RITZROW, Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG, StBp 2007, 338; MAYR, Der Wechsel der steuerlichen Gewinnermittlung, in PÜLZL/PARTL (Hrsg.), Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, FS Alois Pircher, Wien 2007, 67; GUNSENHEIMER, Wechsel der Gewinnermittlungsart – Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich, NWB F. 17, 2251 (31/2008); NEUFANG, Wechsel der Gewinnermittlungsart vor dem Hintergrund des § 241a HGB, StBp. 2009, 260; OTTO, Übergangsgewinn bei Rechtsanwälten, NJW 2010, 3601; BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, Diss. Hamburg 2011; KRONAWITTER, Die Buchführungspflichten von Regiebetrieben im Lichte der kommunalen Doppik, VersorgW 2011, 174; MORITZ, Schuldzinsenabzug gem. § 4 Abs. 4a EStG: Überentnahmen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart?, AktStR 2012, 385; POTTSCH, Zusammenschluss von Freiberufler-Sozietäten, KÖSDI 2012, 18177; TRINKS/TRINKS, Die vereinfachte Gewinnermittlung in den USA und Deutschland, IStR 2012, 201; KANZLER, Keine Realteilungsbilanz für Einnah-

menüberschussrechner, FR 2013, 1083; KANZLER, Ungleichbehandlung von Übergangsgewinnen und Übergangsverlusten beim Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 2014, 21; GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, Herne/Berlin, 14. Aufl. 2015; DÖTSCH, Behandlung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens bei Strukturwandel zur Liebhaberei und Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung, jurisPR-SteuerR 38/2016 Anm. 2; NÖCKER, Korrekturen bei Übergang von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich, jurisPR-SteuerR 30/2016 Anm. 2; URBAN, Pflicht zur Übergangsbilanz bei Veräußerung oder Einbringung eines Einnahme-Überschussrechners?, DStR 2017, 1248.

I. Grundlagen des Wechsels der Gewinnermittlungsarten

40 1. Maßnahmen beim Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsart

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart zwingt weder zur Aufdeckung stiller Reserven (keine Betriebsaufgabe) noch zu Entnahmen oder Einlagen. Bis zur Neuregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 durch das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF v. 25.6.1980 (BGBl. I 1980, 732; BStBl. I 1980, 400) war allerdings streitig, ob der Übergang vom BV-Vergleich zu einer anderen Gewinnermittlungsart zur Zwangsentnahme von WG des gewillkürten BV führt.

Keine Gewinnkorrekturen beim Wechsel zwischen den Bestandsvergleichen: Aufgrund der unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten können sich unterschiedliche Periodengewinne ergeben. Beim Vergleich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 ist dies ohne praktische Bedeutung. Weder unterscheiden sich die beiden Bestandsvergleiche zurzeit hinsichtlich des Umfangs der Aktivierung und Passivierung oder der Bildung gewillkürten BV (s. Anm. 24), noch ist es erforderlich, beim Wechsel eine sog. Übergangsbilanz aufzustellen.

Gewinnkorrekturen und Übergangsbilanz beim Wechsel vom und zum Bestandsvergleich: Die unterschiedlichen Grundsätze der Gewinnrealisierung bei BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung erfordern jedoch Gewinnkorrekturen, deren Grundlage die Übergangsbilanz ist (glA HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 86). Aber auch wo Gewinnkorrekturen entbehrlich sind, weil es sich um einen Wechsel von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen oder der Vollschätzung zur Buchführung mit Bestandsvergleich handelt, ist die Erstellung einer Übergangsbilanz erforderlich, damit eine Anfangsbilanz für den BV-Vergleich geschaffen wird. Dies gilt unabhängig davon, ob dabei Zu- und Abrechnungen vorgenommen werden. Derartige Korrekturen unterbleiben beim Wechsel von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich (s. Anm. 75) ebenso wie beim Übergang von der Vollschätzung nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs (s. Anm. 12) zur Bilanzierung (s. Anm. 50).

Nachdem die früher viel erörterte Frage der Zwangsentnahme von WG des gewillkürten BV beim Übergang von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung oder zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen durch Einfügung des Satzes 3 (jetzt Satz 5) in § 4 Abs. 1 gelöst wurde (s. § 4 Anm. 260 ff.), sind nur noch zwei Probleme beim Wechsel der Gewinnermittlungsart zu behandeln: Der Ansatz und die Bewertung der WG in der Übergangsbilanz (s. Anm. 55 ff.) sowie die Vornahme von Zu- und Abrechnungen beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich und umgekehrt (s. Anm. 64 ff.) einschließlich der damit zusammenhängenden Billigkeitsmaßnahmen einer Verteilung von Übergangsgewinnen und -verlusten (s. Anm. 67–69).

Besondere Übergangsprobleme ergeben sich aus dem Übergang zur Liebhaberei (s. Anm. 80); weitere Übergangsfragen sind durch die Wiedervereinigung und die Einf. einer sog. Tonnagesteuer (s. Anm. 4, 6 und 80) hinzugekommen. So waren Gewinnkorrekturen auch beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung der DDR zu einer Gewinnermittlungsart nach dem EStG erforderlich (s. Anm. 80).

2. Rechtsgrundlagen der Maßnahmen beim Wechsel der Gewinnermittlung 41

Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen eines Wechsels der Gewinnermittlungsart sind – anders als in Österreich – gesetzlich nicht geregelt. Rechtsprechung und FinVerw. haben dazu Grundsätze aus den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG hergeleitet, die den Übergang von einer Gewinnermittlungsart zu einer anderen mit der Rechtsfolge zulassen, dass Gewinnkorrekturen vorzunehmen sind (s. etwa BFH v. 25.6.1970 – IV 340/65, BStBl. II 1970, 755, mwN; R 4.6 mit Anlage 1 und R 13.5 Abs. 2 EStR).

Das österreichische EStG kennt eine umfassende Regelung in § 4 Abs. 10 öEStG. Danach ist beim Wechsel der Gewinnermittlungsart „durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebsaufnahme, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden“. Die Regelung enthält Vorschriften zur unterschiedlichen zeitlichen Zurechnung und Verteilung von Übergangsgewinnen, zur Aufstellung der Übergangsbilanz, zur strukturwandelbedingten Versteuerung stiller Reserven und zur tarifbegünstigten Besteuerung des Übergangsgewinns in bestimmten Fällen der Betriebsaufgabe oder -veräußerung (§ 37 Abs. 5 öEStG). Zu Einzelheiten s. KANZLER, FR 1999, 225.

Für die Rechtsprechung des RFH und des BFH folgen die Gewinnkorrekturen beim Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsart aus dem Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit, dem Vorrang vor dem Grundsatz periodengerechter Gewinnermittlung zukommen soll (RFH v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 172; dazu auch HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 46 ff., mwN). Es liege eine „offene Regelungslücke“ vor, die ohne Weiteres auszufüllen sei, weil der StTatbestand dadurch nicht ausgeweitet werde (BFH v. 28.5.1968 – IV R 202/67, BStBl. II 1968, 650). Grundlage ist die Vorstellung von einem Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen Bilanzierung und Einnahmenüberschussrechnung (deutlich: BFH v. 17.5.1960 – I 35/57 S, BStBl. III 1960, 306, zu III.; krit. dazu KANZLER, FR 1998, 233 [242]). Der Stpfl. werde so gestellt, als habe er von Anfang an bilanziert (BFH v. 22.6.1966 – VI 340/65, BStBl. III 1966, 540).

Ebenso BFH v. 3.10.1961 – I 236/60 U, BStBl. III 1961, 565 (Grundsatz der Bilanzidentität); BFH v. 3.7.1968 – I 113/65, BStBl. II 1968, 736; BFH v. 24.1.1985 – IV R 155/83, BStBl. II 1985, 255. Nach dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Grundsatz der Totalgewinnlichkeit müssen die unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten auf Dauer gesehen (dh. von der Eröffnung bis zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs) zu demselben Gesamtergebnis führen (stRspr. seit BFH v. 17.5.1960 – I 35/57 S, BStBl. III 1960, 306; BFH v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199; grundlegend auch BFH v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; s. auch BFH v. 30.3.1994 – I R 124/93, BStBl. II 1994, 852, betr. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG-DDR; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 449 ff.; KANZLER, FR 1998, 233 (242).

Dementsprechend ist nach dieser Rspr. Rechtsgrundlage für die Bewertung in der Übergangsbilanz die Fiktion durchgängiger Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (s. nur BFH v. 1.10.1992 – IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284, mwN). Nach einer späteren Entscheidung folgen die Gewinnkorrekturen aus dem Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 (BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287, unter Hinweis auf KANZLER, FR 1999, 225 [227]).

Im Schrifttum wird im Anschluss an die Rspr. des BFH überwiegend angenommen, bei den Übergangsfragen handele es sich um eine Gesetzeslücke, die im Wege einer Rechts- und Gesetzesanalogie zur Verwirklichung der Totalgewinnlichkeit zu schließen sei.

BIRKHOLZ, FR 1971, 368; PEITZ, Die Gewinnkorrektur beim Wechsel der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsart, 1969, 34 ff.; KALB-ARNOLD, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, 1969, 165; SEILER in KSM, § 4 Rz. D 57 (8/2013); GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 753 „offene Regelungslücke“; HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 80 ff.; nach aA handelt es sich wohl um Gewohnheitsrecht: so LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 4 Rz. 652 „zutrl. allg. gebilligt“; nach wiederum aA sind die Rechtsfolgen des Wechsels der Gewinnermittlungsart aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip herzuleiten (BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 524 ff.).

Stellungnahme: Rechtsgrundlage für die Maßnahmen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist uE der allgemeine Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 (glA BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287; FG Münster v. 28.11.2007 – 12 K 1084/07 E,G, EFG 2008, 763, rkr.; o.V., DStR 1968, 609). Die Vornahme von Gewinnkorrekturen und die Aufstellung einer Übergangsbilanz folgen unmittelbar aus einer verfassungskonformen Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 1 iVm. Art. 3 Abs. 1 GG. Eine geforderte gesetzliche Regelung könnte daher nur klarstellenden Charakter haben (s. Anm. 42). Der von Rspr. und hM im Schrifttum herangezogene Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit, aber auch das Leistungsfähigkeitsprinzip taugen kaum zu einer umfassenden Erklärung aller gebotenen Übergangsmaßnahmen. Beide Prinzipien sind weder geeignet, das Erfordernis einer Übergangsbilanz beim Wechsel von einer Gewinnermittlung ohne Buchführung oder der Gewinnschätzung zur Bilanzierung zu begründen, noch tauglich, die besonders bei einem Wechsel offenbar werdenden Abweichungen zu rechtfertigen, die sich aus der unterschiedlichen Möglichkeit von Teilwertabschreibungen (früher auch der Willkür von BV) oder Inanspruchnahme bestimmter StVergünstigungen bei Einnahmenüberschussrechnung und Bestandsvergleich ergeben (dazu auch § 4 Anm. 507 „Stellungnahme“). Auch in der neueren Rspr. des BFH gilt die Forderung nach Totalgewinnlichkeit nur im Grundsatz (BFH v. 30.3.1994 – I R 124/93, BStBl. II 1994, 852) und hat sich „noch nicht in vollem Umfang durchgesetzt“ (BFH v. 26.4.1995 – I R 49/94, BFH/NV 1996, 130; s. auch KANZLER, FR 1998, 233 [242]).

42 3. Reformvorschläge zum Wechsel der Gewinnermittlungsart

Dem Gesetzgeber sind mehrfach Reformvorschläge zur Regelung des Übergangs von einer zur anderen Gewinnermittlungsart unterbreitet worden.

Die Einkommensteuerkommission hatte 1964 eine bewusst allgemein gehaltene und nicht mit der umfangreichen Regelung der EStR belastete Regelung vorgeschlagen (Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, 1964, 97 ff.):

Der Regierungsentwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes (BTDrucks. 7/1470, 25) enthielt mit § 23 Abs. 1 Satz 1 EntwEStG eine Regelung, die noch kürzer als der Entwurf der EStKommission wie folgt lautet:

„Der Übergang von der Ermittlung des Gewinns durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben zur Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich darf nicht dazu führen, dass Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben nicht oder doppelt berücksichtigt werden; der Gewinn des ersten nach dem Übergang endenden Wirtschaftsjahrs ist entsprechend zu erhöhen oder zu vermindern.“

Der Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG von LANG (Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, 1985, 92 f.) schlägt unter der Überschrift „Wechsel der Einkünftermittlungsort“ einen § 16 folgenden Wortlauts vor:

„(1) Beim Wechsel der Ermittlungsart der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist durch Zu- und Abrechnungen auszuschließen, dass Betriebsbezüge (Betriebserträge und Betriebseinnahmen) sowie Betriebsaufwendungen nicht oder doppelt berücksichtigt werden; die Einkünfte des ersten Ermittlungszeitraumes nach dem Wechsel der Ermittlungsart sind entsprechend zu erhöhen oder zu vermindern.

(2) Der nach Maßgabe des Abs. 1 ermittelte Mehr- oder Minderbetrag ist auf Antrag des Steuerpflichtigen gleichmäßig auf die drei ersten Ermittlungszeiträume nach dem Wechsel der Ermittlungsart zu verteilen.“

Die neueren Reformentwürfe von ELICKER, KIRCHHOF, LANG und MITSCHKE (s. vor Anm. 31) befassen sich nicht mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsort. Allerdings sieht der von der Stiftung Marktwirtschaft vorgelegte Entwurf eines Gesetzes zur Steuerlichen Gewinnermittlung – StGEG eine Regelung in § 45 vor:

§ 45 Wechsel der Gewinnermittlungsmethode

(1) ¹Ein Wechsel der Gewinnermittlungsmethode ist nur zum Ablauf des Kalenderjahres möglich (Wechselzeitpunkt). ²Der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsmethode ist nur wirksam, wenn der Wechsel innerhalb der ersten drei Monate des neuen Kalenderjahres gegenüber dem für die Veranlagung zuständigen Finanzamt unwiderruflich angezeigt wird.

(2) ¹Beim Übergang von der vereinfachten Gewinnermittlung zur Steuerbilanz ist ein Übergangsgewinn zu ermitteln. ²Der Übergangsgewinn ist der Unterschied des bilanziell ermittelten Betriebsvermögens zum Zahlungsmittelvermögen. ³Das Zahlungsmittelvermögen ist die Summe aller Zahlungsmittel, erhöht um die Beträge, die nach § 44 Abs. 2 und Abs. 3 noch nicht als abgeflossen gelten, und vermindert um die Beträge, die nach § 44 Abs. 3 noch nicht als zugeflossen gelten. ⁴Das Eigenkapital gilt als eingelegt, soweit es den Übergangsgewinn übersteigt.

(3) ¹Beim Übergang von der Steuerbilanz zur vereinfachten Gewinnermittlung gilt ein Betrag in Höhe des Unterschieds des Betriebsvermögens zum Zahlungsmittelvermögen als im Wechselzeitpunkt abgeflossen. ²Übersteigt das Zahlungsmittelvermögen das Betriebsvermögen, erzielt das Unternehmen im Wechselzeitpunkt eine Betriebseinnahme in Höhe des übersteigenden Betrages. ³Der thesaurierte Gewinn gilt als entnommen.

Im Schrifttum wird eine gesetzliche Regelung zT für entbehrlich gehalten (so HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsort im Einkommensteuerrecht, 1992, 197, im Hinblick auf die gefestigte Rspr.). Andere fordern hingegen eine ausdrückliche, wenn auch nur klarstellende Regelung, „um alle Zweifel an“ der grundsätzlichen „Berechtigung zur Vornahme der Zu- und Abschläge auszuschließen“ (s. BAUER, Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 523 mwN; danach ist eine dem § 20 Abs. 1 Satz 3 UStG vergleichbare Regelung in Erwägung zu ziehen).

Stellungnahme: Alle Reformvorschläge beschränken sich auf die Regelung der beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich

und (umgekehrt) gebotenen Zu- und Abschläge. Dies trifft auch auf die zum Wechsel der Gewinnermittlungsart ergangenen Sonderregelungen des § 4 Abs. 10 öEStG zu. Hier verdient die hier bereits in Lfg. 242 [Stand: 6/2010 abrufbar unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm] vertretene Auffassung und von BAUER (Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Grundlage der Gewinnermittlungsarten im Einkommensteuerrecht, 2011, 523) aufgegriffene Auffassung, eine dem § 20 Abs. 1 Satz 3 UStG vergleichbare Regelung zu schaffen, den Vorzug.

Die Vorschrift bestimmt in der für Gesetze gebotenen Kürze: „Wechselt der Unternehmer die Art der Steuerberechnung, so dürfen Umsätze nicht doppelt erfasst werden oder unverteuert bleiben.“ Die Verteilung der Zuschläge kann uE der Billigkeit im Einzelfall oder weiterhin den EStR überlassen bleiben. Allerdings sind damit noch nicht die weiteren Probleme der Bewertung der WG in der Übergangsbilanz berücksichtigt, die der FinVerw. Anlass zu umfangreichen Verwaltungsanordnungen gegeben haben (s. Anm. 50). Auch diese Fragen ließen sich generalklauselartig wie folgt regeln: „Beim Wechsel zum Bestandsvergleich ist eine Übergangsbilanz aufzustellen, die die Werte der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens so ausweist, als sei der Gewinn von Anfang durch Bestandsvergleich ermittelt worden.“

Alle diese Formulierungsvorschläge tragen uE jedoch nur zur Lösung von Fragen bei, über die ohnehin Konsens besteht. Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung ist nach der hier vertretenen Auffassung einer verfassungskonformen Auslegung der Gewinnermittlungsvorschriften bis auf eine Festlegung der zeitlichen Erfassung der Gewinnkorrekturen (s. Anm. 70) auch entbehrlich (s. Anm. 41). Alle Übergangsprobleme würden sich völlig erledigen, wenn man sich zur Regelung einer einzigen stl. Gewinnermittlungsart entschließen würde (s. Anm. 31).

4. Anlässe und Zeitpunkt für den Wechsel der Gewinnermittlungsart

43 a) Überblick

Der Übergang von einer zur anderen Gewinnermittlungsart kann freiwillig (s. Anm. 45) oder zwangsweise (s. Anm. 46) erfolgen. Der unentgeltliche Übergang des Betriebs führt grds. nicht zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart; Probleme ergeben sich aber, wenn der Rechtsvorgänger oder der Nachfolger einen solchen Wechsel vorgenommen hat oder vornehmen musste (s. Anm. 44).

44 b) Unentgeltlicher Übergang des Betriebs

Der Erbe und der unentgeltliche Erwerber eines Betriebs tritt in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers ein (§ 6 Abs. 3; bis 1998: § 7 Abs. 1 EStDV).

Übergang ohne Wechsel der Gewinnermittlungsart: Bleibt er bei der Gewinnermittlungsart des Vorgängers, so beeinflusst der Übergang nicht den Gewinn (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; BFH v. 23.8.1991 – IV B 69/90, BFH/NV 1992, 512, für den Erbfall; ebenso schon RFH v. 15.9.1937, RStBl. 1937, 1203). Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger können aber im Rahmen ihnen zustehender Wahlrechte einen Wechsel der Gewinnermittlungsart vornehmen (zum Zeitpunkt s. folgend).

Wechsel der Gewinnermittlungsart durch Nachfolger: Geht der Rechtsnachfolger zu einer anderen Gewinnermittlungsart über, so ist er so zu behandeln, als habe er den Betrieb auch schon während der Besitzzeit des Vorgängers geführt.

BFH v. 1.4.1971 – I R 184/69, BStBl. II 1971, 526, betr. Wechsel von § 4 Abs. 3 zu § 4 Abs. 1; BFH v. 23.8.1979 – IV R 95/75, BStBl. II 1980, 8, betr. Übergang durch vorweggenommene Erbfolge mit Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Gewinnermittlung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen; s. auch KANZLER, FR 1999, 225 (229) mwN unter Fn. 29. Zum Wj. in derartigen Fällen s. § 4a Anm. 13; glA SEITHEL, DStR 1965, 645; PLÜCKEBAUM, StBp. 1967, 230; BIRKHOLZ, FR 1971, 368; LITTMANN, FR 1972, 521; RITZROW, StBp. 1982, 195; MEURER in LADEMANN, § 4 Rz. 506 (1/2001).

Der Rechtsnachfolger kann uE (anders als der Rechtsvorgänger) im Zeitpunkt des Übergangs auf eine andere Gewinnermittlungsart übergehen, ohne auf den Beginn eines neuen Wj. warten zu müssen (glA österr. VGH v. 2.2.1968 – 1509/67, öVGHE 1968, 87; unentschieden BFH v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247).

Wechsel der Gewinnermittlungsart durch Rechtsvorgänger: Fällt der Betriebsübergang nicht mit dem Ende des Wj. zusammen, so kann der Rechtsvorgänger den Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsart nur zu Beginn des Wj. vor der Übertragung des Betriebs wählen (zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart s. auch Anm. 45). In diesem Fall sind die Zu- und Abschläge anlässlich des vom Rechtsvorgänger vorgenommenen Wechsels in der Gewinnermittlungsart beim laufenden Gewinn des Rechtsnachfolgers zu berücksichtigen; dies gilt auch für die Zurechnungen, die aus Billigkeitsgründen nach R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR auf Antrag des Rechtsvorgängers auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre zu verteilen sind (BFH v. 7.12.1971 – VIII R 22/67, BStBl. II 1972, 338, betr. Übergang von Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich; dazu auch Anm. 67 und aA hier Anm. 70).

c) Freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart

45

Ein freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart ist im Rahmen der gesetzlich zugelassenen Wahlrechte nach § 4 Abs. 3 Satz 1 (s. § 4 Anm. 549), § 5a Abs. 1 oder § 13a Abs. 2 zulässig. Er kann in Ausübung eines Wahlrechts erfolgen, das dem Stpfl. schon immer zugestanden hat oder das ihm erst durch betriebliche Veränderungen (Strukturwandel) eröffnet wurde.

Erzielt der Stpfl. anstelle gewerblicher Einkünfte nunmehr solche aus LuF oder selbständiger Tätigkeit, so stehen ihm die Wahlrechte des § 4 Abs. 3 Satz 1 und § 13a Abs. 2 Satz 1 erstmals wie bei einer Betriebseröffnung zu. Dem Verpächter eines gewerblichen oder land- und forstw. Betriebs, der nicht die Betriebsaufgabe erklärt hat, können sich die Gewinnermittlungswahlrechte neu eröffnen (zum Zeitpunkt des Übergangs s. „Zeitpunkt für den freiwilligen Wechsel“).

Vor- und Nachteile des Wechsels der Gewinnermittlungsart: Der Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich wirkt sich wegen der Übergangsbesteuerung (s. Anm. 64) dann vorteilhaft aus, wenn rückstellungsfähige Risiken bestehen, hohe Anzahlungen zu erwarten sind, denen keine Teilleistungen gegenüberstehen oder Teilwertabschreibungen vorzunehmen wären, die von der hM bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht zugelassen werden (s. Anm. 51 und § 4 Anm. 536 mwN). Der umgekehrte Wechsel vom Bestandsvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung kann sich unter Ausnutzung des Zu- und Abflussprinzips bei erheblichem Bestand an Forderungen oder UV empfehlen (s. etwa BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659, mit Anm. KANZLER, FR 2009, 1055, auf die Änderung durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 [BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353] hinweisend; s. auch § 4 Anm. 628). Daraus folgt, dass

innerhalb verbundener Konzernunternehmen die Wahl unterschiedlicher Gewinnermittlungsarten (Bestandsvergleich und Einnahmenüberschussrechnung) aufgrund der voneinander abweichenden Gewinnrealisierungszeitpunkte erhebliche Zinseffekte bewirken kann, wenn sich etwa das zur Leistung verpflichtete Unternehmen für die Einnahmenüberschussrechnung und das zur Zahlung verpflichtete Unternehmen für den Bestandsvergleich entscheidet (J. MITSCHKE, *StuW* 1988, 111 [130]; PICKERT, *DB* 1994, 1581 [1583 ff.]; HERZIG, *IAS/IFRS* und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 450 f.). Zu Gestaltungshinweisen auch KORN in KORN, § 4 Rz. 581 (5/2016).

Eine Bindung an die getroffene Wahl der Gewinnermittlungsart besteht nur in den ausdrücklich gesetzlich geregelten Fällen: So bei § 5a Abs. 3 Satz 7 (zehn Jahre) und § 13a Abs. 2 (vier Wj.). Im Übrigen bezieht sich die Ausübung des Wahlrechts grds. nur auf den jeweiligen Gewinnermittlungszeitraum; an die getroffene Wahl ist der Stpfl. nur für das jeweilige Wj. gebunden (wohl glA WEITMEYER/REHR in BeckOK EStG, § 4 Rn. 1920 (2/2019) s. auch § 4 Anm. 549).

Ein willkürlicher Wechsel der Gewinnermittlungsart ist unzulässig. Dies gilt insbes. für einen wiederholten Wechsel innerhalb der zulässigen Gewinnermittlungsmethoden ohne wirtschaftliche Begr., weil er nach der Rspr. eine zutreffende Gewinnermittlung erschwere (RFH v. 17.12.1930, *RStBl.* 1931, 448; BFH v. 24.11.1959 – 147/58 U, *BStBl.* III 1960, 188; BFH v. 2.3.1978 – IV R 45/73, *BStBl.* II 1978, 431).

Daher kann ein Stpfl., der freiwillig von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich übergegangen ist und eine Verteilung des Übergangsgewinns auf drei Jahre beantragt hat, ohne besonderen wirtschaftlichen Grund nicht zwei Jahre nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart erneut zur Einnahmenüberschussrechnung übergehen (BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, *BStBl.* II 2001, 102, mwN zur älteren Rspr. und zum Schrifttum). Als besonderer wirtschaftlicher Grund kommt die Rückkehr zur vereinfachten Gewinnermittlungsart gem. § 4 Abs. 3 in Betracht, nachdem der Stpfl. zwangsweise zum Bestandsvergleich übergehen musste. Ein mehrfacher, kurzfristiger Wechsel kommt insbes. in Fällen unentgeltlicher Betriebsübertragung (s. Anm. 44) vor (vgl. etwa den Sachverhalt von BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, *BStBl.* II 1992, 715).

Eine Bindung besteht allerdings an die für ein Wj. einmal wirksam getroffene Wahl der Einnahmenüberschussrechnung (BFH v. 9.12.2003 – IV B 68/02, *BFH/NV* 2004, 633; BFH v. 19.10.2005 – XI R 4/04, *BStBl.* II 2006, 509), so dass ein Stpfl., der seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt hat, nicht allein deshalb, weil seine Einkünfte im Nachhinein nicht mehr als freiberuflich, sondern als gewerblich eingestuft werden, durch einen Wechsel zum Bestandsvergleich eine Gewerbesteuerückstellung bilden kann (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, *BStBl.* II 2009, 238).

Widerruf des Wechsels der Gewinnermittlungsart: Der Widerruf eines vorgenommenen Wechsels der Gewinnermittlungsart ist vom erneuten bzw. wiederholten Wechsel zu unterscheiden. Der Widerruf bezieht sich auf ein und denselben Gewinnermittlungszeitraum, während der wiederholte Wechsel nach Ablauf des Gewinnermittlungszeitraums erfolgt, für den der erste Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsart gewählt wurde. Allerdings ist nach wirksam ausgeübter Wahl ein wiederholter Wechsel der Gewinnermittlungsart für das gleiche Wj. auch vor Eintritt der Bestandskraft nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes zulässig; dazu zählt nicht der bloße Irrtum über die stl. Folgen die-

ser Wahl (BFH v. 2.6.2016 – IV R 39/13, BStBl. II 2017, 154, betr. das besondere Gewinnermittlungswahlrecht des Landwirts mit Durchschnittssatzgewinnermittlung nach § 13a Abs. 2). Solche besonderen Gründe sind allerdings kaum denkbar, wenn es einen vernünftigen Grund für den ersten Wechsel gab und ein Irrtum über die Rechtsfolgen dieses Übergangs als besonderer Grund ausgeschlossen ist (so KANZLER, FR 2017, 96).

Zeitpunkt für den freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart ist grds. der Beginn eines Wj.

BFH v. 29.8.1985 – IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158, stRspr. seitdem: s. etwa BFH v. 13.12.1990 – IV R 87/88, BFH/NV 1992, 12; BFH v. 31.8.1994 – X R 110/90, BFH/NV 1995, 390; BFH v. 23.8.1995 – IV B 78/94, BFH/NV 1996, 119; glA; SEILER in KSM, § 4 Rz. D 57 (8/2013). Zum handelsrechtl. Stichtag und der Möglichkeit eines unterjährigen Wechsels der Gewinnermittlungsart s. Anm. 46.

Dies gilt uE nicht nur für die gebotene Umstellung eines Wj., sondern auch für den Fall, dass als einziger wirtschaftlicher Grund für die Änderung des Gewinnermittlungszeitraums der Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsart in Betracht kommt; dieser Wechsel der Gewinnermittlungsart wird allerdings seinerseits durch wirtschaftliche Gründe bestimmt sein und eine etwa erforderliche Zustimmung des FA nahelegen (zum Einvernehmen nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 s. § 4a Anm. 64). Bei Verpachtung eines gewerblichen oder land- und forstw. Betriebs im Laufe des Wj. ist uE ein Wechsel der Gewinnermittlungsart erst zu Beginn des neuen Wj. zulässig (offen gelassen in BFH v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247). Zur Umstellung des Wj. bei Betriebsverpachtung s. § 4a Anm. 28 „Betriebsverpachtung“. Zur zeitlichen Erfassung erforderlicher Zu- und Abrechnungen s. Anm. 67 ff.

d) Zwingender Wechsel der Gewinnermittlungsart

46

Ein Zwang zum Wechsel der Gewinnermittlungsart kann sich aus dem Gesetz oder aufgrund von Auslegungsgrundsätzen der Rspr. ergeben.

Handelsrechtlicher Stichtag für die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz beim Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung ist der Beginn des Handelsgewerbes oder der Übergang auf einen anderen Unternehmensträger (vgl. KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, Bd. 2, 2013, § 242 HGB Rz. 20 ff. mwN). Wächst ein kleingewerbliches Unternehmen in die Größenordnung des § 1 Abs. 2 HGB hinein, so kommt es darauf an, zu welchem Zeitpunkt dieser Strukturwandel durch entsprechende Geschäftsvorfälle, nach außen hin dokumentiert wurde. Insoweit ist auch ein unterjähriger Wechsel der Gewinnermittlungsart denkbar. Im Übrigen ist als Stichtag für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz das Datum der Handelsregistereintragung maßgebend, wenn dieser Eintragung – wie in den Fällen der §§ 2, 3, 105 Abs. 2 HGB – konstitutive Wirkung zukommt (KLEINDIEK in MüKo Bilanzrecht, Bd. 2, 2013, § 242 HGB Rz. 20 ff.). Von Gesetzes wegen ist ein Wechsel beim Eintritt in die Buchführungspflicht, bei Fortfall der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen und bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe erforderlich.

► *Der Eintritt in die Buchführungspflicht* ist der häufigste Fall eines Zwangsübergangs von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder § 13a zum Bestandsvergleich. Er betrifft nur Landwirte oder Gewerbetreibende (s. Anm. 5 f.). Die Buchführungspflicht kann durch Überschreiten der Buchführungsgrenzen des § 140 Abs. 1 AO oder durch einen Strukturwandel entstehen, durch den Einkünfte aus LuF oder selbständiger Arbeit zu gewerblichen Einkünften werden: zB durch Überschreiten von Zukaufsgrenzen, Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1

oder Umqualifizierung von Einkünften bei der Beteiligung einer landwirtschaftlichen PersGes. an einer gewerblich tätigen PersGes. (s. etwa BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264). Die beim strukturwandelbedingten Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich erforderlichen Gewinnkorrekturen sollen nach der Rspr. Teil des gewerblichen Gewinns sein (BFH v. 1.7.1981 – I R 134/78, BStBl. II 1981, 780; s. Anm. 67).

► *Der Fortfall der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen* führt nicht zwingend zum Eintritt des Landwirts in die Buchführungspflicht (s. Anm. 30 aE), zwingt aber zur Aufgabe der Gewinnermittlung nach § 13a auf die entsprechende Mitteilung des FA hin (zum Verzicht auf diese Mitteilung bei Nichtabgabe von EStErklärungen s. Nds. FG v. 26.3.2014 – 12 K 38/10, EFG 2014, 1490, rkr. Rev. unzulässig; BFH v. 29.3.2017 – VI R 83/14, BFH/NV 2017, 917). Häufigster Anwendungsfall ist die Verpachtung eines land- und forstw. Betriebs, dessen Gewinn zuvor nach § 13a ermittelt wurde und der ohne Betriebsaufgabeerklärung „in anderer Form“ fortgeführt wird (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124). Mangels selbstbewirtschafteter eigener Flächen scheidet die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei der Betriebsverpachtung idR aus (§ 13a Abs. 1 Nr. 2; KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 42 Rz. 47 f. [3/2012]; s. auch BFH v. 15.4.1993 – IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87 zu § 13a aF). Ohne Eintritt in die Buchführungspflicht hat der Stpfl. dann ein Wahlrecht, zur Einnahmenüberschussrechnung oder zum Bestandsvergleich überzugehen (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346 zu § 13a aF; dazu auch Anm. 8 und 30 aE, sowie § 13a Anm. 15).

► *Bei Betriebsaufgabe oder -veräußerung* ergibt sich der Zwang zum Wechsel der Gewinnermittlungsart unmittelbar aus § 16 Abs. 2 Satz 2, der zur Ermittlung des Werts des BV bei Betriebsveräußerung auf § 4 Abs. 1 oder § 5 verweist und auf die Betriebsaufgabe entsprechend anzuwenden ist; § 14 Satz 2 und 18 Abs. 3 Satz 2 verweisen ihrerseits ua. auch auf § 16 Abs. 2 Satz 2; dies gilt gleichermaßen für die Aufgabe oder Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, betr. Aufgabe eines Mitunternehmeranteils im Wege der Realteilung durch das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Freiberuflersozietät gegen Übertragung eines Teilbetriebs und Gewährung einer Rente, mit Anm. KANZLER, Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Freiberuflersozietät unter Übernahme eines Teilbetriebs und Zusage einer Rente, FR 2016, 573; WENDT, FR 2016, 536). In diesen Fällen dient der Übergang zum Bestandsvergleich nicht nur der Ermittlung des Veräußerungsgewinns, sondern „bezweckt auch eine dem Gewinnbegriff des Einkommensteuergesetzes entsprechende Erfassung des laufenden Gewinns“ (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385). Die zu diesem Zweck vorzunehmenden Zu- und Abrechnungen sind daher folgerichtig beim laufenden Gewinn und nicht beim Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen; eine Verteilung der Gewinnkorrekturen aus Billigkeitsgründen ist für diesen Fall nicht vorgesehen (s. Anm. 68).

StRspr., zB BFH v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199, betr. Veräußerung eines Einzelbetriebs mit Einnahmenüberschussrechnung; BFH v. 3.6.1965 – IV 180/61 U, BStBl. III 1965, 579, betr. Veräußerung eines land- und forstw. Betriebs mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen; s. auch Anm. 68 zur Behandlung des Übergangsgewinns und § 16 Anm. 435 ff., insbes. § 16 Anm. 439 zum Übergang bei der Betriebsveräußerung oder -aufgabe vorangegangener Einnahmenüberschussrechnung.

Die Rechtsprechung fordert analog der gesetzlichen Regelung zur Betriebsveräußerung und -aufgabe (s.o.) in Einbringungs- und Umwandlungsfällen (§§ 20,

24 UmwStG) und für den Fall der Realteilung einen Übergang zum Bestandsvergleich, wenn der Stpfl. seinen Gewinn auf andere Weise (durch Einnahmenüberschussrechnung oder Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen) ermittelt hat.

► *Einbringung in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft*: Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine PersGes. eingebracht und wird der (seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung oder nach Durchschnittssätzen ermittelnde) Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft (§ 24 Abs. 1 UmwStG), so muss er jedenfalls fiktiv zum Bestandsvergleich übergehen, wenn die aufnehmende Gesellschaft das BV mit einem höheren Wert als dem Buchwert ansetzt (§ 24 Abs. 2 UmwStG); ob die aufnehmende Gesellschaft ihren Gewinn fortan durch Bestandsvergleich ermittelt, ist unbeachtlich.

Einbringende mit Einnahmenüberschussrechnung: BFH v. 18.12.1964 – VI 236/63, HFR 1965, 311 = StRK AO § 100 R. 29, betr. Aufnahme des Sohns in Einzelunternehmen des Vaters; BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239, betr. Einbringung einer freiberuflichen Praxis in eine bilanzierende PersGes.; BFH v. 5.4.1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518, betr. Einbringung einer Anwaltspraxis in Sozietät mit Einnahmenüberschussrechnung; BFH v. 29.1.1996 – IV B 73/95, BFH/NV 1996, 549, betr. Einbringung eines Mitunternehmeranteils mit Zuzahlung; BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385, betr. Praxiseinbringung unter Zurückbehaltung von Forderungen; BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, betr. Einbringung unter Zurückbehaltung von Forderungen.

Einbringende mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: BFH v. 26.5.1994 – IV R 34/92, BStBl. II 1994, 891, betr. vereinnahmte USt als Teil des Einbringungsgewinns bei Buchwerteinbringung; BFH v. 20.4.1995 – IV R 7/93, BStBl. II 1995, 708; Übergang der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei Einbringung abgelehnt.

Entsprechendes gilt für die Einbringung in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen (§ 20 UmwStG); da die KapGes. ihren Gewinn stets nach § 5 ermittelt, ist ein Übergang zum Bestandsvergleich auch dann geboten, wenn die Einbringung zu Buchwerten erfolgt.

GIA HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 61; MEURER in LADEMANN, § 4 Rz. 509 (1/2001); GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 839, allerdings unter unzutr. Hinweis auf BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239, betr. Einbringung eines Einzelunternehmens in bilanzierende PersGes.; FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 1033 ff. (1/2017) mwN unter Hinweis auf BFH v. 5.4.1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518, betr. Einbringung einer Anwaltspraxis in eine Sozietät.

Streitig ist die Behandlung der beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung (s. Anm. 75 zum Verzicht auf Korrekturen beim Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen) erforderlichen Gewinnkorrekturen (Anm. 68 f.); ebenso str. die Frage, ob bei Buchwerteinbringung ein Übergang zum Bestandsvergleich erforderlich ist, obwohl die Einnahmenüberschussrechnung fortgeführt wird (s. Anm. 68).

► *Ausscheiden eines Gesellschafters oder Realteilung*: Die Realteilung (§ 16 Abs. 3 Satz 2), erfordert ebenso wie die Übertragung des Mitunternehmeranteils beim Ausscheiden eines Gesellschafters auf den oder die verbleibenden Gesellschafter den Übergang zum Bestandsvergleich, wenn der Gewinn zuvor durch Einnahmenüberschussrechnung oder nach Durchschnittssätzen ermittelt wurde (BFH v. 15.5.1986 – IV R 156/84, BFH/NV 1988, 84; Sächs. FG v. 23.3.2011 – 5 K 1231/07, juris, rkr.). Der Übergang dient der Berechnung eines etwaigen Auf-

gabegewinns (BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242) oder Veräußerungsgewinns (BFH v. 15.5.1986 – IV R 146/84, BFH/NV 1988, 84, betr. Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Mitunternehmergemeinschaft), auch dann, wenn die Gesellschaft nach dem Ausscheiden oder der verbleibende Gesellschafter nach der Realteilung wieder zur Einnahmenüberschussrechnung zurückkehren. Wie beim Einzelunternehmer führt der Übergang der PersGes. zum Bestandsvergleich zu Zu- und Abrechnungen (zB zur Erfassung von Honorarforderungen), die laufender Gewinn der PersGes. sind (aA HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 67, ohne nähere Begr.).

Zum Verzicht auf Übergang zum Bestandsvergleich bei Realteilung zum Buchwert unter Fortführung der Einnahmenüberschussrechnung s. Anm. 68.

Die Finanzverwaltung „unterstellt“ bei Verpachtung eines Gewerbetriebs mit Einnahmenüberschussrechnung ohne Betriebsaufgabeerklärung aus gewstl. Gründen einen Wechsel zum Bestandsvergleich, damit der Übergangsgewinn dem Gewerbeertrag des Wj. vor der Verpachtung hinzugerechnet wird (R 2.2 Satz 8 GewStR 2009; nach Abschn. 11 Abs. 3 Sätze 8 f. GewStR 1998 noch unter uE unzut. Hinweis auf BFH v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199, betr. Betriebsveräußerung; s. auch Anm. 69). Nach dieser Logik ist der Übergang zum Bestandsvergleich auch erforderlich, wenn der Verpachtungsbetrieb den Gewinn weiterhin, wie üblich, durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt.

Wird bei Verpachtung die Betriebsaufgabe erklärt oder der Betrieb während der Verpachtung veräußert oder aufgegeben, so ist der Übergang zum Bestandsvergleich von Gesetzes wegen zwingend (s. „Bei Betriebsaufgabe oder -veräußerung“).

47–49 Einstweilen frei.

II. Aufstellung einer Anfangs- oder Übergangsbilanz

Schrifttum: BIEDERMANN, Eröffnungsbilanz in der Land- und Forstwirtschaft, Sonderveröffentlichung des BB 1981, 29; KASTL, Bewertung von Vieh beim Übergang von der Durchschnittsgewinnermittlung zur Bilanzierung, Inf. 1981, 7; KÜFNER/HEINDL, Falsche Eröffnungsbilanz in der Landwirtschaft?, DStR 1982, 313; BIEDERMANN, Die Bilanzierung von Ställen beim Übergang zur Buchführung, Inf. 1983, 487; FÜHRER, Falsche Eröffnungsbilanz in der Landwirtschaft, DStR 1983, 34; GRODIG, Falsche Eröffnungsbilanz in der Landwirtschaft, DStR 1983, 33; KANZLER, Zur Bewertung geringwertiger Wirtschaftsgüter beim Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich, FR 1988, 175; BREMER, Die Bilanzierung „eisern“ gepachteten Inventars in der Übergangsbilanz, Inf. 1990, 482; PAPE, Ertragsteuerliche Folgen bei eiserner Pachtung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens – zugleich eine Erwiderung zu dem Beitrag von Bremer in INF 1990, 482, Inf. 1991, 1; PALLAUF, Die Bewertung der Wirtschaftsgüter in der sog. „Übergangsbilanz“, Inf. 1992, 509; OPEL, Berichtigung der falsch erstellten Übergangsbilanzen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zurück bis zur Fehlerquelle, FR 1998, 41; KNIEF, Ein Standardschema für die Einnahmeüberschussrechnung, DStR 2005, 1021; SCHOOR, Übergang von der Einnahmen-Überschussrechnung zum Bestandsvergleich, StuB 2007, 221; FUHRMANN/MÜLLER, Einbringung einer freiberuflichen Einzelpraxis nach § 24 UmwStG: Zurückbehaltene Forderungen, Betriebsvermögensqualifikation und Zwangsentnahme, DStR 2013, 848.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 40.

Verwaltungsanordnungen: R 4.6 und 13.5 Abs. 2 EStR; H 4.6 und 13.3 EStH; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41; OFD Düss./Münster v. 13.2.1996 – VV NW OFD Düsseldorf 1996-02-13, EStG-Kartei NRW §§ 13,

13a EStG F. 4 Nr. 802 (juris Dok. Nr. FMNR193400096; Lexinform Nr.: 0105596), weitgehend gleichlautend mit OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41; FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2163, S 2132a, juris, und OFD Frankfurt v. 3.3.2011 – S 2163 A-9-St 225, juris, beide betr. Bilanzierung von WG beim Übergang zur Buchführung (Übergangsbilanz); FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, betr. Berücksichtigung der Tiere des UV beim Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.

1. Grundlagen der Bilanzierung beim Übergang zur Buchführung

a) Begriff und Zweck der Übergangsbilanz

50

Anfangsbilanz (Übergangsbilanz) Beim Übergang zum Bestandsvergleich ist eine Anfangsbilanz (Übergangsbilanz) zu erstellen, in der das gesamte BV erfasst und bewertet wird. Soweit im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung bereits Entnahmen und Einlagen zu Zwecken des Schuldzinsenabzugs etwa erfasst (§ 4 Abs. 4a Satz 3) und Kapitalkonten geführt wurden (dazu KNEIF, DStR 2005, 1021 [1025]) sind diese Werte in die Übergangsbilanz zu übernehmen.

Rechtsprechung und Finanzverwaltung zur Übergangsbilanz: Der BFH hat die Aufstellung einer Übergangsbilanz in stRspr. gefordert und fast ausschließlich für Streitigkeiten zu den Einkünften aus LuF entschieden. Anlass dafür war die durch das Gesetz zur Neuordnung der Einkommensbesteuerung der LuF v. 25.6.1980 (BGBl. I 1980, 732; BStBl. I 1980, 400) bewirkte große Zunahme von Fällen des Eintritts land- und forstw. Betriebe in die Buchführungspflicht. Gegenstand der Entscheidungen war dementsprechend der Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, der Einnahmenüberschussrechnung oder der Schätzung des Gewinns zur Buchführung. Die FinVerw. ist dem gefolgt.

Grundlegend: BFH v. 5.12.1985 – IV R 112/85, BStBl. II 1986, 390, betr. Übergang von der Schätzung zum Bestandsvergleich; BFH v. 12.12.1985 – IV R 225/83, BStBl. II 1986, 392, betr. Ansatz von Maschinen und Geräten beim Übergang von § 13a zum Bestandsvergleich; seitdem stRspr., s. BFH v. 17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327, betr. Ansatz eines passiven RAP; BFH v. 17.3.1988 – IV R 82/87, BStBl. II 1988, 770, betr. Ansatz von gWG; BFH v. 14.4.1988 – IV R 96/86, BStBl. II 1988, 672, betr. Vorratsvermögen; BFH v. 17.5.1990 – IV R 21/89, BStBl. II 1990, 891, betr. Behandlung von Entschädigungen beim Übergang zum Bestandsvergleich; BFH v. 13.9.1990 – IV R 69/90, BStBl. II 1992, 598, betr. Entschädigung; BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715, betr. Entschädigung; BFH v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272, betr. Viehbewertung beim Übergang von Schätzung zum Bestandsvergleich; BFH v. 4.6.1992 – IV R 101/90, BStBl. II 1993, 276, betr. Viehbestand bei Übergang von Schätzung zum Bestandsvergleich; BFH v. 27.8.1992 – IV R 111/91, BStBl. II 1993, 336, betr. Forderungsansatz; BFH v. 1.10.1992 – IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284, betr. Viehbewertung beim Übergang von § 13a zum Bestandsvergleich; BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392, betr. nachträgliche AK des Grund und Bodens; BFH v. 10.12.1992 – IV R 17/92, BStBl. II 1993, 344, betr. Ansatz der AfA-geminderten HK eines Wirtschaftsgebäudes (ebenso schon FG München v. 14.3.1991 – 10 K 10260/84, EFG 1992, 120, rkr.); BFH v. 5.12.1996 – IV R 81/95, BFH/NV 1997, 394; BFH v. 6.8.1998 – IV R 67/97, BFHE 186, 402; BFH v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155, alle betr. Viehbewertung; BFH v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801; BFH v. 12.12.2013 – IV R 31/10, BFH/NV 2014, 514.

Gleicher Ansicht Finanzverwaltung in R 13.5 Abs. 2 EStR und H 4.6 und 13.3 EStH „Übergang zur Buchführung“ sowie die ausführlichen Verwaltungsanordnungen der OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41; OFD Düss. v. 13.2.1996, VV NW OFD Düsseldorf 1996-02-13, EStG-Kartei NRW

§§ 13, 13a F. 4 Nr. 802 (weitgehend gleichlautend mit OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41); OFD Frankfurt v. 3.3.2011 – S 2163 A - 9 - St 225, juris.

Der Begriff der Übergangsbilanz wurde vom BFH (BFH v. 12.12.1985 – IV R 225/83, BStBl. II 1986, 392; BFH v. 5.12.1985 – IV R 112/85, BStBl. II 1986, 390) mehrfach erwähnt und absichtsvoll verwendet, um klarzustellen, dass es sich bei der Anfangsbilanz nicht um eine Eröffnungsbilanz (so aber noch Abschn. 127 Abs. 11 EStR bis 1984) handelt, in der die WG zu Teilwerten hätten eingestellt werden können. Der IV. Senat des BFH trat damit der Auffassung entgegen, dass bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen kein stl. BV bestehe (o. V., HFR 1986, 351).

Diese Auffassung wurde im Schrifttum vertreten (zB KÜFFNER/HEINDL, DStR 1982, 313); sie hätte zu hohen Buchwerten und Gewinnverzerrungen durch überhöhte AfA-Beträge bzw. geringere Veräußerungsgewinne geführt (abl. daher etwa KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 34 Rz. 28 [5/2017]).

Die beim Wechsel der Gewinnermittlungsart aufzustellende Übergangsbilanz ist von anderen Übergangsbilanzen zu unterscheiden, die nicht notwendigerweise im Zusammenhang mit einer Änderung der Gewinnermittlungsart stehen: So etwa die Übergangsbilanz bei Ausscheiden eines Mitunternehmers (zB BFH v. 14.12.1989 – III R 116/85, BFH/NV 1990, 530), bei Realteilung (BFH v. 6.12.2005 – XI B 13/05, juris) oder die Übergangsbilanzen auf den Währungsstichtag (BFH v. 3.3.1961 – III 436/59 U, BStBl. III 1961, 260; BFH v. 10.11.1961 – III 278/59, StRK LAG § 161 R. 14 = FR 1962, 433).

Zweck der Übergangsbilanz beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist es jedenfalls nicht, stille Reserven aufzudecken (BFH v. 21.11.1973 – I R 252/71, BStBl. II 1974, 314; BFH v. 11.12.1973 – VIII R 15/70, BStBl. II 1974, 315, beide betr. Übergang vom Bestandsvergleich nach § 5 zur Einnahmenüberschussrechnung) oder eine zutreffende Gewinnverteilung zu gewährleisten (BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287). In allen Fällen des Übergangs zum Bestandsvergleich (also von der Einnahmenüberschussrechnung, der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, jedweder Schätzung und bei Veräußerung oder Aufgabe nichtbuchführungspflichtiger Betriebe) dient die Übergangsbilanz als Anfangsbilanz der Ermittlung des Gewinns durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 oder der Ermittlung des Werts des BV nach §§ 14, 16 Abs. 2 Satz 2, 18 Abs. 3 und der §§ 20, 22, 24 UmwStG zur Berechnung der Veräußerungs-, Aufgabe- oder Einbringungsgewinne (s. auch Anm. 46). Beim Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich ist die Anfangs- bzw. Übergangsbilanz aber zugleich die Grundlage für die erforderlichen Gewinnkorrekturen; diesem Zweck dient auch die Schlussbilanz beim Übergang vom Bestandsvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung (s. auch HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 86 und 156 f.; s. Anm. 61).

Die Bedeutung der Übergangsbilanz ist beim Wechsel von und zu der Einnahmenüberschussrechnung eher gering, weil der Stpfl. für das AV und bestimmte WG des UV (§ 4 Abs. 3 Satz 4) auch bei der Einnahmenüberschussrechnung gewisse Aufzeichnungen zu führen hat, die den Bilanzwerten entsprechen und weil er die meisten StVergünstigungen erhält, die auch buchführenden Stpfl. zustehen; nur das übrige UV ist daher beim Übergang zum Bestandsvergleich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 zu bewerten (s. Anm. 60). Von weitaus größerer Bedeutung ist die Übergangsbilanz daher beim Wechsel von der Ge-

winnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich (s. Anm. 55 ff.) oder zur Einnahmenüberschussrechnung (s. Anm. 61), weil damit erstmals die für die Gewinne der folgenden Wj. maßgebenden Buchwerte ausgewiesen werden.

b) Bilanzierungsgrundsätze beim Übergang zum Bestandsvergleich

51

Beim Wechsel zum Bestandsvergleich und dem damit verbundenen Übergang zur Buchführung ist zunächst von Bedeutung, welche WG als BV in der Anfangsbilanz anzusetzen sind. Entscheidend dafür sind die Grundsätze, die bei der vorangegangenen Gewinnermittlungsart zur Abgrenzung des BV vom PV maßgebend waren.

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Nachdem gewillkürtes BV auch bei Einnahmenüberschussrechnung gebildet werden kann und dort auszuweisen ist (s. Anm. 24 und § 4 Anm. 537 mwN), kommt die erstmalige Bildung gewillkürten BV nur noch beim Übergang von der Durchschnittssatzgewinnermittlung oder Schätzung zum Bestandsvergleich in Betracht. Soweit die Voraussetzungen dafür vorliegen, gehen die entsprechenden WG dann durch Einlage vom PV in das BV über. Die Bewertung hat mit dem Teilwert oder den (ggf. fortgeführten) AHK zu erfolgen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5).

Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, die bereits vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart zum BV gehört haben, sind mit den Werten anzusetzen, mit denen sie gem. § 6 zu Buche stünden, wenn der Gewinn von Anfang an durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt worden wäre. Beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich sind außer den zum AV gehörenden nicht abnutzbaren WG auch die in § 4 Abs. 3 Satz 4 genannten WG des UV mit dem Wert nach § 4 Abs. 3 Satz 5 in der Übergangsbilanz anzusetzen (R 4.6 Abs. 1 Satz 6 EStR). Für die Anfangs- bzw. Übergangsbilanz gelten zwingend die Bewertungsvorschriften gem. § 6.

RFH v. 17.2.1932, RStBl. 1932, 400; BFH v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199; BFH v. 5.12.1985 – IV R 112/85, BStBl. II 1986, 390; BFH v. 12.12.1985 – IV R 225/83, BStBl. II 1986, 392, seitdem stRspr., s. die Rspr.-Nachweise in Anm. 50; H 4.6 EStH. Siehe auch BMF v. 14.1.2003 – IV A 6 - S 2134 - 52/02, BStBl. I 2003, 78, Rz. 4.2, betr. Bewertung von Grund und Boden und Milchlieferrechten beim Übergang zum Bestandsvergleich; FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, zu 1.1.

Danach sind die in die Übergangsbilanz einzustellenden Buchwerte der abnutzbaren Anlagegüter – soweit sie sich nicht aus dem Verzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 5 ergeben – zu schätzen, wobei sich die AHK um die üblichen, den amtlichen AfA-Tabellen zu entnehmenden Absetzungen mindern. Abweichungen davon sind nicht möglich (BFH v. 12.12.1985 – IV R 225/83, BStBl. II 1985, 392).

GlA H 7.4 EStH „AfA-Volumen“. Allerdings hält die FinVerw. unter Berufung auf BFH v. 26.7.1991 (VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000) Ausnahmen von der strikten Anwendung der AfA-Tabellen für zulässig, wenn „besondere, nachprüfbare Gründe eine Abweichung für das Wirtschaftsgut rechtfertigen“ (OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41, Rz. 1.8; glA OFD Düss. v. 13.2.1996 – VV NW OFD Düsseldorf 1996-02-13, EStG-Kartei NRW §§ 13, 13a F. 4 Nr. 802). Dies ist uE abzulehnen: Das Urteil des BFH v. 26.7.1991 (VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000) ist zur AfA eines bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit genutzten privaten Kfz. ergangen. In BFH v. 12.12.1985 (IV R 225/83, BStBl. II 1985, 392) wird ausdrücklich ausgeführt: „Für die fiktive Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist die Geltendmachung derartiger Besonderheiten jedoch ausgeschlossen, so dass weder

der Steuerpflichtige noch die Finanzverwaltung aufgrund besonderer Verhältnisse eine längere oder kürzere Nutzungsdauer annehmen können. Betrieblichen Besonderheiten kann daher bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nur insoweit Rechnung getragen werden, als sie bereits bei der Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs Berücksichtigung gefunden haben.“

Teilwertabschreibungen, die die Rspr. des BFH bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ablehnt (aA § 4 Anm. 536 mwN), sind unter Anwendung des Niederstwertprinzips erstmals in der Übergangsbilanz vorzunehmen. Ebenso wie bei der Inanspruchnahme eines Wahlrechts auf Teilwertabschreibung führt dies zu einem entsprechenden Abschlag, weil sich der Ansatz des niedrigeren Teilwerts weder bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 noch beim Bestandsvergleich auswirken würde (glA SPEICH, FR 1971, 194; GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 776; SEILER in KSM, § 4 Rz. D 59 [8/2013]).

Zur Unzulässigkeit von Teilwertabschreibungen bei Einnahmenüberschussrechnung s. BFH v. 24.11.1955 – IV 231/53 U, BStBl. III 1956, 38; BFH v. 24.11.1959 – I 47/58 U, BStBl. III 1960, 188; BFH v. 20.2.1964 – IV 388/60, StRK EStG (bis 1974) § 4 R. 701; BFH v. 8.10.1987 – IV R 56/85, BStBl. II 1988, 440, sowie beiläufig (nicht entscheidungserheblich) in BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712; BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 30; aA hier: § 4 Anm. 536 mwN zu Rspr. und Schrifttum.

Ansatz- und Bewertungswahlrechte, die nur dem Stpfl. mit Bestandsvergleich aufgrund Gesetz oder Verwaltungsanweisung zustehen, kann er in der Übergangsbilanz erstmals ausüben (BFH v. 14.4.1988 – IV R 96/86, BStBl. II 1988, 672; BFH v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272; BFH v. 4.6.1992 – IV R 101/90, BStBl. II 1993, 276). Bei vorangegangener Schätzung oder Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen sind für die WG des AV erstmals Buchwerte in der Übergangsbilanz auszuweisen (BFH v. 12.12.2013 – IV R 31/10, BFH/NV 2014, 514, betr. Feldinventar beim Übergang von der Durchschnittsatzgewinnermittlung zur Einnahmenüberschussrechnung). Beim abnutzbaren AV sind angemessene (Nutzungsdauer) und übliche AfA vom Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung an zu berücksichtigen (BFH v. 12.12.1985 – IV R 225/83, BStBl. II 1986, 392). Die FinVerw. räumt dem Stpfl. bezüglich der AfA-Methode dagegen ein Wahlrecht ein (R 7.4 Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 EStR).

Die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen, die nur dem Stpfl. mit Bestandsvergleich zustehen, und die Ausübung von Wahlrechten kann für die dem Übergang vorangehenden Wj. mit Gewinn schätzung oder Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht unterstellt werden (BFH v. 17.3.1988 – IV R 82/87, BStBl. II 1988, 770, unter Aufgabe von BFH v. 3.6.1965 – IV 180/61 U, BStBl. III 1965, 579, und seitdem stRspr., s. nur BFH v. 5.12.1996 – IV R 81/95, BFH/NV 1997, 394; glA FinVerw. H 7.4 EStH „AfA-Volumen“).

Gewinnkorrekturen ergeben sich aus dem Ansatz in der Übergangsbilanz nicht, solange der Stpfl. die ihm allgemein nach den GoB zustehenden oder von der FinVerw. eingeräumten Ansatz- und Bewertungswahlrechte ausübt. Hat der Stpfl. (Landwirt) ein WG jedoch gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 zulässigerweise (letztmals für vor dem 1.1.1999 endende Wj.: § 52 Abs. 7) mit dem höheren Teilwert bewertet, so sind die dadurch aufgelösten stillen Reserven nach R 4.6 EStR als Gewinnkorrektur wegen Wechsels der Gewinnermittlungsart zu erfassen (s. Anm. 65 f.).

Bewertungsstetigkeit: Das in der Übergangsbilanz einmal in Anspruch genommene Bewertungswahlrecht bindet den Stpfl. grds. auch für die Zukunft. „Ein Wechseln ist nicht zulässig“ (BFH v. 14.4.1988 – IV R 96/86, BStBl. II 1988, 672, unter Hinweis auf BFH v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391 [393]; jetzt § 252 Abs. 1 Nr. 6 und Abs. 2 HGB). Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit verbietet allerdings nicht, stl. Bewertungswahlrechte, zB Sonderabschreibungen, von Jahr zu Jahr unterschiedlich auszuüben (BFH v. 5.12.1996 – IV R 81/95, BFH/NV 1997, 394; BFH v. 6.8.1998 – IV R 67/97, BStBl. II 1999, 14; BFH v. 6.8.1998 – IV R 68/97, BFH/NV 1999, 596, alle betr. gWG nach § 6 Abs. 2 aF; s. auch KANZLER, FR 1988, 175). Der Stpfl. kann zu einer anderen Bewertungsmethode übergehen, wenn sich die betrieblichen Verhältnisse wesentlich geändert haben. Diese Voraussetzung bejaht die FinVerw. zutr. bei einem Strukturwandel (BMF v. 14.11.2001 – IV A 6 - S 2170-36/01, BStBl. I 2001, 864, Rz. 20); uE sind aber auch andere sachlich gerechtfertigte Gründe denkbar, wie etwa eine wesentliche Veränderung der Ertragsverhältnisse nach einer Betriebsprüfung (glA MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 11. Aufl. 2014, Rz. 129).

c) Verfahrensfragen zur Übergangsbilanz

52

Vorlage der Anfangsbilanz: Die Übergangsbilanz ist der EStErklärung beizufügen (§ 60 EStDV). Das FA kann jedoch nach den allgemeinen Ermittlungs-, Auskunfts- und Mitwirkungsgrundsätzen die vorzeitige Vorlage der Anfangsbilanz verlangen (§§ 88, 90, 97 AO).

In der Praxis wird die Übergangsbilanz von Landwirten oft schon unmittelbar nach dem Eintritt in die Buchführungspflicht und vor Abgabe der EStErklärung zT mit der Begr. angefordert, man wolle überprüfen, ob der Buchführungspflicht nachgekommen werde. Solche Aufforderungen sind uE nicht durch das Gesetz gedeckt. Für die Übergangsbilanz gelten die allgemeinen Bilanzierungsfristen von bis zu einem Jahr (zB BFH v. 14.3.1985 – IV R 20/83, BFH/NV 1985, 51, betr. Eröffnungsbilanz). Dazu ausführl. KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 34 Rz. 34 ff. (5/2017).

Berichtigung der Übergangsbilanz: Ändert sich die Rspr. nach Erstellen der Übergangsbilanz, so ist uE zum Zeitpunkt der Änderung der Rspr. eine (erfolgswirksame) Bilanzberichtigung durchzuführen und die bis dahin geltend gemachte AfA rückgängig zu machen (vgl. BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392, betr. Kanalbaubeiträge).

Elektronische Übermittlung der Übergangsbilanz: Die erstmals für das Wj. 2012/2013 nach § 5b geltende Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Gewinnermittlung (s. AnwZpvV v. 20.12.2010, BGBl. I 2010, 2135) besteht auch für die anlässlich einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Änderung der Gewinnermittlungsart oder in Umwandlungsfällen aufzustellende Bilanz. Damit sind Übergangsbilanzen, ebenso wie Zwischenbilanzen, die auf den Zeitpunkt eines Gesellschafterwechsels aufgestellt werden, als Sonderform einer Schlussbilanz und Liquidationsbilanzen nach § 11 KStG durch Datenfernübertragung zu übermitteln (BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, 2011/0770620, BStBl. I 2011, 855). Nur in Härtefällen kann das FA auf Antrag nach § 5b Abs. 2 auf eine elektronische Übermittlung der Bilanz verzichten.

Einstweilen frei.

53–54

2. Bewertung des Betriebsvermögens in der Übergangsbilanz beim Wechsel zum Bestandsvergleich

55 a) Vorbemerkung

Beim Wechsel zum Bestandsvergleich und bei Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs ist eine Übergangsbilanz zu erstellen, wenn der Gewinn zuvor durch

- Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3),
- Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a Abs. 3–5),
- Vollschätzung des Gewinns (§ 162 AO iVm. § 4 Abs. 1 und Abs. 3 oder § 5 Abs. 1)

ermittelt wurde. Am umfangreichsten sind die Maßnahmen beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a zum Bestandsvergleich, weil bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen im Grundbetragsbereich weder das AV noch das UV erfasst wird (s. Anm. 50 aE). Bei der Schätzung und der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ist das AV aufgezeichnet. Der Darstellung liegt daher der Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zugrunde; ergänzend werden die anderen Übergangsfälle erörtert.

56 b) Bewertung des Anlagevermögens in der Übergangsbilanz

Beim Übergang zum Bestandsvergleich sind die WG mit den Werten anzusetzen, mit denen sie ohne besondere Ausübung eines Wahlrechts nach den GoB zu Buche stehen würden, wenn der Gewinn von Anfang an durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt worden wäre (s. auch Anm. 51).

Das nicht abnutzbare Anlagevermögen ist grds. mit den AHK oder, wenn es durch Einlage in das BV gelangt ist, mit dem Teilwert zu bewerten. Diese Werte sind bereits vom Rechtsvorgänger zu übernehmen, wenn der Betriebsinhaber den Betrieb gem. § 6 Abs. 3 (§ 7 Abs. 1 EStDV aF) unentgeltlich erworben hat. Gehörten WG bereits am 21.6.1948 zum BV (zB Beteiligungen), so sind die Werte nach dem DMBilG maßgebend.

▶ *Land- und forstwirtschaftlicher Grund und Boden*, der bereits am 1.7.1970 zum AV gehörte, ist gem. § 55 Abs. 1 mit dem doppelten Ausgangsbetrag oder gem. § 55 Abs. 5 mit dem festgestellten höheren Teilwert zu bewerten. Dem Feststellungsverfahren nach § 55 Abs. 5 kommt insoweit auch Bindungswirkung für die Übergangsbilanz zu (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 2.1.1). Bei Anschaffungen nach dem 30.6.1970 sind die AK und bei Einlagen der Teilwert maßgebend.

Für Stpfl., die zum 1.7.1970 ihren Gewinn nach § 5 ermittelt hatten, ist § 5 nicht anwendbar; bei ihnen war der Grund und Boden bereits vor Einf. der Bodengewinnbesteuerung in den Bestandsvergleich einzubeziehen (BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797). Der Grund und Boden ist in diesen Fällen mit den AK bzw. dem (anteiligen) Einheitswert zum 21.6.1948 in die Übergangsbilanz einzustellen (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, 2.1.1; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41, Rz. 2.1.2).

▶ *Anschaffungsnebenkosten*: Kosten der notariellen Beurkundung, der Eintragung des Eigentümerwechsels im Grundbuch sowie der Fortschreibung im Liegenschaftskataster können pauschal mit 2 % des Kaufpreises angesetzt werden (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 2.3; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 2.3). Soweit § 55 an-

wendbar ist, dürfen die Anschaffungsnebenkosten den doppelten Ausgangsbetrag (§ 55 Abs. 1) oder den höheren Teilwert (§ 55 Abs. 5) nicht erhöhen (BMWF v. 29.2.1972 – IV B 2 - S 2000 - 5/72, BStBl. I 1972, 102).

► *Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten*, zB aktivierungspflichtige Anlieger- und Erschließungsbeiträge (H 6.4 EStH), Kosten der Urbarmachung oder ein Flächenbeitrag nach § 58 Abs. 1 BauGB (s. BFH v. 6.7.1989 – IV R 27/87, BStBl. II 1990, 126) erhöhen die Werte nach § 55 Abs. 1 und 5, die AK nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 oder den Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 2.4; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 2.4).

Zum Ansatz stehenden Holzes s. BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 - 01, 2012/0205152, BStBl. I 2012, 595; FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 3; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 3.1; dazu auch KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 34 Rz. 50 ff. mwN (5/2014).

Das abnutzbare Anlagevermögen ist mit den AHK, gemindert um lineare AfA (§ 6 Abs. 1 Nr. 1), anzusetzen. Nach FinVerw. kann der Stpfl. auch eine andere AfA-Methode (zB degressive AfA) wählen; in diesem Fall soll der Buchwert so zu ermitteln sein, als habe der Stpfl. diese AfA-Methode bereits seit der Fertigstellung des WG in Anspruch genommen (R 7.4 Abs. 10 Nr. 2 Satz 4 EStR; FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 1.7 OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 4.4.2; uE abzulehnen, da nach der Rspr. die Inanspruchnahme von Wahlrechten vor dem Übergang nicht unterstellt werden kann: s. BFH v. 17.3.1988 – IV R 82/87, BStBl. II 1988, 770; Anm. 51). Zur Berücksichtigung von Investitionszuschüssen s. Anm. 57.

Zur Berücksichtigung vor dem Übergang in Anspruch genommener Gewinnabzüge nach §§ 77, 78 EStDV, § 5 FördG oder erhöhter AfA nach § 7b s. OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 1.6 und 4.4.3. Zur Bewertung des Viehvermögens als AV in der Übergangsbilanz s. etwa GIERE in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. B 870 (9/2015); KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 34 Rz. 77 ff. (5/2014).

► *Die Nutzungsdauer* von Maschinen ist zwingend nach den amtlichen AfA-Tabellen zu schätzen (BFH v. 12.12.1985 – IV R 225/83, BStBl. II 1986, 392; s. auch Anm. 51). Bei Einlagen tritt an die Stelle der AHK der Teilwert und bei bereits am 21.6.1948 zum BV gehörenden WG, insbes. Gebäuden, der Wert nach dem DMBilG. Soweit der Zeitpunkt des Zugangs der WG zum BV, die AK bzw. HK oder der Teilwert nicht ermittelt werden können, sind diese gem. § 162 AO zu schätzen (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 1.9).

► *Schätzung von Anschaffungs- und Herstellungskosten*: Einer Schätzung von GebäudeHK können der Brandkassenwert und die Baukostenindizes zugrunde gelegt werden (abgedruckt in OFD München v. 20.9.1995, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 4.2.1.d; GIERE in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. B 884a–c [4/2014]). Der auf Eigenleistung entfallende und nicht zu aktivierende Betrag kann aus Vereinfachungsgründen mit mindestens 10 % der um die Vorsteuern geminderten Werte angenommen werden (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 4.1.1; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 4.2.3 mit Beispiel zu Rz. 4.2.4).

► *Die Vorsteuer* gehört nicht zu den AHK (§ 9b). Nicht aktivierungspflichtige Vorsteuer ist aber erst nach Umstellung auf das Mehrwertsteuerverfahren, also bei Aufwendungen ab 1968, zu berücksichtigen (OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 4.2.2). Die tatsächlichen Vorsteuern sind erforderlichenfalls nach den in Abschn. 15.11 Abs. 5 UStAE (202 Abs. 5 Satz 2 UStR aF) enthaltenen Grundsätzen zu schätzen (s. FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 4.1.2; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 4.2.2, beide zu einer Vereinfachungsregelung).

► *Berechnung der AfA*: Auch für vor dem 1.1.2004 angeschaffte oder hergestellte WG gilt bereits der durch HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) eingeführte zeitanteilige Ansatz der AfA im Erstjahr. Da nämlich bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht zu unterstellen ist, dass der Stpfl. von der Vereinfachungsregelung der R 44 Abs. 2 Satz 3 EStR bis 2003 Gebrauch gemacht hat (H 7.4 „AfA-Volumen“ EStH), ist der AfA-Betrag bei Anschaffung oder Herstellung im Laufe eines Wj. auch bei beweglichen WG auf volle Monate genau zu berechnen (OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 5). Für unbewegliche WG, insbes. Gebäude, ist die AfA ebenfalls in monatlichen Raten vorzunehmen. Nachträgliche AHK wirken sich ebenfalls nur zeitanteilig aus; das Wahlrecht auf Ansatz der vollen Jahres-AfA (R 44 Abs. 11 Satz 3 EStR bis 2003) gilt als nicht ausgeübt (OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 4.3). Für nach dem 31.12.2003 angeschaffte oder hergestellte WG ist die Vereinfachungsregelung kraft Gesetzes ohnehin ausgeschlossen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 idF des HBeglG 2004).

Zur Ermittlung des Buchwerts von Gebäuden für die Übergangsbilanz sind die im Zeitpunkt der Errichtung und im Laufe der Nutzung der Gebäude üblichen AfA abzusetzen; dabei sind die besonderen betrieblichen Verhältnisse selbst dann unbeachtlich, wenn für diesen Zeitraum amtliche AfA-Tabellen nicht zur Verfügung gestanden haben (BFH v. 10.12.1992 – IV R 17/92, BStBl. II 1993, 344; zur Anwendung dieser Entscheidung auf landwirtschaftliche Gebäude s. die Tabelle bei FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 4.3.1; ebenso schon OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 4.4.1).

Geringwertige Wirtschaftsgüter sind je nach dem Zeitpunkt ihrer Anschaffung oder Herstellung unterschiedlich zu behandeln:

► *Vor dem 1.1.2008* angeschaffte oder hergestellte gWG, deren Nutzungsdauer noch nicht abgelaufen ist, sind wie andere abnutzbare Anlagegüter mit den um die übliche AfA geminderten AHK als Buchwert anzusetzen. Es kann nicht unterstellt werden, dass der Stpfl. während der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen das Wahlrecht gem. § 6 Abs. 2 ausgeübt hat (BFH v. 17.3.1988 – IV R 82/87, BStBl. II 1988, 770, unter Abkehr von BFH v. 3.6.1965 – IV 180/61 U, BStBl. III 1965, 579). Wurde der Gewinn vor dem Übergang nach § 4 Abs. 3 ermittelt oder war er bisher im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a Abs. 6 (bzw. Abs. 8 aF bis 1998) gesondert zu ermitteln, so ist die tatsächliche Sachbehandlung maßgebend (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 6; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 6). Dies gilt uE auch für den Übergang von der Schätzung zur Buchführung, denn die Bewertungsfreiheit kann auch bei Vollschätzung beansprucht werden, wenn das erforderliche Verzeichnis geführt wird (KANZLER, FR 1988, 175, mwN).

► Bei in den Veranlagungszeiträumen 2008 und 2009 angeschafften oder hergestellten gWG, deren AHK 150 € nicht übersteigen, ist der Sofortabzug nach § 6 Abs. 2 Satz 1 idF des UntStReformG 2008 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) zwingend vorgesehen und daher auch bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung oder Gewinnsschätzung zu unterstellen; diese gWG sind daher in der Übergangsbilanz nicht auszuweisen. Für WG des AV, deren AHK in den VZ 2008 und 2009 zwischen 150 € und 1 000 € lagen und für die ein Sammelposten zu bilden wäre (§ 6 Abs. 2a EStG idF des UntStReformG 2008), ist die Poolbildung beim Übergang zur Buchführung nachzuvollziehen oder der Buchwert des Sammelpostens zu schätzen und in die Übergangsbilanz einzustellen (R 13.5 Abs. 2 Satz 6 EStR; s. auch FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 6).

► Nach dem 31.12.2009 angeschaffte oder hergestellte WG sind in der Übergangsbilanz ebenso zu behandeln, wie die in den VZ 2008 und 2009 zugegangenen WG mit AHK bis zu 150 € (Sofortabzug) und von 150 € bis 1 000 € (Poolabschreibung). Dass der Stpfl. das Wahlrecht auf Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 Satz 1 für gWG mit AHK zwischen 150 € und 410 € anstelle des Sammelpostens in Anspruch genommen hat (s. KANZLER, NWB 2008, 746), kann nicht unterstellt werden (BFH v. 17.3.1988 – IV R 82/87, BStBl. II 1988, 770, zum Wahlrecht auf Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 aF).

c) Berücksichtigung von Zuschüssen, Rücklagen und Abzugsbeträgen 57

Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln, die in der Zeit vor dem Übergang zum Bestandsvergleich gewährt wurden, mindern stets die AHK (BFH v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801), wenn sie in Ausübung des Wahlrechts nach R 6.5 EStR nicht tatsächlich als Zuschlag oder Sondergewinn zB nach § 13a Abs. 6 erfasst worden sind (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 1.5; KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 34 Rz. 70 [5/2017]). Bei vorangegangener Einnahmenüberschussrechnung oder Gewinnsschätzung ist die tatsächliche Behandlung des Zuschusses entscheidend (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 1.5). Maßgeblich ist das Jahr der Bewilligung, nicht der Auszahlung (BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561). Ob das in R 6.5 EStR eingeräumte Wahlrecht eine Rechtsgrundlage hat, ist uE unbeachtlich (KANZLER, FR 2003, 1129).

Berücksichtigung von Rücklagen: Von Bedeutung ist die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 Abs. 4 EStR, die Reinvestitionsvergünstigung nach § 6c und die sog. Anspar- oder Existenzgründer-Rücklage nach § 7g Abs. 3–6 aF, da diese StVergünstigungen auch nicht buchführungspflichtige Stpfl. in Anspruch nehmen können.

► *Rücklage für Ersatzbeschaffung* (RfE): War das ErsatzWG am Bilanzstichtag noch nicht angeschafft oder hergestellt, so ist die RfE in die Übergangsbilanz aufzunehmen, sofern der Stpfl. die Entschädigung nicht als Sondergewinn gem. § 13a Abs. 6 (Abs. 8 aF) erfasst hat (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 1.4; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 1.4). Sind WG in Wj. vor dem Übergang durch höhere Gewalt oder behördlichen Zwang aus dem BV ausgeschieden und wurde ein ErsatzWG angeschafft, ohne dass der Stpfl. den dabei entstandenen Gewinn als Zuschlag zum Durchschnittsgewinn versteuert hätte, so sind die AHK des ErsatzWG um die aufgedeckten stillen Reserven zu mindern (R 6.6 Abs. 4 EStR). Diese Minderung unterbleibt, wenn die Entschädigung nicht zu einem Gewinnzuschlag ge-

führt hätte, also durch die pauschale Gewinnermittlung abgegolten war (OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41).

► *Eine Reinvestitions- oder Anspar- und Existenzgründerrücklage*, die vor dem Übergang nach § 6c oder § 7g Abs. 3–7 aF mit den AHK angeschaffter oder hergestellter Anlagegüter verrechnet worden ist, mindert auch die Buchwerte in der Übergangsbilanz. Maßgebend sind daher die verminderten AHK, wie sie sich aus dem Verzeichnis iSd. § 6c Abs. 2 (§ 7g aF enthielt keine entsprechende Regelung) ergeben, abzüglich der AfA (OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 1.7, betr. § 6c). Ist das Reinvestitions-gut bis zum Übergang noch nicht angeschafft oder hergestellt, so ist ein Abschlag nach § 6c als Rücklage nach § 6b Abs. 3 in die Übergangsbilanz einzustellen (R 6b.2 Abs. 11 Sätze 2 f. EStR; FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 1.6; OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41).

► *Ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g*, der vor dem Übergang zum Bestandsvergleich von den AHK abnutzbarer beweglicher Anlagegüter abgezogen wurde, mindert auch den Buchwert in der Übergangsbilanz. Beim Übergang vom Bestandsvergleich zur Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 (Tonnagesteuer) ist ein Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen (§ 5a Abs. 5 Satz 3), nicht aber beim Wechsel zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b/07/10002, 2013/1044077, BStBl. I 2013, 1493, Rz. 5461).

58–59 Einstweilen frei.

60 d) Umlaufvermögen und andere Positionen in der Übergangsbilanz

Das UV hat der Stpfl. in der Übergangsbilanz nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 zu bewerten. Beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich sind die AHK der in § 4 Abs. 3 Satz 4 genannten WG des UV (Anteile an KapGes., Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbriefte Forderungen und Rechte, Grund und Boden sowie Gebäude) mit den Werten zu übernehmen, die sich aus dem Verzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 5 ergeben (s. § 4 Anm. 640). Gleiches gilt für das in § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c genannte UV.

Besondere Schwierigkeiten bereitet die Viehbewertung der Land- und Forstwirte in der Übergangsbilanz.

Bewertung des Viehvermögens in der Übergangsbilanz: Nach Abschn. 125 Abs. 3 EStR 1987 war das Vieh in der Übergangsbilanz stets mit Durchschnittswerten anzusetzen. Nachdem eine Verpflichtung des Landwirts zur Übernahme dieser Durchschnittswerte beim Übergang zum Bestandsvergleich von der Rspr. abgelehnt wurde (BFH v. 4.6.1992 – IV R 101/90, BStBl. II 1993, 276) hat die FinVerw. dem Stpfl. nunmehr ein Wahlrecht eingeräumt, das Vieh in der Übergangsbilanz mit einzeln ermittelten AHK oder mit Durchschnittswerten anzusetzen (H 13.3 „Übergang zur Buchführung“ EStH mwN zur Rspr.). Zu Einzelheiten der Viehbewertung beim Übergang zum Bestandsvergleich s. etwa KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 34 Rz. 77 ff. mwN (5/2017).

Bewertung der Vorräte in der Übergangsbilanz: Für Feldinventar und stehende Ernte kann der Stpfl. in der Übergangsbilanz das von der FinVerw. eingeräumte Ansatzwahlrecht ausüben (BFH v. 12.12.2013 – IV R 31/10, BFH/NV 2014, 514). Entscheidet er sich für eine Bewertung, hat er die AHK gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 anzusetzen (OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426,

StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 8.1). Zugekaufte Vorräte, zB Düngemittel, Futtermittel und Kraftstoff sind mit den AK oder dem niedrigeren Teilwert anzusetzen. Selbsterzeugte, zum Verkauf bestimmte Vorräte hat der Stpfl. mit den HK ausweisen, die er idR nur ausgehend vom Verkaufspreis abzüglich USt und abzüglich 15 % für Verwaltungs-, Vertriebskosten und Gewinnanteil schätzen kann (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 8.2). Zum Ansatz von Verwaltungs- und Vertriebskosten und von Holzvorräten s. OFD München v. 20.9.1995 – S 2163 - 23 St 426, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 41 Rz. 8.2.

Geleistete Anzahlungen für WG des UV (zB Warenvorräte) sind in der Übergangsbilanz zu aktivieren (vgl. ausführl. HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 94).

Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rücklagen: Forderungen und Verbindlichkeiten sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 und 3 auszuweisen und grds. mit dem Nennwert anzusetzen; Forderungen ggf. mit ihrem unter dem Nennwert liegenden Teilwert (BFH v. 27.8.1992 – IV R 111/91, BStBl. II 1993, 336). Rückstellungen sind in der Übergangsbilanz in gleichem Umfang zu bilden, wie sie von buchführenden Stpfl. in ihren Schlussbilanzen ausgewiesen werden (vgl. § 249 HGB, R 5.7, 6.11 EStR; dazu auch FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2146, juris, Rz. 9). Der Ansatz dieser Positionen ist zugleich Grundlage für entsprechende Zu- und Abrechnungen beim Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich und umgekehrt (s. Anm. 65).

Landwirte waren früher nicht verpflichtet, in die Übergangsbilanz einen „Schuldposten“ wegen einer Entschädigung für Wirtschafterschwernisse einzustellen, die sie in einem vorangegangenen Wj. mit Durchschnittssatzgewinnermittlung erhalten hatten; diese war bei Zufluss im sog. Zuschlagsbereich des § 13a Abs. 8 aF zu versteuern (BFH v. 17.5.1990 – IV R 21/89, BStBl. II 1990, 891; BFH v. 13.9.1990 – IV R 69/90, BFH/NV 1991, 728; BFH v. 29.11.1990 – IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715). Nach § 13a idF ab 2000 wurden Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung nicht mehr erfasst, so dass auch insoweit ein Ansatz in der Übergangsbilanz aus-schied. Inzwischen werden derartige Entschädigungen nach § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c als Sondergewinne erfasst (s. § 13a Anm. 63), so dass entsprechende Forderungen in der Übergangsbilanz anzusetzen sind.

Rechnungsabgrenzungsposten: Soweit in der Zeit vor dem Übergang zum Bestandsvergleich BA für eine bestimmte Zeit danach entrichtet wurden (zB Grundsteuer, Versicherungsbeiträge, Kraftfahrzeugsteuer, Miet- und Pachtzahlungen), ist dieser Betrag durch Bildung eines aktiven RAP als Aufwand für die Zeit danach auszuweisen (FinMin. Ba.-Württ. v. 1.4.2010 – S 2163, S 2132a, juris, Rz. 10). Für in der Zeit vor dem Übergang zum Bestandsvergleich zugeflossenen BE, die Ertrag für eine bestimmte Zeit danach darstellen (zB Miet- oder Pachteinnahmen), ist ein passiver RAP in die Übergangsbilanz einzustellen (BFH v. 17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327, betr. Nichtvermarktungsprämie beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a).

3. Bewertung des Betriebsvermögens beim Übergang vom Bestandsvergleich und der Durchschnittssatzgewinnermittlung zur Einnahmenüberschussrechnung 61

Der Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung erfordert keine Anfangsbilanz; etwaige Gewinnkorrekturen ergeben sich aus einer Schlussbilanz. Da die

Gewinnermittlung nach § 13a der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 rechtssystematisch gleichgestellt ist (stRspr., zB BFH v. 24.1.1985 – IV R 155/83, BStBl. II 1985, 255), bedingt der Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 auch einen Wechsel im Gewinnermittlungssystem und führt zur Erfassung eines Übergangsgewinns (BFH v. 16.2.1989 – IV R 64/87, BStBl. II 1989, 708). Bei der „gedanklich“ aufzustellenden Übergangsbilanz ist davon auszugehen, dass bilanzielle Wahlrechte im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht ausgeübt werden können (BFH v. 12.12.2013 – IV R 31/10, BFH/NV 2014, 514).

Beim Übergang vom Bestandsvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung ist die Schlussbilanz des letzten Wj. mit BV-Vergleich zugleich die für Zu- und Abrechnungen maßgebende Übergangsbilanz (s. auch Anm. 50 „Zweck der Übergangsbilanz“). Danach ergeben sich beim AV keine Gewinnkorrekturen, weil die gewinnmäßige Behandlung des abnutzbaren und nicht abnutzbaren AV ebenso wie bei den in § 4 Abs. 3 Satz 4 genannten WG des UV (s. auch Anm. 74) bei beiden Gewinnermittlungsarten weitgehend gleich ist. Nur bei der Veräußerung können sich wegen der unterschiedlichen Gewinnrealisierungsgrundsätze Gewinnverschiebungen ergeben. Beim Viehvermögen muss aus diesem Grunde zwischen UV und AV unterschieden werden. Tiere des AV werden mit den Durchschnittswerten oder mit ihrem gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 ermittelten Buchwert beim Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung übernommen. Dagegen ist der Wert der Tiere des UV als Korrekturposten gewinnmindernd abzusetzen (so auch EStR 13.3 Nr. 4).

Beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a zur Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 bedarf es zwar keiner Anfangsbilanz. Trotzdem muss der Stpfl. zum Übergangsstichtag wesentliche Teile des BV erfassen und bewerten, um den stl. Gewinn beim Übergang und die künftigen laufenden Gewinne ermitteln zu können. Insoweit sind die gleichen Bewertungsmaßstäbe wie bei Übergang zum Bestandsvergleich anzuwenden (s. Anm. 55 ff.). Erforderlich ist es daher auch in diesem Fall, eine „Schlussbilanz“ zum Abschluss der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen aufzustellen (BFH v. 16.2.1989 – IV R 64/87, BStBl. II 1989, 708). Dies gilt aber nur für den Bereich des land- und forstw. Betriebs, für den der Gewinn mit dem Grundbetrag erfasst wird. Ein Übergangsgewinn ist danach nur im Bereich des § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 3 iVm. Abs. 6 Satz 2 (Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung und der in der Anlage 1a zu § 13a EStG Nr. 2 genannten Sondernutzungen) zu ermitteln (s. auch BMF v. 10.11.2015 – IV C 7 - S 2149/15/10001, BStBl. I 2015, 877, Rz. 83). Das bisher nicht erfasste AV ist aufzunehmen, weil die Werte bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 fortzuführen und für das abnutzbare AV AfA vorzunehmen sind (§ 4 Abs. 3 Sätze 3–5). Dies gilt auch für die in § 4 Abs. 3 Satz 4 genannten WG des UV, deren AHK erst bei Zufluss des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme zu berücksichtigen sind. Weil die Gewinnermittlung nach § 13a als Bestandsvergleich angesehen wird (s.o.) und daher Gewinnkorrekturen beim Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung erforderlich werden, sind UV, Forderungen und Verbindlichkeiten zum Stichtag des Übergangs zu bewerten (BFH v. 16.6.1994 – IV R 84/93, BStBl. II 1994, 932, betr. Viehlaufvermögen). Dabei wird nicht beanstandet, wenn der Stpfl. in der Übergangsbilanz für die zum Bilanzstichtag noch nicht verkaufs- oder schlachtreifen Tiere des UV die Durchschnittswerte ansetzt. Dementsprechend hat der Stpfl. beim Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 das Wahlrecht, den

Abzug des Warenbestands des Vorjahres (Anlage zu R 4.6 EStR) hinsichtlich der Tiere des UV mit den AK oder HK oder mit Durchschnittswerten vorzunehmen.

Soweit im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 13a bereits eine Einnahmenüberschussrechnung durchgeführt wurde, wie dies für die Sondergewinne nach § 13a Abs. 7, aber auch für die nicht in der Anlage 1a Nr. 2 zu § 13a genannten Sondernutzungen (§ 13a Abs. 6 Satz 3) vorgesehen ist, sind keine Korrekturen erforderlich.

Zur Bewertung des nicht abnutzbaren AV mit den AHK und insbes. des Grund und Boden nach § 55 s. Anm. 56; zur Bewertung des UV, der RAP und der Verbindlichkeiten s. Anm. 60.

Einstweilen frei.

62–63

III. Gewinnkorrekturen als Rechtsfolge des Übergangs von und zum Betriebsvermögensvergleich

1. Übergangsgewinn oder -verlust als Saldo von Zu- und Abrechnungen 64

Der Übergang vom Zu- und Abflussprinzip des § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 530) zum Realisationsprinzip des Bestandsvergleichs und umgekehrt kann dazu führen, dass einzelne Geschäftsvorfälle zu einer doppelten Gewinnauswirkung führen, während sich andere überhaupt nicht auf den Gewinn auswirken.

Beispiele: Ausgaben, die Aufwand eines Wj. nach dem Übergang sind, wirken sich doppelt aus, nämlich bei Zahlung als BA im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung und bei Auflösung des in die Übergangsbilanz einzustellenden RAP (s. Anm. 60 aE). Deshalb ist der Übergangsgewinn um den aktiven RAP zu erhöhen. Der Erwerb einer Forderung wirkt sich bei der Einnahmenüberschussrechnung ebenso wenig aus wie ihre Einziehung nach einem Übergang zum Bestandsvergleich. Deshalb ist eine Hinzurechnung geboten. Entsprechendes gilt für Verbindlichkeiten, die zu einer Abrechnung führen.

Die Berücksichtigung früherer Geschäftsvorfälle beruht auf dem gleichen Grundgedanken wie der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs, wonach der richtigen Besteuerung des einzelnen Geschäftsvorfalles Vorrang vor dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung zukommt (RFH v. 14.11.1934, RStBl. 1935, 413; RFH v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 172; BFH v. 3.10.1961 – I 236/60 U, BStBl. III 1961, 565; BFH v. 28.5.1968 – IV R 202/67, BStBl. II 1968, 650).

Eine Übersicht zu den Gewinnkorrekturen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart hat die FinVerw. in Anlage 1 zu R 4.6 EStR veröffentlicht. Diese Aufstellung ist nicht erschöpfend. So wird darauf hingewiesen, dass auch Zu- und Abrechnungen für RAP und Rückstellungen zu berücksichtigen sind und dass Zu- und Abrechnungen für die in § 4 Abs. 3 Satz 4 genannten WG des UV und Schulden für diese WG zu unterbleiben haben.

Keine Korrekturen sind erforderlich, wo sich Geschäftsvorfälle nach beiden Methoden der Gewinnermittlung in der Erfolgsauswirkung nicht unterscheiden. Das ist insbes. anzunehmen bei

- abnutzbarem AV (§ 4 Abs. 3 Satz 3),
- nicht abnutzbarem AV und bestimmten WG des UV (§ 4 Abs. 3 Sätze 4 und 5),

- Kasse und Geldkonten (RFH v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 172),
- Darlehensforderungen und Darlehensverbindlichkeiten (BFH v. 8.10.1969 – I R 94/67, BStBl. II 1970, 44; BFH v. 5.10.1973 – VIII R 20/68, BStBl. II 1974, 303),
- durchlaufenden Posten.
BFH v. 15.5.1974 – I R 255/71, BStBl. II 1974, 518, betr. Agenturbestände eines Tankstellenpächters; BFH v. 20.7.1982 – VIII R 143/77, BStBl. II 1983, 196, zur Auswirkung bei § 4 Abs. 1, § 5 und bei § 4 Abs. 3; BFH v. 4.12.1996 – I R 99/94, BStBl. II 1997, 404, betr. Geschäfte eines Treuhänders.

Der Übergangsgewinn oder -verlust ergibt sich aus dem Saldo der Zu- und Abrechnungen. Er ist laufender Gewinn, selbst dann, wenn der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Zusammenhang mit der Veräußerung, Aufgabe oder Einbringung des Betriebs erfolgt (s. Anm. 46).

Zeitliche Erfassung des Übergangsgewinns: Aus buchführungstechnischen Gründen wird der Gewinn des ersten Jahres nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart erhöht (BFH v. 25.6.1970 – IV 340/65, BStBl. II 1970, 755) und ggf. auf die beiden folgenden Jahre verteilt; str., s. Anm. 67.

Zur Rechtsgrundlage für die Vornahme von Gewinnberichtigungen s. Anm. 41.

2. Gewinnkorrekturen beim Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich, zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen oder zur Richtsatzschätzung

65 a) Erfassung von Zu- und Abrechnungen als Übergangsgewinn

Ausgehend von der Annahme einer durchgehenden Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (s. Anm. 51 und 56), sind beim Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich, zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen oder zur Richtsatzschätzung Zu- und Abrechnungen vorzunehmen, damit sich Geschäftsvorfälle aufgrund der unterschiedlichen Gewinnrealisierungsgrundsätze nicht doppelt oder überhaupt nicht auswirken (s. Anm. 64).

Für den Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich ist dies in stRSpr. entschieden (seit RFH v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 172; zuletzt BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287, mwN; BFH v. 1.7.2009 – I R 81/08, BFHE 226, 90). Zu- und Abrechnungen sind auch dann vorzunehmen, wenn vor dem Übergang zum Bestandsvergleich eine Schätzung oder Teilschätzung des Gewinns nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 erfolgt ist (BFH v. 8.3.1956 – IV 87/55 U, BStBl. III 1956, 235; BFH v. 22.5.1975 – IV B 8/75, BStBl. II 1975, 732). Schließlich sind Gewinnkorrekturen für die Teile des Durchschnittssatzgewinns geboten, die nach § 13a Abs. 6 Satz 2 durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt wurden (BFH v. 24.1.1985 – IV R 155/83, BStBl. II 1985, 255; BFH v. 11.7.1985 – IV R 191/84, BFH/NV 1987, 216).

Der Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zur Richtsatzschätzung löst die gleichen Rechtsfolgen aus, weil diese Schätzungsmethode den Grundsätzen des Bestandsvergleichs entspricht. Danach sind die Zu- und Abrechnungen im Jahr der Schätzung durch das FA vorzunehmen (so R 4.6 Abs. 1 Satz 2 EStR; aA zur zeitlichen Zurechnung s. Anm. 69).

RFH v. 6.3.1940, RStBl. 1940, 423; RFH v. 22.10.1941, RStBl. 1941, 924; RFH v. 9.12.1942, RStBl. 1943, 209; BFH v. 8.3.1956 – IV 87/55 U, BStBl. III 1956, 235; BFH v.

20.2.1964 – IV 388/60, StRK EStG (bis 1974) § 4 R. 701; glA FinVerw. R 4.6 Abs. 1 Sätze 2 f. EStR; HOFFMANN, StuW 1938, Sp. 477; PAPE in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. C 77 (9/2006); KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 34 Rz. 136 (5/2017); MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 11. Aufl. 2014, Rz. 136, für den Übergang des Schätzungslandwirts zur Buchführung.

Dieser Übergangsfall ist bei den Einkünften aus LuF häufig. Nach neuerer Auffassung ist zwar eine Schätzung auch nach den Grundsätzen der Einnahmenüberschussrechnung zulässig (s. § 4 Anm. 524; KANZLER, FR 1998, 233 [238], mwN zur Rspr. in Fn. 64), uE sogar geboten, damit ein Wechsel der Gewinnermittlungsart vermieden wird (ähnlich wohl BFH v. 2.3.1982 – VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504). Der Übergang zum Bestandsvergleich und die Schätzung nach diesen Grundsätzen ist aber bei einer Betriebsaufgabe (oder -veräußerung) zwingend (BFH v. 25.11.1993 – IV R 19/92, BFH/NV 1994, 540).

Der Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen führt hinsichtlich des Grundbetrags ebenfalls zu- und Abrechnungen, weil die Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 3–5 als solche dem Bestandsvergleich entspricht (stRspr., zB BFH v. 24.1.1985 – IV R 155/83, BStBl. II 1985, 255; BFH v. 16.2.1989 – IV R 64/87, BStBl. II 1989, 708, zu § 13a aF; s. auch Anm. 61). Dieser eher seltene Fall des Übergangs ist (bei Verkleinerung eines land- und forstw. Betriebs) möglich.

Davon ausgenommen sind die Bestandteile der pauschalen Gewinnermittlung, die tatsächlich durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden. Das betrifft namentlich vereinnahmte und verausgabte Pachtzinsen, Schuldzinsen und dauernde Lasten (§ 13a Abs. 3) und die Sondergewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung und der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden sowie anderer Anlagegüter bei Betriebsumstellung (§ 13a Abs. 6 Nr. 1 und 2). Werden diese Sondergewinne ausnahmsweise nach § 4 Abs. 1 ermittelt – uE umfasst die Verweisung auf § 4 Abs. 3 in § 13a Abs. 6 Satz 2 auch das Wahlrecht des § 4 Abs. 3 Satz 1 (§ 13a Anm. 71 mwN) –, so sind auch insoweit Gewinnkorrekturen auf der Grundlage einer Übergangsbilanz vorzunehmen.

b) Ermittlung der Zu- und Abrechnungen

66

Beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich, zur Gewinnsschätzung oder Durchschnittssatzgewinnermittlung betreffen die Zu- und Abrechnungen folgende Positionen der Übergangsbilanz (zu den Bilanzposten, die keiner Korrekturen bedürfen, s. Anm. 64):

Anlagevermögen und besonderes Umlaufvermögen: Abnutzbares und nicht abnutzbares AV wird mit dem Buchwert in die Übergangsbilanz eingestellt. Dies gilt auch für die in § 4 Abs. 3 Satz 4 bezeichneten WG des UV. Zu einem Abschlag führt nur eine zulässige Teilwertabschreibung (s. Anm. 51). Ein Zuschlag ist jedoch in Höhe der AK nicht abnutzbarer Anlagegüter zu machen, die vor dem 1.1.1971 als BA abgesetzt wurden, ohne dass ein Zuschlag nach § 4 Abs. 3 Satz 2 in den bis zum 31.12.1954 geltenden Fassungen des EStG gemacht wurde, zB Aufwendungen für den Geschäftswert beim Erwerb eines Gewerbebetriebs (s. Anlage 1 zu R 4.6 EStR; Anm. 64).

Übriges Umlaufvermögen:

► *Der Warenanfangsbestand* aus der Übergangsbilanz erhöht den Übergangsgewinn, weil sich die AK der Waren bei der Einnahmenüberschussrechnung als BA und der Warenverkauf beim Bestandsvergleich als Aufwand zweifach gewinnmindernd auswirken.

Sind die Waren noch nicht bezahlt, so ist eine Korrektur eigentlich entbehrlich; Zweifel darüber, welche Warenbestände bezahlt sind, werden dadurch vermieden, dass der gesamte Warenbestand als Zuschlag erfasst wird und zum Ausgleich für die noch offenen Lieferantenschulden ein Abschlag angesetzt wird (s. Anlage 1 zu R 4.6 EStR).

► *Geleistete Anzahlungen* auf Warenvorräte sind in der Übergangsbilanz zu aktivieren (s. Anm. 60) und erhöhen den Übergangsgewinn.

Sie haben sich bei der Einnahmenüberschussrechnung als BA ausgewirkt und führen beim Bestandsvergleich bei Verkauf der Waren zu Aufwand und damit zu doppelter Gewinnminderung (glA GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 795).

► *Kundenforderungen und Vorsteuererstattungsansprüche*, die in der Übergangsbilanz ausgewiesen sind, führen zu einem Zuschlag (s. Anm. 64). Wertberichtigungen in der Übergangsbilanz führen entsprechend zu einem Abschlag (BFH v. 28.3.1984 – I R 40/79, juris).

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten erhöhen den Übergangsgewinn (Zuschlag). Als BA bei der Einnahmenüberschussrechnung ist der in der Übergangsbilanz aktivierte RAP in den Jahren gewinnmindernd aufzulösen, in denen sich die vorausgezählte Ausgabe als Aufwand auswirken soll.

Ein Damnum (Disagio) ist bei der Überschussrechnung mit der Zahlung abziehbar, beim Bestandsvergleich auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen. Beim Übergang während der Laufzeit des Darlehens ist das Disagio anteilig zu aktivieren und über die verbleibende Laufzeit abzusetzen. In Höhe des aktivierten Betrags ist ein Zuschlag vorzunehmen.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie Rückstellungen, die in der Übergangsbilanz passiviert wurden (s. Anm. 64), führen zu einem Abschlag. Diese Positionen haben sich bei der Einnahmenüberschussrechnung noch nicht als Aufwand ausgewirkt und würden sich bei Inanspruchnahme des Stpfl. auch nicht mehr gewinnmindernd auswirken. Gleiches gilt für die an das FA abzuführende UStZahllast, die als sonstige Verbindlichkeit in der Anfangsbilanz auszuweisen ist.

Rücklagen, die in die Übergangsbilanz eingestellt wurden, führen nur dann zu einem Abschlag, wenn sie bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht berücksichtigt werden konnten. Das gilt etwa für die Rücklage nach § 5 Abs. 7 Satz 5 (Verpflichtungsübernahme), nicht aber für die Reinvestitions- und Ersatzbeschaffungsrücklagen (§§ 6, 6c und R 6.6 Abs. 4 und 5 EStR).

Empfangene Anzahlungen auf Lieferungen und Leistungen, die passiviert wurden, führen zu einem Abschlag, weil sie sich bei der Einnahmenüberschussrechnung und nochmals beim Bestandsvergleich (durch höhere Erlöse) gewinn erhöhend auswirken (BFH v. 28.3.1984 – I R 40/79, juris, betr. Wohnungsbauunternehmer).

Passive Rechnungsabgrenzungsposten mindern den Übergangsgewinn. Der Erfassung als BE bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 folgt nach dem Übergang zum Bestandsvergleich eine nochmalige Gewinnerhöhung durch Auflösung dieses Postens.

67 c) Steuerliche Behandlung des Übergangsgewinns oder -verlusts im laufenden Betrieb

Ein Übergangsgewinn ist nach stRspr. des BFH, die sich auf den RFH bezieht, als laufender Gewinn dem Gewinn des ersten Wj., zuzurechnen, dessen Gewinn

nach § 4 Abs. 1 (ggf. § 5) ermittelt wird (s. auch R 4.6 Abs. 1 EStR). Gleiches gilt für einen Übergangsverlust, für den aber anders als für den Übergangsgewinn keine Billigkeitsverteilung beansprucht werden kann (BFH v. 23.7.2013 – VIII R 17/10, BStBl. II 2013, 820).

RFH v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 172; BFH v. 18.12.1964 – VI 236/63, StRK AO § 100 R. 29; BFH v. 2.2.1966 – I 372/62, BStBl. III 1966, 294; BFH v. 22.6.1966 – VI 340/65, BStBl. III 1966, 540; BFH v. 20.1.1967 – VI 384/65, BStBl. III 1967, 287; BFH v. 28.5.1968 – IV R 202/67, BStBl. II 1968, 650; BFH v. 3.7.1968 – I 113/65, BStBl. II 1968, 736; BFH v. 3.7.1968 – I 113/65, BStBl. II 1968, 736; BFH v. 23.7.1970 – IV 270/65, BStBl. II 1970, 745; BFH v. 25.6.1970 – IV 340/65, BStBl. II 1970, 755; BFH v. 1.4.1971 – I R 184/69, BStBl. II 1971, 526; BFH v. 7.12.1971 – VIII R 22/67, BStBl. II 1972, 338; BFH v. 24.10.1972 – VIII R 32/67, BStBl. II 1973, 33; BFH v. 5.10.1973 – VIII R 20/68, BStBl. II 1974, 303; BFH v. 28.3.1984 – I R 40/79, juris; BFH v. 24.1.1985 – IV R 155/83, BStBl. II 1985, 255; BFH v. 1.2.1990 – IV R 39/89, BStBl. II 1990, 495; BFH v. 23.8.1995 – IV B 78/94, BFH/NV 1996, 119; BFH v. 21.3.2007 – XI B 125/06, BFH/NV 2007, 1333; Hess. FG v. 20.9.1966 – II 850/65, EFG 1967, 220, rkr.; FG München v. 14.5.1968 – II 157/66, EFG 1968, 562, rkr.; FG Münster v. 25.6.1969 – IV 1697/67 F, EFG 1969, 530, rkr.; FG Hamb. v. 11.4.1972 – II 40/70, EFG 1972, 543, rkr.

Gleicher Ansicht die wohl hM im Schrifttum: LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 4 Rz. 663; HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 143; KORN in KORN, § 4 Rz. 572 (5/2016); MEURER in LADEMANN, § 4 Rz. 498 (1/2001); NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 2254 (12/2016); PEITZ, Die Gewinnkorrektur beim Wechsel der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsart, 1969, 95; SEILER in KSM, § 4 Rz. D 58 (8/2013); TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 1995, 452 f.; WIED in BLÜMICH, § 4 Rz. 242 (11/2017); aA KASSMER, Stbg 1960, 189; WILLENBRINK, DB 1962, 346 (B.1.); FENZL, DStR 1967, 152; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 466. Dagegen beide Auffassungen für vertretbar haltend, aus praktischen Gründen aber für die hM: GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 854.

Nach wiederum aA sollen die Restbestände aus der Zeit der Überschussrechnung – besonders Waren, Forderungen und Schulden – nicht in die Übergangsbilanz aufzunehmen sein, so dass sie den Gewinn erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung oder Verausgabung beeinflussen (so EISEMANN, DStR 1965, 357; vgl. auch W. WACHTER, StbKongrRep. 1965, 104; HANDWERKSKAMMER AACHEN, DB 1967, 1147); uE schon vom Ansatz her (es fehle an einer Rechtsgrundlage für die Korrekturen) abzulehnen (s. Anm. 41).

Der Übergangsgewinn ist laufender Gewinn des Wj. und nicht des Kj. oder VZ (glA PAPE in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. C 78 [9/2006]); R 4.6 Abs. 1 EStR verwendet mehrdeutig nur den Begriff „Jahr“. Die Verteilung kann daher bei Einkünften aus LuF über mehr als drei VZ erfolgen (glA GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 859). Die Einordnung als laufender Gewinn ist auch für die Gewerbesteuer von Bedeutung (RFH v. 29.10.1941, RStBl. 1941, 867; BFH v. 1.4.1971 – I R 184/69, BStBl. II 1971, 526; R 7.1 Abs. 3 Satz 7 GewStR 2009); dieser Gewinn unterliegt daher auch der Tarifiermäßigung des § 35.

Die Gründe für die zeitliche Erfassung des Übergangsgewinns oder -verlusts im Wj. nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart sind buchführungs-technischer Art. Die Zu- und Abrechnungen im Übergangsjahr beruhen nicht auf den Aufzeichnungen während der Jahre der Einnahmenüberschussrechnung, sondern auf der Buchführung des Jahres, in dem der Wechsel der Gewinnermittlungsart stattfindet (so BFH v. 22.6.1966 – VI 340/65, BStBl. III 1966, 540; BFH v. 20.1.1967 – VI 384/65, BStBl. III 1967, 287; BFH v. 25.6.1970 – IV

340/65, BStBl. II 1970, 755). Für diese Lösung spricht zugleich das verfahrensökonomische Argument, die Gewinnberichtigung in dem Wj. vorzunehmen, das der noch durchzuführenden Veranlagung zugrunde liegt.

Die Auswirkungen der nach hM gebotenen Erfassung der Zu- und Abrechnungen im ersten Jahr nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart sind folgende:

▶ *Die beim strukturwandelbedingten Wechsel der Gewinnermittlungsart erforderlichen Gewinnkorrekturen* sind Teil des laufenden Gewinns der Einkunftsart nach dem Übergang und keine nachträglichen Einkünfte der Einkunftsart vor dem Übergang (BFH v. 1.7.1981 – I R 134/78, BStBl. II 1981, 780; s. auch Anm. 46).

In der Mehrzahl der Fälle wird sich dies nachteilig für den Stpfl. auswirken, weil es meist um einen Strukturwandel zum Gewerbebetrieb geht: zB bei Einkünften aus LuF, die wegen Überschreitung der Zukaufs- oder Tierbestandsgrenzen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden, oder bei Einkünften des nicht qualifizierten Erben eines selbständig Tätigen (BFH v. 23.8.1991 – IV B 69/90, BFH/NV 1992, 512). Die Gewinnkorrekturen sind dann als laufende Gewinne gewerbesteuerbelastet, unterliegen andererseits aber auch der Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a und der Tarifiermäßigung des § 35 (s.o.).

▶ *Bei der unentgeltlichen Übernahme eines Betriebs* sind die Zu- und Abschläge anlässlich des vom Rechtsvorgänger vorgenommenen Wechsels in der Gewinnermittlungsart beim laufenden Gewinn des Rechtsnachfolgers zu berücksichtigen. Dies gilt auch für die Zurechnungen, die aus Billigkeitsgründen nach R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR auf Antrag des Rechtsvorgängers auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre zu verteilen sind.

BFH v. 1.4.1971 – I R 184/69, BStBl. II 1971, 526; BFH v. 7.12.1971 – VIII R 22/67, BStBl. II 1972, 338; aA FG Münster v. 14.3.1967, EDStZ 1967, 183, rkr.: Härterege- lung für den Stpfl. persönlich, die Korrekturen wirken sich daher noch nach der Über- tragung des Betriebs beim Übertragenden aus; s. auch Anm. 44.

▶ *Zum Gewinn nach § 34e Abs. 1* gehörte auch der Übergangsgewinn, mit der Fol- ge, dass die betriebsbezogene Gewinngrenze der StErmäßigung (für Land- und Forstwirte, deren Gewinn weder nach Durchschnittssätzen noch durch Schät- zung ermittelt wird) überschritten werden kann; diese Folge kann auch bei einer Verteilung des Übergangsgewinns auf zwei oder drei Jahre eintreten (BFH v. 1.2.1990 – IV R 39/89, BStBl. II 1990, 495; FG Ba.-Württ v. 22.2.1990 – VIII K 117/87, EFG 1990, 431, rkr.).

▶ *Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns*: Da die StVergünstigung an den BV- Vergleich anknüpft (§ 34a Abs. 2), ist der dem Wj. nach dem Übergang zu- zurechnende Übergangsgewinn Teil des begünstigten Gewinns.

Solange bestimmte StVergünstigungen an den Bestandsvergleich geknüpft wa- ren, hatte die Erfassung nach dem Übergang erhebliche Auswirkungen. So schied der Übergangsgewinn für einen Verlustausgleich vor dem Übergang aus, ein Verlustabzug aber war nach § 10d aF bei Einnahmenüberschussrechnung unzulässig (BFH v. 3.7.1968 – I 113/65, BStBl. II 1968, 736).

Billigkeitsmaßnahmen: Da der Übergangsgewinn laufender Gewinn ist, kommt eine Tarifbegünstigung zwar nicht in Betracht (BFH v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199; BFH v. 24.10.1972 – VIII R 32/67, BStBl. II 1973, 233); ergeben die Hinzurechnungen nach R 4.6 Abs. 1 Satz 1 EStR jedoch einen außergewöhnlich hohen Gewinn und eine außergewöhnlich hohe Steuer, so kann der Stpfl. zur Vermeidung von Härten nach R 4.6 Abs. 1 Satz 2 EStR ei-

ne gleichmäßige Verteilung der Zurechnungsbeträge auf das Jahr des Übergangs und das folgende Jahr oder die beiden folgenden Jahre auch dann wählen, wenn der Wechsel freiwillig erfolgt (OFD NRW v. 25.3.2014 – S 2230-2013/0036 - St 161, juris). Die Verteilung kann die Progression mildern und gilt auch für die GewSt, es sei denn, dass der Übergang zum Bestandsvergleich in zeitlichem Zusammenhang mit einem Unternehmerwechsel nach R 2.7 GewStR steht (R 7.1 Abs. 3 Sätze 7 f. GewStR 2009; uE zu Unrecht aA BFH v. 24.10.1972 – VIII R 32/67, BStBl. II 1973, 233).

► *Beidseitige Bindung an den Antrag auf Verteilung:* Wegen der Voraussetzung gleichmäßiger Verteilung kann der Stpfl. einen entsprechenden Antrag nach Bestandskraft der Veranlagung für das erste Jahr nicht mehr zurücknehmen oder ändern, auch wenn die anderweitige Verteilung oder die volle Besteuerung für ihn günstiger wäre (glA FG München v. 14.5.1968 – II 157/66, EFG 1968, 562, rkr., betr. Dreijahresverteilung). Dieser Bindung unterliegt auch das FA.

Hat das FA im Übergangsjahr von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich den Übergangsgewinn fehlerhaft ermittelt und ist die Veranlagung des Übergangsjahres bestandskräftig geworden, so kann eine Berichtigung des Übergangsgewinns nur insoweit vorgenommen werden, als die Veranlagung verfahrensrechtl. noch geändert oder berichtigt werden kann; jedenfalls gestattet es die Verteilung des Übergangsgewinns dem FA nicht, den Übergangsgewinn zu berichtigen und den StFestsetzungen der noch nicht bestandskräftig veranlagten Folgejahre zugrunde zu legen (BFH v. 5.10.1973 – VIII R 20/68, BStBl. II 1974, 303).

► *Betriebsaufgabe oder -veräußerung beendet Billigkeitsmaßnahme:* Wird der Betrieb vor Ablauf des Verteilungszeitraums veräußert oder aufgegeben, erhöhen die noch nicht berücksichtigten Beträge den laufenden Gewinn des letzten Wj. (R 4.6 Satz 35 EStR).

► *Rechtsgrundlage* für die Verteilung des Übergangsgewinns ist uE § 163 Satz 2 AO. In stRspr. wird die Verteilung als rechtl. nicht zu beanstandende Billigkeitsregelung beurteilt.

So etwa BFH v. 3.10.1961 – I 236/60 U, BStBl. III 1961, 565; BFH v. 9.1.1962 – I 101/60 S, BStBl. III 1962, 238; BFH v. 25.5.1962 – I 129/59 S, BStBl. III 1962, 497; BFH v. 5.3.1964 – IV 133/63 S, BStBl. III 1964, 311; BFH v. 6.5.1971 – IV R 59/69, BStBl. II 1971, 664; BFH v. 24.10.1972 – VIII R 32/67, BStBl. II 1973, 233; BFH v. 1.2.1990 – IV R 39/89, BStBl. II 1990, 495; BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102, jeweils mwN; glA EStKomm. 1964, Schriftenreihe des BMF Heft 7, 97: „Sachlich nicht unbegründete Ausnahmeregelung“.

► *Ein nicht ausgeglichener Verlust* aus den Korrekturen kann nur nach § 10d berücksichtigt werden (BFH v. 3.7.1968 – I 113/65, BStBl. II 1968, 736; BFH v. 23.7.2013 – VIII R 17/10, BStBl. II 2013, 820, mit kritischer Anm. KANZLER, FR 2014, 21; glA SPEICH, DStR 1972, 752). Insoweit liegen die Voraussetzungen für eine die folgenden Wj. betreffende Verteilung nach § 163 Satz 2 Alt. 1 AO „soweit sie die Steuer erhöhen ...“ nicht vor. Ein Billigkeitserlass ließe sich uE aber nach § 163 Satz 2 Alt. 2 AO für Wj. vor dem Übergang rechtfertigen. Danach können einzelne Besteuerungsgrundlagen, „soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden.“

Siehe auch Anm. 70 zur Verteilung von Übergangsverlusten und zu einer entsprechenden Regelung im öEStG. Zur Verteilung bei Betriebsaufgabe oder -veräußerung s. Anm. 68.

68 d) **Entstehung und Behandlung des Übergangsgewinns bei Veräußerung, Aufgabe oder Einbringung des Betriebs**

Soweit die Veräußerung, Aufgabe, Einbringung oder Realteilung eines Betriebs mit Einnahmenüberschussrechnung zu einem Wechsel zum Bestandsvergleich zwingt (s. Anm. 46), ist die Behandlung eines etwa anfallenden Übergangsgewinns str.

Bei Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs führt der Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich (s. Anm. 46) idR zu Übergangsgewinnen, die nicht zum begünstigten, gewerbesteuerfreien Veräußerungsgewinn gehören (zB BFH v. 17.4.1986 – IV R 151/85, BFH/NV 1987, 759), sondern als laufender Gewinn des Wj. vor der Veräußerung oder Aufgabe erfasst werden (BFH v. 23.11.1961 – IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199).

► *Keine Billigkeitsmaßnahme*: Eine Billigkeitsverteilung ist für diesen Fall der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs nicht vorgesehen. Die FinVerw. lehnt dies zwar nicht ausdrücklich ab, sondern regelt seit jeher nur den Fall, dass der Stpfl. die Verteilung des Übergangsgewinns gewählt hat, den Betrieb aber vor Ablauf dieses Verteilungszeitraums veräußert oder aufgibt; dann erhöhen die noch nicht berücksichtigten Beträge den laufenden Gewinn des letzten Wj. (R 4.6 Satz 3 EStR).

GIA BFH v. 9.11.2000 – IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102; BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287; s. auch BFH v. 3.8.1967 – IV 30/65, BStBl. III 1967, 755; BFH v. 11.8.1983 – IV R 156/80, juris; BFH v. 23.8.1991 – IV B 69/90, BFH/NV 1992, 512; s. auch H 4.6 „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“ EStH unter Hinweis auf BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287. Zur Milderung von Belastungen wird die Veräußerung oder Aufgabe nach dem Bilanzstichtag vorgeschlagen, damit die Zuschläge nicht den Gewinn eines vollen Jahres erhöhen (so GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 824).

► *Verschiedene Gründe* werden für diese Benachteiligung gegenüber dem Wechsel der Gewinnermittlungsart im laufenden Betrieb angeführt: Einmal solle die durch den Übergang zum Bestandsvergleich veranlasste Gewinnkorrektur die Existenz eines fortbestehenden Betriebs nicht gefährden; dieser Billigkeitsgedanke komme aber bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs nicht zum Zuge (BFH v. 11.8.1983 – IV R 156/80, juris; BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287), weil dem Stpfl. im Allgemeinen auch Mittel zufließen, die ihm die Steuerzahlung gestatten (BFH v. 3.8.1967 – IV 30/65, BStBl. III 1967, 755). Zum anderen verbiete sich die Gleichstellung, „weil nach dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung kein Raum mehr für eine spätere Abwicklung derjenigen Vorgänge bleibt, die die Gewinnkorrekturen auslösen“ (BFH v. 3.8.1967 – IV 30/65, BStBl. III 1967, 755). Verteilt das FA bei der EStVeranlagung gleichwohl, so liegt ein Rechtsirrtum und selbst dann keine offenbare Unrichtigkeit vor, wenn im GewStMessbescheid richtig verfahren wurde (FG Düss. v. 29.5.1980 – XVII 9/80 E, EFG 1981, 61, rkr.). Auch sei eine Billigkeitsmaßnahme nicht geboten, weil § 34 den Billigkeitsgesichtspunkten ausreichend Rechnung trage (BFH v. 1.7.2009 – I R 81/08, BFHE 226, 90, betr. KiSt auf Übergangsgewinn bei Gewinn aus Betriebsveräußerung), obwohl der Übergangsgewinn nicht in die StBegünstigung fällt.

Einbringung in Personengesellschaft (§ 24 UmwStG): Soweit bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. der Übergang zum Bestandsvergleich zwingend ist, weil keine Buchwerteinbringung vorliegt (s. Anm. 46) und dadurch ein Übergangsgewinn entsteht, ist dessen Behandlung umstritten: Nach einer Auffassung gehen die im Übergangsjahr

notwendigen Gewinnkorrekturen zu Lasten der aufnehmenden Gesellschaft (BFH v. 18.12.1964 – VI 236/63, HFR 1965, 311), nach aA erhöhen sie den laufenden Gewinn des letzten Wj. vor der Einbringung (BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287; ebenso schon BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; BFH v. 5.4.1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518; glA HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 62).

Einbringung unter Aufdeckung der stillen Reserven und Zurückbehaltung von Forderungen: Mit der Einbringung einer betrieblichen Einheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) in eine PersGes. unterliegt der Einbringungsgewinn der Begünstigung nach §§ 16, 34, wenn alle stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlagen aufgedeckt werden (Ansatz zum gemeinen Wert). Dazu muss der Einbringende von der Einnahmenüberschussrechnung zum BV-Vergleich übergehen. Er löst damit zugleich die Übergangbesteuerung aus, die zu einem laufenden, nicht begünstigten Gewinn in der PersGes. führt. Die Wirkungen dieser Übergangbesteuerung lassen sich mildern, wenn die Einbringung erst nach Beginn des neuen Wj. erfolgt, weil dann die Zuschläge mit der tatsächlichen Realisierung der Erträge (zB aus Forderungseingängen und dem Verkauf oder Verbrauch von Vorräten) zusammenfallen, die meist zu Übergangsgewinnen führen (s. FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 1051 [1/2017]). Hohe Forderungsbestände (zB bei Freiberuflern) lassen sich aber auch von der Übergangbesteuerung ausnehmen, wenn sie nicht eingebracht werden (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288; beiläufig schon BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287). Dadurch sind die günstigen Rechtsfolgen des § 24 Abs. 3 UmwStG nicht ausgeschlossen, weil die Forderungen nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288; auch FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 1052 mwN [1/2017]). Da diese Forderungen im Restbetriebsvermögen des Einbringenden verbleiben, sind sie auch nicht zwangsweise zum Teilwert zu entnehmen (BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385), sondern bei Zufluss als nachträgliche Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 24 Nr. 2 zu versteuern (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288). Diese Erträge unterliegen daher auch dann nicht der GewSt, wenn die PersGes. gewerbliche Einkünfte beziehen sollte. Die Nichteinbringung der Forderungen kann allerdings das Ergebnisverteilungsvolumen aus der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung in der Anfangszeit nach der Gesellschafteraufnahme des Einbringenden erheblich beeinflussen (vgl. FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 1052 [1/2017]). Das dem Verfahren BFH v. 4.12.2012 (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288) beigetretene BMF hat diese Rspr. zur Zurückbehaltung von Forderungen mit dem Abdruck des Urteils in BStBl. Teil II akzeptiert.

► Bei *Buchwerteinbringung unter Fortsetzung der Einnahmenüberschussrechnung* durch die aufnehmende Gesellschaft verzichtet der BFH auf die Einbringungs- und die Eröffnungsbilanz (BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287, unter Berufung auf den Beschluss des Großen Senats des BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123, unter C.II.1 der Gründe; BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385). Nach FinVerw. soll in diesen Fällen aber ebenfalls ein Übergang zum Bestandsvergleich erforderlich sein; die nachfolgende Rückkehr der aufnehmenden Gesellschaft zur Einnahmenüberschussrechnung „wird im allgemeinen als nicht willkürlich zu erachten sein“ (so OFD Düss. v. 13.9.1993, DB 1993, 2002).

Einso FinMin. Bremen v. 20.8.2003, DB 2003, 2358; OFD Koblenz v. 11.8.2003, BB 2003, 2060; OFD Frankfurt v. 19.9.2003, DStR 2003, 2074; OFD Hannover v. 25.1.2007, DStR 2007, 1037; OFD Karlsruhe v. 8.10.2007, DStR 2007, 2326; glA OPPERMANN, DStR 1993, 938; PFALZGRAF/MEYER, DStR 1994, 1329; nach aA kann auf den Übergang zum Bestandsvergleich verzichtet werden, weil die erforderlichen Zu- und Abrechnungen bei der Rückkehr der aufnehmenden Gesellschaft zur Einnahmenüberschussrechnung durch entsprechende Zu- und Abrechnungen wieder aufgehoben werden (FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 1049 f. [1/2017]; WIED in BLÜMICH, § 4 Rz. 228 [11/2017]; KANZLER, FR 1999, 225 [238], Fn. 133; KORN in KORN, § 4 Rz. 591 [5/2016]; KORN, FR 2005, 1236; MEURER in LADEMANN, § 4 Rz. 513 [1/2001]; GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 835).

► *Billigkeitsmaßnahme bei Buchwerteinbringung:* Entsprechend der Behandlung der Zurechnungen bei Übergang zum Bestandsvergleich unter Fortführung des Betriebs (s. Anm. 67) wird im Schrifttum für eine Verteilung des Übergangsgewinns bei Buchwerteinbringung in die PersGes. gestimmt (SCHMIDT-LIEBIG, DStZ 1978, 156; GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 837).

► *Stellungnahme:* Auch bei Buchwerteinbringung und Fortführung der Einnahmenüberschussrechnung kann uE durch die aufnehmende PersGes. ein Übergang zum Bestandsvergleich sinnvoll sein. Bei der Buchwerteinbringung verzichtet der Gesetzgeber zwar auf eine Besteuerung stiller Reserven und lässt ihren Übergang auf andere Stpfl. zu. Nach der Rspr. des BFH dient der Übergang zum Bestandsvergleich aber nicht nur der Ermittlung des Veräußerungsgewinns, sondern „bezweckt auch eine dem Gewinnbegriff des Einkommensteuergesetzes entsprechende Erfassung des laufenden Gewinns“ (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239). Der Übergang zum Bestandsvergleich beim Einbringenden und die Rückkehr zur Einnahmenüberschussrechnung bei der aufnehmenden Gesellschaft dienen daher der zutreffenden Verteilung der laufenden Gewinne auf die Wj. vor und nach der Einbringung (glA OFD Düss. v. 13.9.1993 – S 1978 dA - St 12 H, FR 1993, 787; FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 1045 mwN [1/2017]). Die Zu- und Abrechnungen beim Wechsel zum Bestandsvergleich sind uE (s. Anm. 69) laufender Gewinn des einbringenden Stpfl. Bei einer Verteilung würden daher allenfalls Sondergewinne des Einbringenden anfallen, wenn man nicht (wie hier Anm. 69) von einer Erfassung dieser Zu- und Abrechnungen in den Wj. vor dem Übergang ausgeht. Die spiegelbildlichen Zu- und Abrechnungen bei Rückkehr der aufnehmenden Gesellschaft zur Einnahmenüberschussrechnung wären laufender Gewinn oder Verlust dieser Gesellschaft.

In der Praxis wird bei Buchwerteinbringung unter Fortführung der Einnahmenüberschussrechnung allerdings oft auf die Erstellung einer Übergangsbilanz verzichtet (s. etwa FG Ba.-Württ. v. 28.8.1991 – 12 K 158/87, EFG 1992, 140, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 10.11.1992 – 2 K 2326/89, EFG 1993, 482, rkr.). In diesem Fall ist uE davon auszugehen, dass die Beteiligten auf eine zutreffende Verteilung der laufenden Gewinne verzichtet haben und eine Sofortbesteuerung der Honorarforderungen des Einbringenden vermeiden wollten (vgl. BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385). Zur Umgehung einer Sofortbesteuerung hoher Honorarforderungen wird auch vorgeschlagen, die Forderungen von der Einbringung auszunehmen (zur Zurückbehaltung von Forderungen s.o.).

Die Einbringung oder Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG) erfordert auch bei Übergang zum Buchwert zwingend einen Wechsel zum Bestandsvergleich (s. Anm. 46 mwN). Unter Hinweis auf die Behandlung

bei Betriebsveräußerung lehnen die FinVerw. und das Schrifttum eine Verteilung etwaiger Zurechnungen ab (H 4.5 Abs. 6 EStH; glA GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 839; MEURER in LADEMANN, § 4 Rz. 509: „für eine Billigkeitsmaßnahme besteht kein Rechtsgrund“ [1/2001]).

e) Realteilung oder Ausscheiden und Tod des Gesellschafters einer Personengesellschaft mit Einnahmenüberschussrechnung 69

In den Fällen der Realteilung oder bei Ausscheiden auch durch Tod des Gesellschafters einer PersGes. mit Einnahmenüberschussrechnung kann beim Übergang zum Bestandsvergleich ein Übergangsgewinn als laufender Gewinn entstehen (s. Anm. 46). Da die Realteilung an sich Betriebsaufgabe ist und deshalb in § 16 Abs. 3 eine Regelung gefunden hat (s. auch BFH v. 23.3.1995 – IV R 93/93, BStBl. II 1995, 700; BFH v. 29.4.2004 – IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395), erhöht ein Übergangsgewinn wohl den Gewinn des Wj. vor der Teilung; ferner läge es nahe, auch für diesen Fall, ebenso wie für die Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils eine Billigkeitsmaßnahme zu versagen (s. Anm. 68).

Die Realteilung einer Personengesellschaft mit Einnahmenüberschussrechnung – nach § 16 Abs. 3 Satz 2 seit 2001 mit Ausnahme der KStKlauseln in Satz 4 und Abs. 5 nur noch zum Buchwert zulässig – erfordert wie die Betriebsaufgabe einen Übergang zum Bestandsvergleich (s. Anm. 68). Nach Durchführung der Realteilung ist dann wieder ein Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung möglich.

► *Bei der Realteilung ohne Spitzenausgleich* soll nach der Rspr. auf die Erstellung einer Übergangsbilanz (Realteilungsbilanz) verzichtet werden können, wenn die Gesellschafter den Gewinn aus ihrer (freiberuflichen) Tätigkeit auch nach der Auseinandersetzung durch Überschussrechnung ermitteln. Danach ist eine Übergangsbilanz nur bei Realteilung mit Wertausgleich erforderlich oder wenn es bei einem der Mitunternehmer zum Ansatz eines Aufgabegewinnanteils kommt (zu diesen Sonderfällen s. § 16 Anm. 552).

BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242; BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37; glA § 16 Anm. 552; ferner: REGIERER/MEINING, DStZ 2006, 474 (475); LOSCHOLDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 4 Rz. 669; OTTO, NJW 2010, 3601; WACKER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 16 Rz. 547 soweit es nicht bei einem Mitunternehmer zum Ansatz eines Aufgabeteils kommt; ebenso schon Nds. FG v. 19.4.1984 – VI 408/83, EFG 1984, 598, rkr., wonach der Verzicht auf die Schlussbilanz bei Auflösung der Sozietät zugleich als konkludente Ausübung des damals geltenden Wahlrechts auf Buchwertfortführung gewertet wurde.

► *Stellungnahme:* Die für den Verzicht auf eine Realteilungsbilanz gegebene gesetzs-systematische Begr. ist überzeugend: Der in § 16 Abs. 2 Satz 2 für die Betriebsaufgabe geregelte Übergang zum Bestandsvergleich gilt nicht für die Betriebsaufgabe durch Realteilung, weil die in § 16 Abs. 3 Satz 2 abschließend geregelte Buchwertfortführung einer Gewinnrealisierung, wie sie auch beim Übergang zum Bestandsvergleich erfolgt, entgegensteht. Soweit sich der BFH allerdings zur Begr. auch auf den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit beruft, kann ihm uE nicht gefolgt werden, weil die nach der Realteilung fortgeführten Einzelbetriebe nicht in die Totalgewinnbetrachtung einbezogen werden können (KANZLER, FR 2013, 1083). Der Verzicht auf eine Realteilungsbilanz bei fortgeführter Einnahmenüberschussrechnung schließt aber die Aufstellung einer solchen nicht aus, denn auch bei der Realteilung unter Buchwertfortführung

geht es um die zutreffende Ermittlung des laufenden Gewinns vor und nach der Teilung, die bei Anwendung des Zuflussprinzips nicht gewährleistet ist (aA BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242, zu Rz. 38).

Ausscheiden eines Gesellschafters durch Kündigung: Scheidet ein Gesellschafter aus einer mehrgliedrigen PersGes. aus, so wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB den übrigen Gesellschaftern zu, die die Gesellschaft fortführen. Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen PersGes. führt zur Auflösung (§ 131 HGB) und Fortführung des Unternehmens der Gesellschaft durch den verbleibenden Gesellschafter (§ 738 Abs. 1 BGB); dies bedeutet entweder eine entgeltliche oder eine unentgeltliche Übertragung des Gesellschaftsanteils auf den übernehmenden Gesellschafter iVm. einer zivilrechtl. Gesamtrechtsnachfolge in das Gesellschaftsvermögen (s. etwa BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269, mwN zu II.2.a). Hat die PersGes. ihre Gewinne bis zum Ausscheiden des Gesellschafters durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, so muss sie zu diesem Zeitpunkt zum Bestandsvergleich übergehen. Der Übergangsgewinn oder -verlust ist laufender Gewinn oder Verlust des Wj. vor dem Ausscheiden (s. Anm. 46 und 68).

Das Ausscheiden durch Tod eines Gesellschafters führt wie bei Kündigung zur Anwachsung des Anteils am Gesellschaftsvermögen auf die die Gesellschaft fortführenden Gesellschafter und zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Ebenso beim Tod des Gesellschafters einer zweigliedrigen PersGes., wenn für diesen Fall die Übernahme aller Vermögensgegenstände und Schulden durch den Überlebenden vereinbart war (sog. Fortsetzungsklausel). Wurde der Gesellschaftsgewinn bis dahin nach § 4 Abs. 3 ermittelt, so ist der Übergang zum Bestandsvergleich geboten und der danach ermittelte Übergangsgewinn selbst dann anteilig dem verstorbenen Gesellschafter zuzurechnen, wenn er im Wesentlichen auf der Zurechnung nicht beglichener, auf den Überlebenden übergehender Honorarforderungen beruht (BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290; BFH v. 3.4.1998 – XI B 62/97, BFH/NV 1998, 1351; BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179, mit Anm. KANZLER, FR 2000, 100; H 15.8 Abs. 3 „Tod eines Gesellschafters“ EStH bis 2011).

70 f) Stellungnahme zur zeitlichen Zurechnung des Übergangsgewinns

Die Erfassung und stl. Behandlung von Übergangsgewinnen ist überwiegend durch Anordnungen der FinVerw. geregelt, die von der Rspr. weitgehend gebilligt wurden, obwohl sie unsystematisch und widersprüchlich erscheinen. Grund für diese zT recht fiskalistischen Regelungen ist das Fehlen jeglichen dogmatischen Konzepts. Einige Übergangsfälle (namentlich etwa bei Realteilung oder Buchwerteinbringung) sind bisher weder von der FinVerw. geregelt noch von der Rspr. entschieden.

Widersprüchliche Regelungen: So wird der Übergangsgewinn bei laufendem Betrieb dem Wj. nach dem Wechsel zugerechnet und ggf. im Billigkeitswege eine Verteilung zugelassen (s. Anm. 67); bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs werden die Korrekturen der letzten Periode der Einnahmenüberschussrechnung zugeordnet und Billigkeitsmaßnahmen versagt, obwohl die Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 ausgeschlossen ist (s. Anm. 68; auf diesen Widerspruch hinweisend auch LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 466 f.). Widersprüchlich ist auch, dass die FinVerw. für Übergangsgewinne ein Wahlrecht auf Billigkeitsverteilung einräumt (s. Anm. 67), das für Übergangsverluste abgelehnt wird (s. BFH v. 23.7.2013 – VIII R 17/10, BStBl. II 2013, 820).

Beim strukturwandelbedingten Wechsel der Gewinnermittlungsart sind die erforderlichen Gewinnkorrekturen jedenfalls dann Teil des laufenden Gewinns der Einkunftsart nach dem Übergang, wenn es sich danach um die Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt (s. Anm. 46 und 67), während beim Übergang eines Gewerbebetriebs mit Einnahmenüberschussrechnung ohne Betriebsaufgabeklä rung aus gewstl. Gründen ein Übergangsgewinn zu ermitteln ist, der dem Gewerbeertrag des Wj. vor der Verpachtung hinzugerechnet wird (R 2.2 GewStR 2009; noch deutlicher: Abschn. 11 Abs. 3 Sätze 8f. GewStR 1998; s. auch Anm. 46); danach wäre auch beim Strukturwandel eines Gewerbebetriebs mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zum land- und forstw. Betrieb ein Übergangsgewinn im Wj. vor dem Strukturwandel zu erfassen, gleichgültig, wie die Einkünfte aus LuF ermittelt würden.

Auch die Gründe, die für eine Versagung von Billigkeitsmaßnahmen beim aufgabe- oder veräußerungsbedingten Wechsel der Gewinnermittlungsart angeführt werden, überzeugen kaum: So wird etwa behauptet, nach Beendigung des Betriebs könnten die Korrekturen nicht mehr erfasst werden, außerdem stünden Mittel zur Steuerzahlung zur Verfügung. Verteilte Zurechnungsbeträge könnten aber nach § 24 Nr. 2 besteuert werden und an Mitteln für die Steuerzahlung fehlt es oft gerade bei der Betriebsaufgabe. Für den Fall der Zwangsbetriebsaufgabe in Entstrickungsfällen nach § 16 Abs. 3a hat der Gesetzgeber in § 36 Abs. 5 Satz 1 selbst eine Verteilung der Steuer auf den Aufgabegewinn und den aus einem Wechsel der Gewinnermittlungsart entstandenen Gewinn ermöglicht (dazu § 36 Anm. 59 ff.).

Eigene Lösung: Die Gewinnkorrekturen laufender Gewinn des Wj. sind uE vor dem Übergang zum Bestandsvergleich, also dem letzten Wj. mit Einnahmenüberschussrechnung zuzurechnen. Dies folgt zwingend aus der Annahme, der Stpfl. sei beim Übergang zum Bestandsvergleich so zu stellen, als habe er von Anfang an bilanziert (s. Anm. 41, 51 und 56). Die Defizite der Einnahmenüberschussrechnung werden korrigiert (glA LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 466; s. auch die Nachweise zu Anm. 67). Die buchungstechnischen Gründe überzeugen weder, noch hindern sie eine Zurechnung des Übergangsgewinns bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe.

Es ist zwar richtig, dass sich die Zu- und Abrechnungen aus der Übergangsbilanz ergeben (s. Anm. 50); diese ist jedoch wie bei einer Betriebseröffnung zeitnah vorzulegen (s. Anm. 52), so dass sie auch für eine Veranlagung des VZ vor dem Übergang zum Bestandsvergleich zur Verfügung stünde. Im Übrigen lässt sich eine Änderung des Bescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO durchführen: Zwar ist der Übergangsgewinn keine Tatsache iSd. § 173 AO, wohl aber der Wechsel der Gewinnermittlungsart; unterlässt es der Stpfl., das FA auf einen nicht ohne Weiteres erkennbaren Wechsel der Gewinnermittlungsart hinzuweisen, kann er sich einer späteren Berichtigungsveranlagung gegenüber nicht auf eine mangelnde Aufklärung des FA berufen (BFH v. 19.10.1971 – VIII R 27/66, BStBl. II 1972, 106).

Mit der Erfassung der Gewinnkorrekturen vor dem Übergang lässt sich nicht nur eine widerspruchsfreie Gleichbehandlung aller Übergangsfälle erreichen, sondern auch eine zutr. gewstl. Belastung der Korrekturen bewirken. Beim strukturwandelbedingten Übergang zum Bestandsvergleich und Gewerbebetrieb erhöhen die Korrekturen zutreffenderweise den laufenden nichtgewerblichen, nach § 4 Abs. 3 ermittelten Gewinn des Betriebs vor dem Übergang; beim Übergang zur Betriebsverpachtung ist die Lösung der FinVerw. ebenfalls konsequent und folgerichtig (s.o. und Anm. 46). Jedenfalls bedürfte die Erfassung der Kor-

rekturen einmal vor und einmal nach dem Übergang ausdrücklicher gesetzlicher Regelung (glA LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 466), wie sie in § 4 Abs. 10 Nr. 1 öEStG für Gewinne und Verluste bei laufendem und beendeten Betrieb vorgesehen ist (s. auch KANZLER, FR 1999, 225, mit Text der österreichischen Sonderregelung).

Auch Billigkeitsmaßnahmen sind uE unterschiedslos in allen Fällen hoher Gewinnkorrekturen zu gewähren. Es überzeugt nicht, dass ein Stpfl., der freiwillig zum Bestandsvergleich übergeht, eine Verteilung beanspruchen kann, nicht aber der Stpfl., der zwangsweise übergehen muss, weil er seinen Betrieb veräußert, aufgibt, in eine Gesellschaft einbringt oder aus einer Gesellschaft herauslöst. Als steuererhöhende Besteuerungsgrundlage kann ein Übergangsgewinn zwar nur auf die folgenden Wj. verteilt werden (§ 163 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1 AO). Bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe wäre dann § 24 Nr. 2 mit der Folge heranzuziehen, dass auch nur derjenige Stpfl. belastet wird, der die Zurechnungen veranlasst hat; eine Verteilung ließe sich aber auch auf § 227 AO stützen. Unabhängig von § 10d können Verluste uE einen Billigkeitserlass nach § 163 Satz 2 Alt. 2 AO für Wj. vor dem Übergang rechtfertigen (s. Anm. 67 aE; nach § 4 Abs. 10 Nr. 1 Satz 3 öEStG ist eine Verteilung des Verlusts auf die sieben Wj. nach dem Übergang vorgesehen). Anstelle einer Billigkeitsmaßnahme könnte de lege ferenda auch eine Einbeziehung der Zuschläge in den begünstigten Veräußerungsgewinn erwogen werden, wenn der Übergang zum Bestandsvergleich allein durch die durch einen Todesfall bedingte Veräußerung, Aufgabe oder Einbringung des Betriebs veranlasst wurde (so etwa § 37 Abs. 5 öEStG; s. auch KANZLER, FR 1999, 225, mit Wortlaut der Regelung).

71–73 Einstweilen frei.

74 3. Gewinnkorrekturen beim Wechsel vom Bestandsvergleich, der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen oder der Richtsatzschätzung zur Einnahmenüberschussrechnung

Der Übergang vom BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 zur Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 führt ebenfalls zu Gewinnkorrekturen wie der Wechsel zum Bestandsvergleich, allerdings mit umgekehrten Vorzeichen. Diese Korrekturen sind im ersten Jahr nach dem Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung zu erfassen (R 4.6 Abs. 2 EStR und Anlage 1; s. Anm. 64).

Bedeutung der Korrekturen: Die Zu- und Abrechnungen beruhen nicht auf der Fiktion durchgängiger Bilanzierung (s. Anm. 51, 56 und 65); sie sollen vermehrt vermeiden, dass der Totalgewinn durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart verfälscht wird. Diese Korrekturen sind daher auch beim Wechsel von der Durchschnittssatzgewinnermittlung nach § 13a (im Bereich des Grundbetrags) oder der Richtsatzschätzung zur Einnahmenüberschussrechnung vorzunehmen, denn auch diese Formen der Ertragsberechnung beruhen auf dem BV-Vergleich. Zu Besonderheiten s. am Ende.

Siehe etwa BFH v. 16.2.1989 – IV R 64/87, BStBl. II 1989, 708; BFH v. 16.6.1994 – IV R 84/93, BStBl. II 1994, 932, beide betr. Viehbewertung beim Übergang von der Durchschnittssatzgewinnermittlung zur Einnahmenüberschussrechnung; H 13.3 „Übergang zur Buchführung“ EStH; glA GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 893 zur Durchschnittssatzgewinnermittlung und Rz. 934 ff. zu den Hinzu- und Abrechnungen beim Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung; s. auch KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 34 Rz. 132 (5/2017).

Anlass zum Wechsel ist der Wegfall der Buchführungspflicht oder der Voraussetzungen für die Durchschnittssatzgewinnermittlung (s. Anm. 43 ff.), auch der Wegfall der Buchführungspflicht durch Betriebsveräußerung oder -aufgabe mit nachfolgender Einnahmenüberschussrechnung für nachträgliche Einkünfte aus einer betrieblichen Einkunftsart (s. BFH v. 28.7.1999 – X R 63/95, BFH/NV 2000, 40; zur Gewinnermittlung bei Einkünften gem. § 24 Nr. 2 s. Anm. 8). Jedenfalls ist der Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung stets freiwillig (s. Anm. 45), weil er nach der Rspr. nicht erzwungen werden kann (BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346; s. Anm. 30 aE).

Gewinnkorrekturen: Ergeben sich beim Übergang zum Bestandsvergleich meist positive Gewinnkorrekturen, so führt der umgekehrte Wechsel der Gewinnermittlungsart idR zu einem negativen Korrekturbetrag, der nur über § 10d berücksichtigt werden kann, sofern ein Ausgleich nicht möglich ist. Im Einzelnen gilt Folgendes:

► *Beim Anlagevermögen* (auch den WG des gewillkürten BV) und den in § 4 Abs. 3 Satz 4 bezeichneten WG des UV ergeben sich keine Gewinnkorrekturen, weil die gewinnmäßige Behandlung des abnutzbaren und nicht abnutzbaren AV bei beiden Gewinnermittlungsarten weitgehend gleich ist. Dies gilt auch für eine Teilwertabschreibung; der niedrigere Teilwert ist bei der Einnahmenüberschussrechnung Buchwert für die AfA, Entnahme oder Veräußerung des Anlageguts (glA HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 160 f.; GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 902). Die Buchwerte sind dann in das gem. § 4 Abs. 3 Satz 5 zu führende Verzeichnis aufzunehmen.

Zur Behandlung des Viehvermögens beim Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 34 Rz. 149 (5/2017); PAPE in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. C 81 (9/2006).

► *Warenbestände* führen, ggf. mit dem niedrigeren Teilwert nach vorangegangener Teilwertabschreibung, zu einem *negativen* Korrekturposten, da die Ausgaben noch nicht als Ertrag in Erscheinung getreten sind.

► *Forderungen* haben einen Abschlag zur Folge, da sie bereits als Ertrag erfasst sind und bei Zahlungseingang nochmals anzusetzen wären (BFH v. 16.2.1989 – IV R 64/87, BStBl. II 1989, 708, betr. Nichtvermarktungsprämie beim Übergang von der Durchschnittssatzgewinnermittlung zur Einnahmenüberschussrechnung).

► *Lieferantenschulden und Rückstellungen* führen zu einem Gewinnzuschlag, da sie bereits als Aufwand erfasst sind und bei Zahlung nochmals erfasst würden.

► *Rechnungsabgrenzungsposten:* Aktive RAP erfordern einen Abschlag, da die Aufwendungen noch nicht als Aufwand erfasst sind, bei der Einnahmenüberschussrechnung aber auch nicht mehr erfasst würden; passive RAP führen zu einem Zuschlag (BFH v. 16.2.1989 – IV R 64/87, BStBl. II 1989, 708).

► *Geleistete Anzahlungen* für Anlagegüter werden bei beiden Gewinnermittlungsarten gleichbehandelt, so dass eine Korrektur nicht erforderlich ist (glA HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 161); im Übrigen mindern sie den Übergangsgewinn, weil sie sich weder beim Bestandsvergleich noch bei der Einnahmenüberschussrechnung gewinnmindernd auswirken würden; dementsprechend erhöhen empfangene Anzahlungen den Übergangsgewinn.

► *Rücklagen*, die bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht gebildet werden dürfen, sind nach FinVerw. beim Wechsel vom Bestandsvergleich gewinnerhö-

hend aufzulösen; so zB eine Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 3 hinsichtlich WG, die nach § 6c nicht begünstigt waren (so R 41b Abs. 11 Satz 2 EStR bis 1998; aA KANZLER, Inf. 1983, 511; KANZLER, FS Beisse, 1997, 251 [259]; zu einer Sonderregelung zur Auflösung stfreier Rücklagen beim Übergang zur Tonnagebesteuerung s. auch Anm. 80).

► *Nachversteuerungsbeträge nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3* beim Übergang von der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich zur Einnahmenüberschussrechnung oder zu einer pauschalierten Gewinnermittlung (zB §§ 5a, 13a) erhöhen nicht den Übergangsgewinn, weil sie weder einen Einfluss auf die Höhe des zVE haben noch zu betrieblichen Einkünften führen (§ 34a Anm. 62 und 82 jeweils mwN).

Beim Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Einnahmenüberschussrechnung gilt die Besonderheit, dass nur für den Bereich der pauschalen Gewinnermittlung (Grundbetragsbereich) des § 13a Abs. 3–5 Zu- und Abschläge vorzunehmen sind. Nur insoweit liegt ein Wechsel der Gewinnermittlungsart vor. Soweit im Rahmen der Durchschnittssatzgewinnermittlung bereits eine Einnahmenüberschussrechnung durchgeführt wurde, sind keine Korrekturen erforderlich. Dies betrifft namentlich vereinnahmte und verausgabte Pachtzinsen nach § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 und Satz 2 sowie den Bereich der Sondergewinne nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und 2 und Satz 2.

Steuerliche Behandlung der Gewinnkorrekturen: Die Korrekturen sind laufender Gewinn des ersten Wj. nach dem Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung (R 4.6 Abs. 2 EStR). Dies ist uE zutr., da der Gewinn bis zum Übergang zutr. ermittelt wurde und die Korrekturen nur die Nicht- oder Doppelerfassung von Aufwand und Ertrag bei der Einnahmenüberschussrechnung vermeiden sollen.

Nach der Rspr. kann der Stpfl. „aber bei besonders gelagerten Verhältnissen ein berechtigtes Interesse haben, die gebotenen Zusetzungen und Absetzungen erst in einem späteren Veranlagungszeitraum durchzuführen“ (BFH v. 17.1.1963 – IV 66/62 U, BStBl. III 1963, 228, betr. Übergang von der Schätzung zur Einnahmenüberschussrechnung; glA GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 939 f.; HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 177 f.); uE ist diese Auffassung aus Gründen der Klarheit und Eindeutigkeit abzulehnen; eine solche, auf die tatsächlichen Auswirkungen gestützte Gewinnberichtigung gibt es auch nicht beim Übergang zum Bestandsvergleich (s. Anm. 67).

► *Billigkeitsmaßnahmen* sind weder für positive noch für negative Korrekturen vorgesehen. Ein Übergangsgewinn kann nicht verteilt und ein Übergangsverlust nach Verrechnung im ersten Jahr nach dem Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung nur nach § 10d berücksichtigt werden.

BFH v. 17.1.1963 – IV 66/62 U, BStBl. III 1963, 228, betr. hohen Übergangsgewinn; glA HOFFMANN, FR 1962, 211; SEITHEL, DStR 1965, 644; HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 176 f.

► *Stellungnahme:* Auch für diese Fälle des Übergangs ist uE eine Verteilung vorzusehen. Dies gebietet der Gleichheitssatz. Das Argument, diese Art des Übergangs sei stets freiwillig, während der Wechsel zum Bestandsvergleich zwingend sei und daher eine Billigkeitsmaßnahme erfordere, überzeugt nicht (so aber wohl BFH v. 3.10.1961 – I 236/60 U, BStBl. III 1961, 565; HOLLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart im Einkommensteuerrecht, 1992, 177 und WEITEMEYER/REHR in BeckOK EStG, § 4 Rn. 2006 [2/2019]). Die Verteilung nach R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR ist auch für Fälle freiwilligen Übergangs zum Bestandsver-

gleich vorgesehen. Andererseits gibt es beim durchaus denkbaren Übergang vom Bestandsvergleich zur Durchschnittssatzgewinnermittlung für den Bereich der Sondergewinne nach § 13a Abs. 7 auch einen zwingenden Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung. Der Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 AO kann aber keine Anreiz- oder Lenkungswirkung zukommen. Nach geltendem EStG bestehen die verschiedenen Gewinnermittlungsarten gleichwertig nebeneinander (glA BODE, FS Kirchhof 2013, 1873 [1874]); GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 939 Fn. 1). Auch für einen Übergangsverlust ist uE eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 Alt. 2 AO zu gewähren (s. Anm. 67 aE).

IV. Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Betriebsvermögensvergleich und umgekehrt 75

Der Übergang von der Durchschnittssatzgewinnermittlung zum BV-Vergleich oder der Gewinn schätzung und umgekehrt ist kein Systemwechsel, da die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in ihrem Kernbereich einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 entspricht (s. Anm. 61 und 65 aE). Zu- und Abrechnungen vom Gewinn nach dem Übergang sind daher im Allgemeinen nicht erforderlich. Dies gilt aber uneingeschränkt nur für den Betriebsteil, für den der Gewinn durch den Grundbetrag nach § 13a Abs. 3–5 erfasst wird.

Gewinnkorrekturen in Bezug auf Miet-, Pacht- und Schuldzinsen sowie bestimmte Kapitalerträge: Korrekturen können jedoch im Zusammenhang mit betrieblichen Schuldzinsen und den in § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 und 5 genannten Miet- und Pachtzinsen sowie den Kapitalerträgen erforderlich werden, die sich aus der Anlage von Veräußerungserlösen aus Grundstücksgeschäften ergeben. Für diese Vorgänge gilt das Abflussprinzip (§ 11 Abs. 2).

Ist daher in der Anfangsbilanz für vor dem Übergang abgeflossene Kreditkosten, zB für vorausgezahlte Zinsen oder ein Damnum, ein aktiver RAP zu bilden, so muss in dessen Höhe eine Hinzurechnung zum Gewinn erfolgen, weil sich die Kreditkosten sonst zweimal gewinnmindernd auswirken würden. Würde für rückständige Kreditkosten in der Übergangsbilanz eine sonstige Verbindlichkeit ausgewiesen, muss eine Gewinnabrechnung vorgenommen werden, weil sich der Zinsaufwand sonst überhaupt nicht gewinnmindernd ausgewirkt hätte.

Gewinnkorrekturen im Bereich der Sondergewinne: Soweit vor dem Übergang zum Bestandsvergleich Gewinne nach § 13a Abs. 6 angefallen sind, kommt es darauf an, ob diese Gewinne nach § 4 Abs. 1 oder (wie allgemein üblich und in § 13a Abs. 6 Satz 2 nahegelegt) nach § 4 Abs. 3 ermittelt wurden (vgl. BFH v. 24.1.1985 – IV R 155/83, BStBl. II 1985, 255). Zu Gewinnkorrekturen bei Teilbetrieben und zu Besonderheiten beim Übergang von Forstbetrieben zur Bilanzierung s. KANZLER in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 34 Rz. 141 ff. (5/2017).

Einstweilen frei.

76–79

V. Besondere Übergangsprobleme bei Liebhaberei, Tonnagebesteuerung und DDR-Gewinnermittlung 80

Besondere Übergangsprobleme ergeben sich seit 1986 aus dem Übergang zur Liebhaberei; weitere Übergangsfragen sind durch die Wiedervereinigung und die Einf. einer sog. Tonnagesteuer (s. Anm. 4, 6 und 31 f.) hinzugekommen.

Kein Wechsel der Gewinnermittlungsart beim Übergang zur Liebhaberei (Erstellung einer fiktiven Übergangsbilanz): Der meist erzwungene Übergang zur Liebhaberei führt nach der Rspr. des BFH zwar nicht zur Betriebsaufgabe und zur Besteuerung der stillen Reserven; diese sind jedoch durch geeignete Maßnahmen festzuhalten, damit sie „bei einem späteren gewinnrealisierenden Vorgang aufgelöst werden“ können (grundlegend BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381). Diese Maßnahmen wurden in einer Regelung des § 180 Abs. 2 Satz 3 AO und dem dazu ergangenen § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen v. 19.12.1986 (BGBl. I 1986, 2663) geschaffen (dazu auch BTDrucks. 10/4513, 17). Danach ist auf den Zeitpunkt des Übergangs unabhängig von der Gewinnermittlungsart für jedes WG des AV der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Wert, der nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 anzusetzen wäre, gesondert und bei mehreren Beteiligten einheitlich festzustellen. Wertänderungen des BV, die während der Zeit der Liebhaberei eintreten, sind dann estrechtl. irrelevant (BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939). Wurde der Gewinn bislang durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, so soll der Übergang zur Liebhaberei nach der Rspr. des BFH nicht zu einem Übergang zum BV-Vergleich verpflichten und dazu, einen daraus resultierenden Übergangsgewinn zu ermitteln und zu versteuern; bei einer späteren Gewinnrealisierung in Bezug auf einzelne WG (oder des gesamten Betriebs) „ist der Höhe nach derjenige Betrag als nachträgliche Betriebseinnahme anzusetzen und zu versteuern, der für das einzelne Wirtschaftsgut ... im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei in eine Übergangsbilanz einzustellen gewesen wäre“ (BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939, Rz. 22, 27, 38, 40 und 48).

Stellungnahme: Das Urteil des BFH (BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939) verwirft die im Schrifttum vertretene Auffassung von der Notwendigkeit eines Übergangs zum Bestandsvergleich und der Aufstellung einer Übergangsbilanz, die zu Gewinnkorrekturen und der weiteren Frage führen würde, welchem Wj. ein möglicher Übergangsgewinn hinzuzurechnen wäre (dazu GIERE in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. D 29 [9/2016]; SÖHN in HHSP., § 180 AO Rz. 613 [8/2011]). Nach GIERE in FELSMANN (Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz. D 29 [9/2016]) sollte ein möglicher Übergangsgewinn noch dem Gewinn des Wj. vor dem Übergang zur Liebhaberei zuzurechnen sein, also noch der Besteuerung im Erwerbsbetrieb unterliegen. Die hier (bis Lfg. 267, abrufbar unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) vertretene Auffassung zum Erfordernis eines Übergangs wird aufgegeben (s. auch KANZLER, FR 1999, 225). Allerdings gesteht auch der BFH ein, dass Praktikabilitätserwägung für die Aufstellung einer Übergangsbilanz sprechen (Rz. 37 der Entscheidungsgründe) und fordert diese Maßnahme geradezu, wenn er ausführt, der Höhe nach sei derjenige Betrag als nachträgliche BE anzusetzen und zu versteuern, der für das einzelne WG des UV im Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei in eine Übergangsbilanz einzustellen gewesen wäre (s. 3. Leitsatz des Urteils und Rz. 48 der Entscheidungsgründe). Zur Feststellung der im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei vorhandenen stillen Reserven aller WG des BV ist daher die Aufstellung einer fiktiven Übergangsbilanz zweckmäßig, die nicht zur Rechtsfolge einer Übergangsbesteuerung zwingt (so KANZLER, FR 2016, 1048).

Übergang zur Tonnagebesteuerung und Rückkehr zum Betriebsvermögensvergleich: Der Wechsel zur pauschalierten Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist im Einzelnen gesetzlich geregelt. Voraus-

setzung ist der Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5, an dessen Stelle die Pauschalierung tritt (§ 5a Abs. 1 Satz 1; zur Buchführungspflicht von Partenreedereien Anm. 6). Soweit es tatsächlich Reedereibetriebe mit Einnahmenüberschussrechnung gibt, ist daher ein Übergang zum Bestandsvergleich geboten. Dieser Übergang kann uE gleichzeitig mit dem Übergang zur Tonnagebesteuerung erfolgen. Die wegen des Wechsels von der Einnahmenüberschussrechnung zum BV-Vergleich zu erfassenden Zu- und Abrechnungen (Übergangsgewinn oder -verlust) sind von dem Hinzurechnungsbetrag nach § 5a Abs. 4 zu trennen, weil er nicht an dessen zeitanteiliger Zurechnung teilnimmt.

► *Der Hinzurechnungsbetrag* ist dem Tonnagegewinn zeitanteilig hinzuzurechnen (§ 5a Abs. 4 Satz 3). Der sich aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 ergebende Gewinn unterliegt als laufender Gewinn auch dann der GewSt, wenn die PersGes. im Zusammenhang mit der Veräußerung ihres Handelsschiffs ihren Betrieb aufgibt (BFH v. 13.12.2007 – IV R 92/05, BStBl. II 2008, 583, mit zutr. Anm. WENDT, FR 2008, 683).

Zu Einzelheiten der Feststellung von Unterschiedsbeträgen, deren gesonderter Feststellung und deren Hinzurechnung zum Tonnagegewinn s. § 5a Anm. 65 ff.

► *Rücklagen und Investitionsabzugsbeträge*: Nach § 5a Abs. 5 Satz 3 sind Rücklagen nach den §§ 6b (Reinvestitionsrücklage) und 6d (Euromrechnungsrücklage) beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung dem Gewinn im Erstjahr hinzuzurechnen; dies gilt auch für die bis zum VZ 2007 gebildeten und bis einschließlich VZ 2008 bzw. VZ 2011 fortzuführenden Ansparrücklagen nach § 7g aF, nicht aber für den in eine Wertaufholungsrücklage eingestellten Betrag (BFH v. 15.5.2014 – IV R 60/10, BStBl. II 2014, 1007). Die Rücklage für Ersatzbeschaffung ist im Gesetz nicht aufgeführt; uE gebietet der Normzweck des Ausschlusses einer Doppelbegünstigung aber auch insoweit eine Zwangsauflösung. Bis zum Übergang in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 1 sind nach Maßgabe des § 7g Abs. 3 rückgängig zu machen (§ 5a Abs. 5 Satz 3 Halbs. 2).

Nach dem Wechsel von der Tonnage-Gewinnermittlung zum Betriebsvermögensvergleich sind die WG, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, gleich einer Betriebseröffnung mit dem Teilwert anzusetzen und auf der Grundlage dieses Betrags für die Zeit deren betriebsgewöhnlicher Restnutzungsdauer abzuschreiben. In Änderung bisheriger Rspr. unterfällt der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags gem. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 nicht der Fiktion des Gewerbeertrags gemäß § 7 Satz 3 GewStG; er kann daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen um 80 % nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG gekürzt werden (BFH v. 25.10.2018 – IV R 35/16, FR 2019, 382 und teilweise Parallelentscheidungen: BFH v. 25.10.2018 – IV R 40/16 und IV R 41/16; aA noch BFH v. 26.6.2014 – IV R 10/11, BStBl. II 2015, 300)

Wechsel der Gewinnermittlungsart im Beitrittsgebiet: Gewinnkorrekturen waren auch beim Übergang von einer Gewinnermittlungsart zu einer anderen Gewinnermittlungsart nach DDR-StRecht oder nach EStG vorzunehmen. Dabei war im Übrigen die Währungsunion zu berücksichtigen.

Ab 1.7.1990 wurden durch StAnpG v. 22.6.1990 (GBl. DDR Sonderdruck Nr. 1427) im Gebiet der ehemaligen DDR die wesentlichen Gewinnermittlungsvorschriften der Bundesrepublik Deutschland für alle Unternehmen, Genossenschaften, Gewerbetreibenden einschließlich Handwerker und selbständig Tätigen eingeführt (s. § 4 Anm. 8). Zum Wechsel der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 HdwBestG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des EStG DDR

1970/1990 s. BFH v. 30.3.1994 – I R 124/93, BStBl. II 1994, 852; BFH v. 15.3.1995 – I R 94/94, BFH/NV 1995, 962. Zum Übergang von der qualifizierten Einnahmenüberschussrechnung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG DDR 1970/1990 s. BFH v. 26.4.1995 – I R 49/94, BFH/NV 1996, 130; BFH v. 12.10.1995 – I R 154/94, BFH/NV 1996, 408.

81–83 Einstweilen frei.

F. Gewinnermittlung und Betrieb

Schrifttum: RAISCH, Geschichtliche Voraussetzungen, dogmatische Grundlagen und Sinneswandlung des Handelsrechts, Karlsruhe 1965; AULER/SCHÖNE, Überführung von Grund und Boden aus einem Gewerbebetrieb in einen nicht gewerblichen Betrieb, FR 1966, 109; WÜRDINGER, Zur Terminologie im Steuerrecht, StuW 1966, Sp. 683; SEITHEL, Einkommensteuerliche Behandlung der Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen, FR 1968, 75; RAISER, Das Unternehmen als juristische Person, Berlin 1969; SIEBEL, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens, BB 1969, 33; SPEICH, Aktuelle Zweifelsfragen der Gewinnverwirklichung, DB 1969, 2103; DÖLLERER, Bilanz des Unternehmens oder des Betriebs?, BB 1981, 25; WASSERMEYER, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, StuW 1982, 352; OTTO, Können Parteispending Betriebsausgaben sein?, wistra 1983, 213; REUTER, Überlegungen zum Abzug von Spenden als Betriebsausgaben, DStR 1983, 635; PERRET, Der Betriebsbegriff, DStZ 1986, 476; SCHUHMACHER, Die Mehrheit von Gewerbebetrieben natürlicher Personen im Gewerbesteuerrecht, Diss. Köln 1986; SCHUHMACHER, Mehrheit von Gewerbebetrieben natürlicher Personen im Gewerbesteuerrecht, StuW 1987, 111; LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin/Heidelberg/New York, 6. Aufl. 1991; DUCHÊNE, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Köln 1995; TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, Herne/Berlin, 2. Aufl. 1995; K. SCHMIDT, Handelsrecht, Köln/Berlin/Bonn/München, 5. Aufl. 1999; K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, Köln/Berlin/Bonn/München, 4. Aufl. 2002; RICHARDI, Betriebsbegriff als Chamäleon, in WANK/HIRTE/FREY/FLEISCHER/THÜSING (Hrsg.), FS Herbert Wiedemann, München 2002, 493; GLANEGGER/KIRNBERGER/KUSTERER/RUSS/SELDER/STUHLFELNER, Handelsgesetzbuch – Handelsrecht, Bilanzrecht, Steuerrecht, Heidelberg, 7. Aufl. 2007 (zit. Bearbeiter in HK-HGB); WESTPHALEN/WACKER, Zukunft der Gesamtplan-Rechtsprechung bei Umstrukturierungen?, JbFfSt. 2013/2014, 417; HERLINGHAUS, Betriebsbegriff und „Gesamtplan“ bei Unternehmensveräußerungen und -umstrukturierungen, FR 2014, 441; VEES/DORNHEIM, Rechtsprechungsübersicht, Entscheidungsbesprechung – Der Entnahmebegriff im Zusammenhang mit betrieblichen Umstrukturierungen, Ubg 2014, 353; DÜLL, Übertragung von betrieblichen Sachgesamtheiten vor dem Hintergrund der neueren Gesamtplan-Rechtsprechung, in LÜDICKE/SCHNITGER/SPENGLER (Hrsg.), FS Dieter Endres, München 2016, 89; RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN/HAAAS, HGB, Köln, 5. Aufl. 2019.

Siehe auch das Schrifttum zum betriebswirtschaftlichen Betriebsbegriff Anm. 87.

84

I. Gewinnermittlung in Beziehung zum Betrieb

Das EStRecht verwendet den Begriff des Betriebs außer in den Vorschriften zur Einkunftsermittlung auch bei den Regelungen zu den Einkünften aus LuF und aus Gewerbebetrieb. Zwar gilt im StRecht grds. ein objektiver Betriebsbegriff (s. Anm. 85); die jeweils verwendeten Betriebsbegriffe können sich jedoch nach dem Zweck der jeweiligen Regelungen unterscheiden (vgl. zB BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). Für die Gewinnermittlung wiederum gilt ein einheitlicher Betriebsbegriff.

Bedeutung für die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich und die Einnahmenüberschussrechnung: Die §§ 4–6 haben ersichtlich das Ziel, den Gewinn eines „Betriebs“ zu ermitteln. § 4 spricht von „Betriebs“-Vermögen, von Entnahmen aus einem „Betrieb“ und Einlagen in einen „Betrieb“ (Abs. 1), ferner von „Betriebs“-Einnahmen (Abs. 3) und „Betriebs“-Ausgaben (Abs. 4). Die Gewinnermittlung und zugleich auch der Gewinn selbst hängen somit von der Beantwortung der Frage ab, wann Vermögen „Betriebsvermögen“ ist, wann Entnahmen aus einem „Betrieb“ und Einlagen in einen „Betrieb“ vorliegen (s. § 4 Anm. 154) und Einnahmen bzw. Ausgaben „Betriebs“-Einnahmen“ bzw. „Betriebs“-Ausgaben“ sind (s. § 4 Anm. 558 ff. und § 4 Anm. 750 ff., insbes. § 4 Anm. 785). Damit erhält der Begriff des „Betriebs“ zentrale Bedeutung. Er kann für alle Vorschriften der §§ 4–6 nur im gleichen Sinn verstanden werden, da es um eine einheitliche Gewinnermittlung geht. Es wäre widersinnig, bei Entnahmen von einem anderen Betriebsbegriff auszugehen als bei BE und BA, denn dann würde nicht mehr der Gewinn einer ganz bestimmten Wirtschaftseinheit ermittelt (s. aber Anm. 88).

Bedeutung für die Gewinnermittlungen nach Durchschnittssätzen: Der gleiche estl. Betriebsbegriff ist schließlich auch für die Gewinnermittlungen nach Durchschnittssätzen von Bedeutung. Für die sog. Tonnagebesteuerung folgt dies mittelbar aus § 5a Abs. 1 Satz 1, wonach die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr anstelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 auf Antrag durchgeführt wird (s. auch Anm. 6). Im Übrigen geht auch diese Durchschnittssatzgewinnermittlung in § 5a Abs. 4 vom Begriff des BV aus. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte bezieht sich in § 13a Abs. 1 Satz 1 unmittelbar auf „einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“. Gleichwohl stellt der BFH für die Gewinnermittlungsvorschrift des § 13a bei einem nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 beschränkt Stpfl. nicht auf den „Betrieb“ ab, sondern nur auf die steuerbaren, die inländ. Länder-ein betreffenden Einkünfte des Landwirts (BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260).

II. Betriebsbegriff

1. Begriff des Betriebs in verschiedenen Rechtsgebieten

85

Der Betriebsbegriff gehört neben dem Begriff des Wirtschaftsguts (s. Anm. 100 ff.) zu den Grundlagen der estl. Gewinnermittlung. Er ist aber auch im übrigen StRecht, ua. für die AO, das Bewertungs-, Gewerbesteuer- und Investitionszulagenrecht, ebenso von Bedeutung, wie für das Handels- und Gesellschafts- oder Arbeitsrecht und vor allem für die Betriebswirtschaftslehre (s. Anm. 87), aber auch für das Straf- und Ordnungswidrigkeitsrecht. Daher fragt sich, ob aus dem in anderen Rechtsgebieten und Disziplinen verwendeten Begriff des Betriebs etwas für das Verständnis des strechtl., speziell gewinnermittlungsbezogenen Betriebsbegriffs abzuleiten ist.

Das Einkommensteuerrecht verwendet den Begriff des Betriebs außer bei den Gewinnermittlungsvorschriften (zB in §§ 3 Nr. 45 und 70, 4, 4f, 4h, 5a, 6 und § 6b) auch in den Vorschriften zu den einzelnen Einkunftsarten, oft in einer zusammengesetzten Form, wie zB „Betrieb von Land- und Forstwirtschaft“ (§ 13 Abs. 1 Nr. 1), „Gewerbebetrieb“ (§ 15 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 3), „Haupt- und Nebenbetrieb“ (§ 13 Abs. 2 Nr. 1) oder „Teilbetrieb“ (§§ 14, 16 Abs. 1

Satz 1 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 2). Dabei handelt es sich um einen objektiven, auf die Erwerbstätigkeit bezogenen Betriebsbegriff (s.u.), der einer Gewinnermittlungsvorschrift, wie etwa § 6 Abs. 5 Satz 1, auch inzident zugrunde liegen kann (s. § 4 Anm. 154).

Andere Steuergesetze verwenden den Begriff des Betriebs in ganz unterschiedlichem Zusammenhang mit der Folge, dass er auch innerhalb ein und desselben Gesetzes unterschiedlich ausgelegt werden kann und muss.

► *AO*: So bezieht die AO die Anzeigepflichten ua. auf den Betrieb (§§ 138, 139 AO) und die Buchführungsgrenzen des § 141 AO sogar auf den „einzelnen Betrieb“ des Stpfl. (s. etwa BFH v. 13.10.1988 – IV R 136/85, BStBl. II 1989, 7) oder die Haftung des Erwerbers nach § 75 AO auf den „gesondert geführten Betrieb eines Unternehmens“, während die Zulässigkeit einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO von der Unterhaltung eines gewerblichen oder land- und forstw. Betriebs abhängig ist (vgl. zB BFH v. 11.12.1991 – I R 66/90, BStBl. II 1992, 595, zur Abgrenzung der Betriebsbegriffe der §§ 141 und 193 Abs. 1 AO).

► *Das BewG* definiert den Betrieb vorrangig über das BV und die dazugehörigen WG. So umfasst das BV nach § 95 BewG „alle Teile eines Gewerbebetriebs“; nach § 97 Abs. 1 BewG „bilden alle Wirtschaftsgüter“, die bestimmten, im Einzelnen bezeichneten „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehören“ einen Gewerbebetrieb. Nach der Rspr. entspricht der Betrieb eines Gewerbes iSd. § 95 Abs. 1 BewG dem gewstrechl. Begriff des Gewerbebetriebs (vgl. BFH v. 30.1.1981 – III R 116/79, BStBl. II 1981, 560). Die Frage, ob eine Mehrheit von Gewerbebetrieben (gewerbliche Wirtschaftseinheiten) vorliegt, beurteilt sich daher gewstrechl. und bewertungsrechtl. nach einheitlichen Grundsätzen (BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901).

Danach kann eine natürliche Person mehrere Gewerbebetriebe unterhalten, die dann anzunehmen sind, wenn die gewerblichen Betätigungen nicht wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch zusammenhängen. Beurteilungskriterien dafür können die Gleichartigkeit oder Ungleichartigkeit der Betätigungen und die Entfernung sein, in der sie ausgeübt werden (BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901; BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40). Gleiches gilt für land- und forstw. Betriebe oder freiberufliche Praxen (dazu BFH v. 20.3.2014 – VIII S 13/13, StuB 2014, 538, betr. eigenständige Betriebe iSd. § 7g Abs. 3 Satz 5).

► *Das GewStG* verwendet die Begriffe „gewerbliches Unternehmen“ in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG einerseits und „Gewerbebetrieb“ in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG andererseits. Nach der Rspr. sind beide Begriffe aufeinander abgestimmt und identisch (BFH v. 10.11.1998 – I R 91, 102/97, BStBl. II 1999, 306, mwN). Der GewSt unterliegt nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG jeder stehende Gewerbebetrieb, der als „gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen ist“ (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Dieser Betriebsbegriff wird ebenso wie der Begriff des Betriebs nach § 16 (s.u.) tätigkeits- bzw. unternehmerbezogen verstanden (BFH v. 12.9.1979 – I R 146/76, BStBl. II 1980, 51; BFH v. 26.7.1995 – I B 184/94, BFH/NV 1996, 257; BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751). Die „Betriebsbegriffe“ im EStRecht und GewStRecht sind bis auf den Zeitpunkt des Beginns bzw. des Endes des Betriebs identisch (FG Köln v. 13.3.2014 – 10 K 3822/13, EFG 2014, 1138, aus anderen Gründen aufgeh. BFH v. 18.8.2015 – I R 24/14, BFH/NV 2016, 588). Für die Verpachtung eines Betriebs iSd. § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG 2002 aF muss der Verpächter einen im Zeitpunkt der Überlassung als Betrieb allein lebensfähig

gen wirtschaftlichen Organismus verpachten; bei Überlassung weiterer WG im Pachtzeitraum kann eine Würdigung im Einzelfall ergeben, dass sie nicht dem „Betriebsbegriff“ zuzuordnen sind (BFH v. 18.8.2015 – I R 24/14, BFH/NV 2016, 588).

So legt der Große Senat des BFH den Begriff des „gewerblichen Unternehmens“ iSv. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG in dem Sinne aus, dass von ihm die sachlichen Grundlagen des Betriebs und die mit ihnen ausgeübte Tätigkeit, darüber hinaus aber auch deren Beziehung zu dem oder den (Mit-)Unternehmern des Betriebs erfasst werden (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, unter C.III.6.b aa; BFH v. 14.9.1993 – VIII R 84/90, BStBl. II 1994, 764). Dem entspricht die Rspr. zum Betriebsbegriff iSd. §§ 8 Nr. 2 und 12 Abs. 2 Nr. 1 GewStG, wonach ein Betrieb dann erworben ist, wenn die zu übertragenden WG unmittelbar vor dem Übertragungsakt beim Veräußerer einen Betrieb im Sinne eines selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens bildeten. Der Betrieb muss als solcher auf den Erwerber übergehen, er muss von diesem fortgeführt werden können, ohne tatsächlich auch fortgeführt zu werden (BFH v. 28.10.1987 – I R 153/83, BFH/NV 1988, 326).

Enger als beim estrechtl. Betriebsbegriff (s. Anm. 95) wird der gewstl. Betriebsbegriff in seiner zeitlichen Dimension von der werbenden Tätigkeit des Unternehmens geprägt (BFH v. 15.1.1998 – IV R 8/97, BStBl. II 1998, 478, betr. Vorbereitungshandlungen zur Betriebsaufspaltung; BFH v. 5.3.1998 – IV R 23/97, BStBl. II 1998, 745, betr. Beginn der GewStPflcht bei Gründung einer PersGes.). Mehrere Betriebe der gleichen Art können bei einem Stpfl. gewstrechtl. eine wirtschaftliche Einheit bilden, sofern sie als gleichartig anzusehen sind, dh. wenn sie sachlich, insbes. organisatorisch, wirtschaftlich oder finanziell zusammenhängen.

BFH v. 12.1.1983 – IV R 177/80, BStBl. II 1983, 425; BFH v. 19.11.1985 – VIII R 310/83, BStBl. II 1986, 719; BFH v. 25.4.1989 – VIII R 294/84, BFH/NV 1990, 261; BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901; BFH v. 18.12.1996 – XI R 63/96, BStBl. II 1997, 573; R 2.4 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 GewStR 2009.

► *UStG*: Umsatzsteuerrechtlich sind die Begriffe des Unternehmers und des Unternehmens maßgebend. Das Unternehmen umfasst nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG 1980 die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers (vgl. auch BFH v. 7.9.1995 – V R 25/94, BStBl. II 1996, 109, betr. Nachhaltigkeit des Ankaufs und Verkaufs mehrerer neuer Kfz.). Im UStRecht ist daher der ertragstrechl. Betriebsbegriff nicht maßgebend (zB BFH v. 4.7.2002 – V R 10/01, BStBl. II 2004, 662; BFH v. 19.12.2012 – XI R 38/10, BStBl. II 2013, 1053, betr. Teilbetriebsbegriff).

► *InvZulG*: Bei Anwendung der InvZulGesetze unterschiedlicher Fassungen hat die Rspr. den Begriff des Betriebs stets nach dem Zweck der jeweiligen Investitionszulage ausgelegt. So wurde der Betriebsbegriff in § 4b Abs. 5 InvZulG 1982 (sog. Beschäftigungszulage) nicht „personenbezogen“, sondern „betriebsbezogen“ ausgelegt mit der Folge (BFH v. 9.12.1988 – III R 160/85, BStBl. II 1989, 239), dass sich bei einer Betriebsveräußerung der Erwerber die im Vergleichszeitraum vom Veräußerer vorgenommenen Investitionen zurechnen lassen muss (BFH v. 10.2.1989 – III R 11/86, BStBl. II 1989, 519).

Danach verstößt auch die Regelung zum Vergleichsvolumen in § 4b Abs. 5 InvZulG 1982 nicht deshalb gegen den Gleichheitssatz, weil Einzelunternehmer und juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art im Gegensatz zu KapGes. und PersGes. mehrere Betriebe haben können (BFH v. 10.2.1989 – III R 78/86, BStBl. II 1989, 467). Der Verbleibensregelung in § 2

Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 InvZulG 1999 ist weder eine generelle Beschränkung des investitionszulagenrechtl. Betriebsbegriffs noch eine Beschränkung der Betriebe des verarbeitenden Gewerbes auf im Fördergebiet belegene Teile zu entnehmen (BFH v. 26.1.2006 – III R 5/04, BStBl. II 2006, 771).

Im Handels- und Gesellschaftsrecht ist die Firma nach § 17 HGB vom Betrieb (oder Unternehmen) zu unterscheiden (RIES in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN/HAAAS, 5. Aufl. 2019, § 17 HGB Rz. 2). Der Begriff des Betriebs findet sich etwa in § 55 HGB, wonach die Regelung zur Handlungsvollmacht auch auf die Abschlussvertreter anzuwenden ist, die „außerhalb des Betriebs des Prinzipals Geschäfte in dessen Namen“ abschließen. Mit Betrieb im Sinne dieser Vorschrift ist das Gesamtunternehmen einschließlich aller Haupt- und Zweigniederlassungen gemeint (WOESTMANN in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN/HAAAS, 5. Aufl. 2019, § 55 HGB Rz. 6).

► *Für das HGB* stand zwar der Kaufmannsbegriff im Mittelpunkt. Als der zutreffende Zentralbegriff des Handelsrechts wurde aber bereits seit einiger Zeit nicht mehr dieser historische Begriff, sondern der des Unternehmens gesehen, aber auch ein mit dem Unternehmensbegriff durchaus verwandter berufsrechtlicher Ansatz vertreten (RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN/HAAAS, HGB, 5. Aufl. 2019, Einf. Rz. 31 ff., unter Hinweis auf ECKARDT, ZHR 94 [1929], 1 ff. und HOPT, AcP 183 [1983], 608). Unabhängig von der Neudefinition des Kaufmannsbegriffs durch das HandelsrechtsreformG v. 22.6.1998 (BGBl. I 1989, 1474) tritt danach an die Stelle des Kaufmanns bereits nach geltendem Recht weitgehend das Unternehmen als „ anbietend am Markt in Erscheinung tretende organisierte, aus persönlichen und sachlichen Mitteln bestehende Wirtschaftseinheit“ (K. SCHMIDT, Handelsrecht, 6. Aufl. 2014, 76). Neuer Normadressat ist danach der „Unternehmer“ oder „Unternehmensträger“, so dass das „Unternehmen“ nicht notwendigerweise zur juristischen Person werden muss (K. SCHMIDT, Handelsrecht, 6. Aufl. 2014, 95 ff. mwN; aA RAISER, Das Unternehmen als juristische Person, 1969, 166 f.; grundlegend, aber nur *de lege ferenda*: RAISCH, Geschichtliche Voraussetzungen, dogmatische Grundlagen und Sinneswandlungen des Handelsrechts, 1965, 192). In der handelsrechtl. Reformdiskussion wird eine Annäherung des Kaufmannsbegriffs an den Betrieb des Unternehmens ebenso vertreten wie eine Anknüpfung an den Begriff des Gewerbebetriebs, mit der Folge, dass etwa die Tätigkeit der freien Berufe weitgehend vom Unternehmensbegriff, nicht aber dem Begriff des Gewerbebetriebs erfasst würde (RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN/HAAAS, HGB, 5. Aufl. 2019, Einf. Rz. 38 f.). Der Reformgesetzgeber ist im Übrigen der Auffassung, dass nach Einf. des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes auch kein Bedürfnis mehr für eine Einbeziehung der Freien Berufe in den Anwendungsbereich des HGB besteht (RegE zum Handelsrechtsreformgesetz v. 29.8.1997, BTDrucks. 13/8444, 34).

► *Für das Gesellschafts- und Konzernrecht* ist der Unternehmensbegriff ebenfalls von zentraler Bedeutung. Er gilt als „Schlüsselbegriff“ des deutschen Konzernrechts, der weder einen betrieblichen Sachverhalt bezeichnet, noch das Unternehmen wie im Handelsrecht als Wirkungseinheit versteht (K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 936 mwN). Unabhängig von dem Meinungsstreit um einen konzernrechtl. einheitlichen Unternehmensbegriff (K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 936 ff.) können Handelsgesellschaften nur Träger eines Unternehmens sein und dürfen mithin nur eine Firma führen. Diese Unternehmenseinheit schließt eine Gliederung in Einzelbetriebe und die Verflechtung mehrerer Gesellschaften nicht aus. Ob eine Unternehmenseinheit oder eine Mehrheit von Unternehmen vorliegt, hängt im Handelsrecht nur davon ab, ob

man es mit einem oder mit mehreren Rechtsträger zu tun hat (K. SCHMIDT, Handelsrecht, 6. Aufl. 2014, 88).

► *Betriebliches Handeln* im Gesellschaftsrecht soll sich nach hM nicht nur auf die Verfolgung rein erwerbswirtschaftlicher Interessen beschränken, sondern auch ganz allgemein gesamtwirtschaftliche, kulturelle und soziale Belange mit umfassen (s. nur DUCHÊNE, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 1995, 39 ff. mwN zur hM).

Dies wird aus den Regelungen über die Entscheidungsorganisation der Gesellschaften abgeleitet (DUCHÊNE, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 1995, 40 ff.) und soll auch Konsequenzen für den strechtl. Betriebsbegriff haben, so dass sich für politisch motivierte Aufwendungen ein BA-Abzug herleiten lässt (zB PERRET, DStZ 1986, 476 [478]; REUTER, DStR 1983, 635 [637]). Damit soll zugleich der Bereich des Mäzenatentums (Sponsoring) in weitestem Umfang vom Unternehmenszweck und Betriebsbegriff umfasst sein (s. nur DUCHÊNE, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 1995, 72 ff., mwN).

Arbeitsrechtlich kennt man ebenso viele Betriebsbegriffe wie es betriebsbezogene arbeitsrechtl. Vorschriften mit eigenständiger Zweckrichtung gibt (s. RICHARDI, Betriebsbegriff als Chamäleon, 2002, 493 ff.). Danach ist etwa der Betrieb iSd. BetrVG eine organisatorische Einheit, innerhalb derer der Unternehmer allein oder zusammen mit den von ihm beschäftigten ArbN bestimmte arbeitstechnische Zwecke fortgesetzt verfolgt (BAG v. 19.7.2016 – 2 AZR 468/15 = NZA 2016, 1196, Rz. 12 betr. Betriebsbegriff iSd. § 1 BetrVG). Dazu müssen die in einer BS vorhandenen materiellen oder immateriellen Betriebsmittel für den oder die verfolgten arbeitstechnischen Zwecke zusammengefasst, geordnet und gezielt eingesetzt und die menschliche Arbeitskraft von einem einheitlichen Leitungsapparat gesteuert werden (BAG v. 14.9.1988 – 7 ABR 10/87, BAGE 59, 319, zu B.2.; BAG v. 29.5.1991 – 7 ABR 54/90, BAGE 68, 67, zu B.II.1. mwN; ähnlich auch der Betriebsbegriff des § 23 KSchG: s. BAG v. 2.4.1992 – 2 AZR 574/91, juris), der allerdings nur Inlandsbetriebe erfasst (BAG v. 29.8.2013 – 2 AZR 809/12, DB 2014, 663). Entsprechend der Unterscheidung zwischen „Betrieb“ und „Unternehmen“ in § 1 Abs. 1 KSchG ist der Betriebsbegriff auch in der Übergangsnorm des § 23 Abs. 1 KSchG nicht mit dem des Unternehmens gleichzusetzen (BAG v. 10.10.2017 – 2 AZR 427/16, NZA 2017, 859). Vom Vorliegen eines einzelnen Betriebs ist nur dann auszugehen, wenn mehrere Unternehmen so eng zusammenarbeiten, dass sie gemeinsam einen einheitlichen Betrieb führen (BAG v. 2.4.1992 – 2 AZR 574/91, DB 2014, 663). Auch im Rahmen des § 17 KSchG ist von einem betriebsverfassungsrechtl. Betriebsbegriff auszugehen (BAG v. 14.3.2013 – 8 AZR 153/12, juris, betr. Massenentlassungsanzeige).

Der Begriff des Betriebs nach § 613a BGB ist vom Unternehmensbegriff zu unterscheiden. Der Betrieb in diesem Sinne ist eine organisatorische Einheit, innerhalb derer ein Unternehmer allein oder in Gemeinschaft mit seinen Mitarbeitern durch sachliche und immaterielle Mittel bestimmte arbeitstechnische Zwecke fortgesetzt verfolgt. Unternehmen ist hingegen die organisatorische Einheit, die durch den wirtschaftlichen oder ideellen Zweck bestimmt wird, dem ein Betrieb oder mehrere verbundene Betriebe desselben Unternehmens dienen. Danach ist der Unternehmensbegriff weiter als der des Betriebs; ein Unternehmen kann mehrere Betriebe umfassen (WEIDENKAFK in PALANDT, 78. Aufl. 2019, Einf. vor § 611 BGB Rz. 14; s. auch BAG v. 29.4.1999 – 2 AZR 352/98, NJW 1999, 3212, zum KSchG). Für die strechtl. Beurteilung ist der dem § 613a BGB zugrundelie-

gende Betriebsbegriff ohne Bedeutung (s. etwa BFH v. 22.10.2015 – IV R 17/12, BFH/NV 2016, 209, Rz. 15, betr. den gewstrechl. Begriff des Teilbetriebs).

Eine Legaldefinition des Betriebs enthält keines der erwähnten Gesetze. Was unter „Betrieb“ zu verstehen ist, muss daher durch Auslegung ermittelt werden (s. Anm. 88 ff.).

86 2. Objektiver, tätigkeitsbezogener Betriebsbegriff im Steuerrecht

Der strechtl. Betriebsbegriff ist ein objektiver Betriebsbegriff, der von der Rspr. zu verschiedenen Steuerarten tätigkeitsbezogen ausgelegt wird.

Objektiver Betriebsbegriff: Aus den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, aber auch der Besteuerungsgleichheit folgt notwendigerweise ein objektiver und einheitlicher Betriebsbegriff, der rechtsformneutral für das Einzelunternehmen wie für die PersGes. gilt (glA SELDER in HK-HGB, 7. Aufl. 2007, E II vor § 1 Rz. 6). Über die BV-Eigenschaft eines WG entscheidet in erster Linie der sachliche Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit, während für die Annahme von BE und BA nach Art und Umfang die betriebliche (wirtschaftliche) Veranlassung maßgebend ist. Daher sind etwa Aufwendungen für gemischt genutzte WG nur anteilig BA (s. auch § 4 Anm. 832 ff.). Dies schließt die Anerkennung unternehmerischer Entscheidungen nicht aus. So wird in bestimmten Grenzen die Willkür von BV ebenso anerkannt (zu den Grenzen etwa § 4 Anm. 62) wie die Vornahme von Einlagen und Entnahmen. Bei der Willkür von BV muss das entsprechende WG zwar subjektiv vom Betriebsinhaber dazu bestimmt sein, dem Betrieb zu dienen, objektiv ist aber die Eignung erforderlich, den Betrieb zu fördern (zB BFH v. 19.12.1984 – I R 275/81, BStBl. II 1985, 342, mwN). In diesen Fällen zeigt sich der objektive Charakter des Betriebsbegriffs vor allem bei den Grenzen der Anerkennung unternehmerischer Organisationsakte (glA SELDER in HK-HGB, 7. Aufl. 2007, E II vor § 1 Rz. 3).

Daher verbietet zB die Rspr. eine Einlage verlustbringender WG (seit BFH v. 2.3.1967 – IV 32/63, BStBl. III 1967, 391; zuletzt BFH v. 11.7.1996 – IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114, zur betrieblichen Veranlassung von Risikogeschäften [Termingeschäften]; s. auch BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540, zur vGA bei Risikogeschäften einer KapGes). So ist auch eine Zahlung des Gesellschafters keine BE der Gesellschaft, sondern eine verdeckte Einlage, wenn ihr die betriebliche Veranlassung fehlt (zB BFH v. 11.12.1997 – IV R 92/96, BFH/NV 1998, 1222). Aus dem gleichen Grund sind WG des notwendigen BV ohne Einlagehandlung dem BV zuzuordnen (zB BFH v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758).

Tätigkeits- bzw. unternehmerbezogener Betriebsbegriff: Die in § 16 Abs. 1 enthaltenen Begriffe „Gewerbebetrieb“ und „Teilbetrieb“ sind tätigkeitsbezogen oder unternehmerbezogen auszulegen (stRspr. seit BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245; s. auch BFH v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838; BFH v. 12.6.1996 – XI R 56, 57/95, BStBl. II 1996, 527; BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751, jeweils mwN). Dies gilt nach der Rspr. wohl auch für den Betriebsbegriff nach § 2 Abs. 1 GewStG (BFH v. 24.1.1996 – X R 255/93, BStBl. II 1996, 303, betr. gewerblichen Grundstückshandel; glA GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 2 GewStG Rz. 11). Tätigkeitsbezogen ist aber auch der Begriff des Betriebs im Zusammenhang mit den BA und BE (s. § 4 Anm. 785 mwN) sowie der Bildung und Veräußerung oder Entnahme von

BV (s. Anm. 167) zu verstehen. Maßgebend für die Anerkennung vorab entstandener und nachträglicher BA ist die Veranlassung durch die werbende Tätigkeit eines geplanten oder beendeten Betriebs (s. § 4 Anm. 817 ff. und Anm. 820). Dies folgt aus dem Veranlassungsprinzip (s. Anm. 95) und entspricht den Vorstellungen der Markteinkommenstheorie in besonderer Weise (grundlegend RUPPE in DStJ G 1 [1979], 7 [16]; WASSERMEYER, StuW 1982, 352 [356 f.]).

3. Betriebswirtschaftlicher Begriff des Betriebs: Einsatz von Produktionsmitteln und Wirtschaftlichkeitsprinzip als Kennzeichen

87

Schrifttum: SEYFFERT in SCHWANTAG (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart, 3. Aufl. 1956; HRUSCHKA, Betrieb, Betriebswirtschaft und Unternehmung, in BRATSCHITSCH/VODRAZKA (Hrsg.), Beiträge zur Begriffsbildung und Methode der Betriebswirtschaftslehre, FS Willy Bouffier, Wien 1965, 38; HAX, Betriebswirtschaftliche Deutung der Begriffe „Betrieb“ und „Unternehmung“, in BALLERSTEDT/FRIESENHAHN/VON NELL-BREUNING (Hrsg.), Recht und Rechtsleben in der sozialen Demokratie, FS Otto Kunze, Berlin 1969, 109; ULRICH, Das Unternehmen als produktives soziales System, Bern/Stuttgart, 2. Aufl. 1970; GROCHLA, Betrieb, Betriebswirtschaft und Unternehmung, in GROCHLA (Hrsg.), Betriebswirtschaftslehre, Teil I, Stuttgart 1978, 44; WÖHE, Gegenwärtige Entwicklungstendenzen in der Betriebswirtschaftslehre, in GROCHLA (Hrsg.), Betriebswirtschaftslehre, Teil I, Stuttgart 1978, 3; D. SCHNEIDER, Investition und Finanzierung, Wiesbaden, 5. Aufl. 1980; GUTENBERG, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I, Berlin/Heidelberg/New York, 24. Aufl. 1983; JAKOB/JÜPTNER, Steuerfragen der mittelbaren Parteienfinanzierung über Organisationen, Stuttgart 1986; SCHULTZ, Betriebswirtschaftslehre, München/Wien 1988; MARR, Betrieb und Umwelt, in Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I, München, 5. Aufl. 2005; WÖHE, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München, 26. Aufl. 2016; GABLER, Wirtschaftslexikon, Wiesbaden, 19. Aufl. 2018.

Betriebswirtschaftlich gibt es für den Betrieb „fast so viele Definitionen ... wie Wirtschaftswissenschaftler“ (GROCHLA in GROCHLA, Betriebswirtschaftslehre, Teil I, 1978, 45; GROCHLA, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 5. Aufl. 1993, „Betrieb, Betriebswirtschaft und Unternehmung“). Der Betriebsbegriff wird vielfach zweckgerichtet interpretiert, um ihn etwa mit wirtschaftspolitischen (Parteispenden), kulturpolitischen und sportfördernden (Sponsoring), ökologischen oder sozialpolitischen Zielvorstellungen in Einklang zu bringen und insoweit ua. auch Einfluss auf den Begriff der betrieblichen Veranlassung (dazu § 4 Anm. 790–793) zu gewinnen. Zudem werden die Bezeichnungen Betrieb, Unternehmung und Unternehmen häufig synonym verwandt (GROCHLA in GROCHLA, Betriebswirtschaftslehre, Teil I, 1978, 44 ff.; HRUSCHKA, FS Bouffier, 1965, 38; HAX, FS Kunze, 1969, 109). Gleichwohl ist der Betriebsbegriff vom Begriff der Unternehmung zu unterscheiden.

Betrieb und Unternehmung: Im Gegensatz zum Betrieb als technische und organisatorische Einheit bezeichnet der Begriff Unternehmung in der Betriebswirtschaftslehre rechtl. und wirtschaftlich-finanzielle Einheiten (GABLER, Wirtschaftslexikon, unter „Betrieb“; <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/326/betrieb-v13.html>). Zur arbeitsrechtl. und handelsrechtl. Unterscheidung von Betrieb und Unternehmen s. Anm. 85.

Als Betrieb wird im weiteren Sinne ein soziales Gebilde verstanden, das mit menschlichem Zweckhandeln erfüllt ist (SEYFFERT in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl. 1956, „Betrieb“). In diesem weiten, den soziologischen Aspekt betonenden Sinne ist der Betriebsbegriff in § 4 nicht zu verstehen; denn

diese Vorschrift bezieht sich nur auf wirtschaftliche Betriebe, und zwar Gewerbebetriebe, land- und forstw. Betriebe und Betriebe selbständig Tätiger (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, s.o. Anm. 5 ff.). Damit ist aber über den Inhalt des Betriebsbegriffs noch wenig gesagt. Als Ausgangspunkt bei der Beantwortung der Frage nach dem Inhalt des Betriebsbegriffs können die allgemeinen betriebswirtschaftlichen Umschreibungen des Betriebsbegriffs dienen. GUTENBERG versteht den Betrieb als Gebilde, in dem Arbeitskräfte durch technische Arbeits- und Betriebsmittel (Werkzeuge, Grund und Boden) und Werkstoffe (sowie Hilfsstoffe) als Produktionsfaktoren nach dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit (Prinzip sparsamster Mittelverwendung) kombiniert werden, um Güter zur menschlichen Bedürfnisbefriedigung herzustellen (vgl. GUTENBERG, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I, 11. Aufl. 1965, 494 iVm. 3 ff.). Ähnlich WÖHE: Ein Betrieb ist eine planvoll organisierte Wirtschaftseinheit, in der Sachgüter und Dienstleistungen erstellt und abgesetzt werden (WÖHE, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 26. Aufl. 2016, 2) und noch prägnanter eine Sicht des Betriebs „als Zusammenfassung von Menschen und Sachen, betrachtet unter dem Gesichtspunkt der Einkommenserzielung“ (SCHNEIDER, Investition und Finanzierung, 5. Aufl. 1980, 21). Die in den vorgenannten Definitionen zum Ausdruck kommende rein wirtschaftliche Sicht des Betriebs muss auch für die Gewinnermittlungsvorschrift der §§ 4–6 maßgebend sein.

Allerdings werden dem Betriebsbegriff in der neueren Betriebswirtschaftslehre zunehmend auch außerökonomische Zielvorstellungen zugeordnet. In diesem Sinne werden Betriebe heute von einem Teil des betriebswirtschaftlichen Schrifttums nicht mehr nur als reine Wirtschaftseinheiten, sondern als „Multi-Zweck-Gebilde“ verstanden, die „nicht als autonome Handlungsträger mit einer Beschränkung auf eindeutig wirtschaftliche Ziele, sondern als gesellschaftliche Institution zu begreifen“ sind (MARR, Betrieb und Umwelt, Bd. I, 2. Aufl. 1989, 62; ULRICH, Das Unternehmen als produktives soziales System, 2. Aufl. 1970, 182; WÖHE, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 26. Aufl. 2016, 2: Betrieb als „Sozialgebilde“). Danach soll nicht nur betriebswirtschaftlich, sondern auch estl. nicht mehr der enge, erwerbswirtschaftlich geprägte, sondern ein neuer erweiterter, gesellschaftlicher Betriebsbegriff gelten (so JAKOB/JÜPTNER, Steuerfragen der mittelbaren Parteienfinanzierung über Organisationen, 1986, 114 f.; DUCHÊNE, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 1995, 39); nach aA ist die Verfolgung außerökonomischer Unternehmensziele nicht Ausdruck sozialer Verantwortung, sondern ebenfalls Ausfluss des Gewinnstrebens (SCHULTZ, Betriebswirtschaftslehre, 1988, 14 f.). Dieser um außerökonomische Zielsetzungen erweiterte Betriebsbegriff lässt sich uE nicht auf das von anderen Grundsätzen beherrschte EStRecht übertragen (ähnlich BFH v. 17.1.1972 – GrS 10/70, BStBl. II 1972, 700 [703], zur Übernahme betriebswirtschaftlicher Begriffe allgemein und zum Begriff der Gewinnerzielungsabsicht im Besonderen). Damit würde nicht nur die Grenze zwischen der betrieblichen und privaten Sphäre verwischt (§ 12), sondern auch der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit der Besteuerungsgleichheit verletzt.

Zusammenfassend lässt sich der Betriebsbegriff betriebswirtschaftlich wie folgt umschreiben: Betrieb ist eine planmäßig organisierte Wirtschaftseinheit, in der Arbeitskräfte, Betriebsmittel und Werkstoffe (Produktionsfaktoren) nach dem Prinzip sparsamster Mittelverwendung (Wirtschaftlichkeitsprinzip) zur Produktion von Sachgütern und Bereitstellung von Dienstleistungen kombiniert werden. Die beiden Bestimmungsgrößen für den Betriebsbegriff, der Einsatz

von Produktionsfaktoren zur wirtschaftlichen Leistungserstellung und das Wirtschaftlichkeitsprinzip, bieten Anhaltspunkte zur strechtl. erforderlichen Abgrenzung des betrieblichen vom privaten Bereich, nämlich, wann Vermögen im Betrieb als „Betriebsvermögen“ dient, wann Entnahmen und Einlagen anzunehmen sind (s. § 4 Anm. 151 ff. und 290 ff.) und wann Einnahmen und Ausgaben „Betriebs-einnahmen“ und „Betriebsausgaben“ (s. § 4 Anm. 558 ff. und 785 ff.) darstellen oder unangemessene Aufwendungen iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 vorliegen (§ 4 Anm. 1615 ff.).

4. Gewinnermittlungsbezogener ertragsteuerlicher Betriebsbegriff

a) Überblick

88

Für das StRecht ist fraglich, welche organisatorische Wirtschaftseinheit als Betrieb in §§ 4–6 gemeint ist und welchen Umfang sie hat. In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass betriebswirtschaftlich der Betrieb häufig als örtliche Einheit verstanden wird, in der die Leistungserstellung in einem räumlich und technisch zusammengehörigen, überschaubaren Bereich erfolgt (GABLER, Wirtschaftslexikon, „Betrieb“ unter <http://m.wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/betrieb.html>). Ferner wird als Betrieb auch eine technische oder organisatorische Gliedeinheit bezeichnet (Gliederbetrieb). Für die Gewinnermittlung ist neben der Abgrenzung des „Betriebs“ seinem Umfang nach (s. Anm. 89 f.) aber auch die zeitliche Dimension des Betriebs von Bedeutung; denn Beginn und Ende des Betriebs bestimmen auch den Ansatz von BE und BA, sowie die Berücksichtigung von Einlagen und Entnahmen (s. Anm. 95, 154 und 210). Während die Frage nach dem Umfang des Betriebs dem Einfluss der Organisation auf die Gewinnermittlung nachgeht, liegt der Frage nach Beginn und Ende des Betriebs ein tätigkeitsbezogener Betriebsbegriff zugrunde (s. auch Anm. 86). Was unter Betrieb iSd. §§ 4–6 zu verstehen ist, kann nur durch Auslegung dieser Vorschriften ermittelt werden. Im Folgenden wird terminologisch zwischen Einzelbetrieb und Betrieb iSd. §§ 4–6 unterschieden.

b) Verschiedene Betriebsbegriffe in Rechtsprechung und Schrifttum

89

Mit der Frage nach dem Umfang des Betriebs befassen sich Rspr. und Schrifttum vor allem im Zusammenhang mit dem Entnahmebegriff.

Drei Betriebsbegriffe zu unterscheiden: ein weiter und ein enger Betriebsbegriff, ferner eine uE im Erg. zutreffende vermittelnde Meinung mit einem mittleren Betriebsbegriff, dem wohl auch die Rspr. folgt, der aber uU der Modifizierung bedarf (s. Anm. 90). Diesen Betriebsbegriffen entsprechen verschieden weite BV-Begriffe. Man kann also von einem weiten, einem engen und einem mittleren BV-Begriff sprechen (so SIEBEL, BB 1969, 33). Entsprechendes gilt für den Begriff der Einlage. Der Betriebsbegriff muss dabei allerdings einheitlich verwendet werden, ganz gleich, ob es um Fragen des BV, der Entnahmen und Einlagen oder um BE und BA geht (s. Anm. 84). Schrifttum und Rspr. weichen von diesem Grundsatz nicht selten ab (s.u.). Nach Auffassung von LOSCHELDER (in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 4 Rz. 26) hat sich die Rspr. „bewusst formal vom Betriebsbegriff gelöst“.

Mehrdeutiger Wortlaut des § 4 Abs. 1: Keiner der Auffassungen zum Betriebsbegriff steht der Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 2 entgegen (glA TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 1995, 264). Nach der Rspr. des GrS des BFH ist der Begriff mehrdeutig:

„Der Wortsinn des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG läßt es ... angesichts der Mehrdeutigkeit des in der Vorschrift verwendeten Ausdrucks ‚Betrieb‘ zu, unter ‚Betrieb‘ je nach dem Zusammenhang das gesamte betriebliche Vermögen oder nur die jeweilige wirtschaftliche Einheit eines betrieblichen Organismus zu sehen. Bei der entsprechenden Mehrdeutigkeit des Ausdrucks ‚für betriebsfremde Zwecke‘ ist es demzufolge ebenso gerechtfertigt, das Wort ‚betriebsfremd‘ auf das gesamte betriebliche Vermögen oder nur auf die jeweilige wirtschaftliche Einheit zu beziehen“ (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; ebenso bereits BFH v. 16.3.1967 – IV 72/65, BStBl. III 1967, 318; BFH v. 21.2.1973 – IV R 128/71, BStBl. II 1973, 313).

Die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 1, wonach die Überführung eines WG von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. zwingend zum Buchwert erfolgt, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, ist uE weder als Bestätigung des „engen“ noch als Ablehnung des „weiten“ Betriebsbegriffs zu deuten (so aber § 4 Anm. 154 mwN). Den Gesetzesmaterialien zum StEntG 1999/2000/2002 lässt sich nur entnehmen, dass die Regelung der Objektivierung bilanzieller Gewinnermittlung dienen soll (BTDrucks. 14/265, 171). Daher wohl wurde das zweifelhafte Wahlrecht auf Gewinnrealisierung für derartige Fälle in R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 1996 durch Anordnung der zwingenden Buchwertübertragung abgeschafft; nach R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 1998 galt dieses Wahlrecht nur noch bis zum 1.1.1999. Schon bisher war anerkannt, dass der Stpfl. mehrere Betriebe verschiedener Einkunftsarten, aber auch verschiedene Betriebe innerhalb einer Einkunftsart unterhalten kann.

Der weite Betriebsbegriff: Die Vertreter des weiten Betriebsbegriffs grenzen den betrieblichen Bereich lediglich von der Privatsphäre ab, fassen also für die Gewinnermittlung sämtliche Einzelbetriebe eines Stpfl. unter einem Betriebsbegriff zusammen, mit der Folge, dass Überführungen von WG zwischen mehreren Einzelbetrieben desselben Stpfl. keine Entnahmen und Einlagen sind. Diese Auffassung ließe sich darauf stützen, dass die §§ 4–6 für alle Gewinnerinkunftsarten gelten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1).

Den weiten Betriebsbegriff verwenden: BFH v. 25.7.2000 – VIII R 46/99, BFHE 192, 516, zu II.2.a; BFH v. 18.9.2002 – X R 28/00, BStBl. II 2003, 133, zu II.2.b ee, uE beide zu Unrecht sich auf eine stRspr. berufend; ZITZLAFF, *StuW* 1944, Sp. 275; HOFFMANN, *FR* 1955, 330; VANGEROW, *StuW* 1961, Sp. 132; VANGEROW, *StuW* 1962, Sp. 434; PAULICK, *FR* 1964, 260; THIEL, *StbJb.* 1965/66, 236; AULER/SCHÖNE, *FR* 1966, 109.

Dem weiten Betriebsbegriff kann uE nicht gefolgt werden. Da es einer getrennten Gewinnermittlung für die einzelnen Einkunftsarten bedarf, muss jedenfalls zwischen Betrieben verschiedener Gewinnerinkunftsarten unterschieden werden. Wollte man davon (wie offenbar die zit. Rspr. und die Stimmen aus dem Schrifttum) lediglich für Entnahmen eine Ausnahme machen, um die Gewinnrealisierung bei Überführung von WG zwischen mehreren Einzelbetrieben desselben Stpfl. zu vermeiden, so würde dies die Aufgabe des einheitlichen Betriebsbegriffs bedeuten (s. Anm. 84).

Jedenfalls lässt sich eine solche Lösung des Entnahmeproblems nicht aus dem (einheitlichen) Betriebsbegriff ableiten. Methodisch kann es sich nur um die Einschränkung des Anwendungsbereichs der Entnahmenvorschriften entsprechend deren Zweck handeln (sog. teleologische Reduktion, vgl. LARENZ, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. Aufl. 1991, 391 ff.). Die Zulässigkeit einer solchen Methode ist daher nicht hier beim Betriebsbegriff, sondern im Rahmen der Erläuterung des Entnahmebegriffs zu behandeln.

Der enge Betriebsbegriff: Nach dem engen Betriebsbegriff ist jeder Einzelbetrieb eines Stpfl. zugleich ein Betrieb iSd. §§ 4–6. Vom Einzelbetrieb ist danach nicht nur die private Sphäre abzugrenzen, sondern auch der Bereich ande-

rer Einzelbetriebe desselben Stpfl., gleich ob die Einzelbetriebe derselben oder verschiedenen Einkunftsarten angehören.

Den engen Betriebsbegriff verwenden: BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10, betr. Schuldzinsenabzug, und im Schrifttum: STRUTZ, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1. Bd. Berlin 1927, § 12 Rz. 44; BUBENZER, FR 1951, 346; BUBENZER, FR 1952, 231; BUBENZER, FR 1956, 148, 226; THEIS, DB 1954, 852; BARANOWSKI, DB 1956, 95; SÖFFING, DStZ 1960, 108; BOHLE, Inf. 1961, 144; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 273; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 60 Fn. 141; STÖCKER in KORN, § 4 Rz. 168 (9/2011); WIED in BLÜMICH, § 4 Rz. 63 (11/2017); NÖCKER in B/B, § 4 Rz. 161 (9/2016) „heute nicht mehr streitig“; WEITEMEYER/REHR in BeckOK EStG, die spätestens seit Überwindung der finalen Entnahmelehre keinen Anlass mehr für ein situationsbezogenes, dh changierendes Verständnis des Betriebsbegriffs sehen (§ 4 Rn. 192 f. [2/2019]).

Dafür, dass die §§ 4–6 dem engen Betriebsbegriff folgen, ist dem Gesetzeswortlaut nichts zu entnehmen. Die genannten Bestimmungen dienen der Einkunftsermittlung in den Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1; eine Differenzierung zwischen mehreren Einzelbetrieben einer Einkunftsart ist daher grds. nicht erforderlich (s. aber Ausnahmen aE dieser Anm.). Allerdings wird im Schrifttum § 6 Abs. 5 als Kodifikation des engen Betriebsbegriffs gesehen (BODE in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 4 Rz. 92; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 361). Auch die Regelung des § 34a (Thesaurierungsbegünstigung) soll dem engen Betriebsbegriff folgen (§ 34a Anm. 5 und 42). Der enge Betriebsbegriff im Sinne einer zwingenden Gewinnermittlung für die kleinste betriebliche Einheit lässt sich uE auch nicht aus der neueren Rspr. des BFH folgern, die eher dem weiten Betriebsbegriff zuzuneigen scheint (s.o.; glA wohl auch SEILER in KSM, § 4 Rz. B 52 [10/2012]). Der enge Betriebsbegriff passt aber vor allem nicht auf PersGes. und KapGes. (s. etwa BFH v. 10.2.1989 – III R 78/86, BStBl. II 1989, 467, betr. Investitionszulage; s. auch Anm. 85). Nicht zuletzt schränkt der enge Betriebsbegriff aber auch den Anwendungsbereich für den gesetzlich vorgesehenen Teilbetrieb erheblich ein (s. auch BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901).

Mittlerer Betriebsbegriff: Eine vermittelnde Meinung sieht als Betrieb iSd. §§ 4–6 die Gesamtheit aller Einzelbetriebe einer Einkunftsart desselben Stpfl. an. Das entspricht der Auffassung, dass die einzelnen Quellen einer Einkunftsart eine Einheit bilden (vgl. EStKOMMISSION, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, 1964, 88). So kann der Betriebsbegriff nicht nur den aus mehreren Teilbetrieben bestehenden (BFH v. 28.12.2009 – III B 266/08, BFH/NV 2010, 642) oder mehrere BS unterhaltenden Einzelbetrieb, sondern auch verschiedene Einzelbetriebe erfassen. Daher stellt die Überführung von WG zwischen mehreren Einzelbetrieben derselben Einkunftsart desselben Stpfl. keine Entnahme und Einlage dar. Es ist aber bedenklich, wenn zur Stützung dieses Ergebnisses darauf abgestellt wird, dass der Zweck der Entnahmevorschrift darin bestehe, die stl. Erfassung der stillen Reserven sicherzustellen (so aber BFH v. 16.3.1967 – IV 72/65, BStBl. III 1967, 318; BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175). Bedenklich erscheint dies, weil der Entnahmebegriff (Wertabgabe zu „betriebsfremden“ Zwecken) vom Betriebsbegriff abhängt und nicht umgekehrt (glA im Erg. SPEICH, DB 1969, 2106).

Den mittleren Betriebsbegriff verwenden außer dem BFH (BFH v. 16.3.1967 – IV 72/65, BStBl. III 1967, 318; BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175): FG Düss./Köln v. 19.7.1967 – VIII (XII) 161/64 E, EFG 1968, 206, rkr.; EStKOMMISSION, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, 1964, 88; HEINLEIN, FR 1959, 58; WOLLNY, DStR 1964, 539; SPEICH, DB 1969, 2103, hält die Auffassung vom mittleren Be-

triebsbegriff nicht für zwingend, räumt aber ein, dass sie gegenüber den anderen Meinungen „gewisse Vorteile“ aufweise. Wohl auch DÖLLERER, BB 1981, 25 (27), der für die Bilanzierung nach § 5 jedenfalls von „rechtlich unselbständigen Betrieben“ eines Einzelkaufmanns, einer Personenhandelsgesellschaft oder einer KapGes. ausgeht. Zum GewStRcht ebenso: SCHUHMACHER, Die Mehrheit von Gewerbetrieben natürlicher Personen im Gewerbesteuerrecht, 1986; SCHUHMACHER, StuW 1987, 111, der den Objektsteuercharakter der GewSt vernachlässigt und die Ähnlichkeit zur ESt betont. MEURER in LADEMANN (§ 4 Rz. 121a [4/1999]) scheinen auch diesen mittleren Betriebsbegriff zu vertreten, bezeichnet ihn aber als „modifizierten engen Betriebsbegriff“.

Die Auffassung, dass §§ 4–6 als Betrieb die Gesamtheit aller Einzelbetriebe einer Einkunftsart erfassen (mittlerer Betriebsbegriff), zwingt nicht zu der Annahme, dass der Gewinn für sämtliche Einzelbetriebe derselben Einkunftsart desselben Stpfl. nach derselben Gewinnermittlungsmethode ermittelt werden müsste; aA WÜRDINGER, StuW 1966, Sp. 686, mit der Begr., ebenso wie das HGB stelle das EStG nicht auf den Betrieb, sondern auf die Person ab. Bei den Gewinnermittlungsvorschriften handelt es sich aber – was WÜRDINGER unbeachtet lässt – nicht um Vorschriften über die subjektive StPfl., sondern um Regelungen zum Steuergegenstand.

90 c) Eigene Auffassung zum Betriebsbegriff

Werden an den Begriff des Betriebs Rechtsfolgen geknüpft, so erhält der Begriff regelmäßig eine spezifische Bedeutung aus der Sicht des betreffenden Rechtsgebiets. So wird als Betrieb im arbeitsrechtl. Sinne eine organisatorische Einheit von Betriebsmitteln verstanden, mit deren Hilfe jemand allein oder zusammen mit seinen Mitarbeitern einen oder mehrere arbeitstechnische Zwecke fortgesetzt verfolgt (s. bereits BAG v. 3.12.1954 – 1 ABR 7/54, AP § 88 BetrVG Nr. 1; ferner Anm. 85 aE). Es ist daher legitim, den Begriff des Betriebs iSd. §§ 4–6 aus dem Ziel und Zweck dieser Vorschriften zu interpretieren. Die §§ 4–6 verwenden den Begriff Betrieb nur in Wortzusammensetzungen als Hilfsmittel, um die Regelungen zur stl. Gewinnermittlung der in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 genannten Einkunftsarten zu präzisieren. Hauptzweck ist die Abgrenzung zum privaten Bereich des Stpfl. und zu anderen Einkunftsarten (s.o.).

Betrieb iSd. §§ 4–6 ist daher diejenige organisatorische Wirtschaftseinheit, deren Gewinn zu stl. Zwecken ermittelt werden muss (so auch RICHTER, StBp. 1970, 38, der allerdings diesen Gedanken nicht weiterführt). Da es notwendig ist, den Gewinn des Stpfl. aus den verschiedenen Einkunftsarten des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 getrennt zu ermitteln, zB weil bestimmte Vergünstigungen nur für bestimmte Einkunftsarten gelten oder Land- und Forstwirte sowie freiberuflich Tätige nicht der GewSt unterliegen, handelt es sich hier auch iSd. §§ 4–6 um verschiedene Betriebe eines Stpfl. Dagegen besteht stl. idR keine Notwendigkeit, zwischen verschiedenen Einzelbetrieben einer Einkunftsart eines Stpfl. zu unterscheiden. Es kann daher auch nicht als Ziel der §§ 4–6 angesehen werden, eine getrennte Gewinnermittlung für verschiedene Einzelbetriebe einer Einkunftsart eines Stpfl. zu sichern (Ausnahmen aE dieser Anm.). Das hat zur Folge, dass es keiner Abgrenzung des BV der mehreren Einzelbetriebe bedarf; daher kann zB der Stpfl., der einen verpachteten selbständigen Betrieb erwirbt, diesen dem BV seines aktiv geführten Betriebs zuordnen (BFH v. 6.3.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829, betr. Gewerbebetrieb „Apotheke“; BFH v. 12.9.1991 – IV R 14/89, BStBl. II 1992, 134, betr. Hinzuerwerb eines verpachteten land- und forstw. Betriebs). Auch der Ansatz von Entnahmen und Einlagen bei Überführung zwischen verschiedenen Einzelbetrieben einer Einkunftsart ist entbehrlich (insofern ist § 6 Abs. 5 Satz 1 bereits dem Grunde nach nicht anzuwenden; s.

Anm. 89); ebenso wenig bedarf es zwingend einer Aufteilung von BE und BA zwischen mehreren Einzelbetrieben der gleichen Einkunftsart (s. § 4 Anm. 738, 785 und Anm. 831). Insoweit folgen wir dem „mittleren“ Betriebsbegriff. Dem widerspricht es nicht, dass in Sonderfällen sogar bei einem einzelnen Betrieb eine Aufteilung der BA geboten sein kann, so bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a), wenn ein Veranlassungszusammenhang zum Grundbetragsbereich und den Sondergewinnen besteht (BFH v. 14.4.1988 – IV R 40/86, BStBl. II 1988, 774) oder bei der Zuordnung von Aufwendungen im Rahmen einer BS-Gewinnermittlung (s. etwa BFH v. 14.4.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; BFH v. 18.9.1996 – I R 69/95, BFH/NV 1997, 408).

Der Stpfl. ist andererseits nicht gehindert, für mehrere Einzelbetriebe einer Einkunftsart getrennte Buchführung einzurichten (zB Filialbuchführung) und getrennte Bilanzen zu erstellen (davon geht auch BFH v. 30.9.1960 – VI 137/59 U, BStBl. III 1960, 489, aus, wenn er die mehreren Teilbilanzen dann konsolidiert). Er kann auch verschiedene Gewinnermittlungsmethoden anwenden (s. Anm. 89 aE; aA WÜRDINGER, StuW 1966, Sp. 686). Zu Entnahmen und Einlagen kommt es dann nicht (§ 6 Abs. 5 Satz 1).

Eine getrennte Gewinnermittlung für verschiedene Einzelbetriebe derselben Einkunftsart kann allerdings strechtl. notwendig werden, so wenn StBefreiungen oder StVergünstigungen oder -einschränkungen nur für bestimmte BS oder bestimmte Einkünfte gewährt werden, zB für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a (sog. Tonnagebesteuerung), bei Verlusten aus gewerblicher Tierzucht nach § 15 Abs. 4, der StBegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a oder bei sog. Liebhabereibetrieben, bei denen Entnahmen zur Gewinnrealisierung eingefrorenen BV führen. Eine gesonderte Gewinnermittlung ist auch geboten, wenn ausl. BS aufgrund eines DBA bei einem unbeschränkt Stpfl. oder gem. § 49 Abs. 1 Nr. 1 und 2 bei einem beschränkt Stpfl. nicht der deutschen Steuerhoheit unterliegen (zu Zuordnungsfragen s. zB § 49 Anm. 242). Insoweit kann uE nach dem Zweck der Gewinnermittlungsvorschriften vom mittleren Betriebsbegriff abgewichen werden. Bei den Einkünften aus LuF ist die sog. Betriebsteilung ein beliebtes Gestaltungsmittel, um möglichst viele von der Betriebsgröße abhängige Vergünstigungen zu erhalten (im Einzelnen dazu KRECKL in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 14 Rz. 17 ff. mwN [7/2015]).

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass den Gewinnermittlungsvorschriften grds. ein mittlerer Betriebsbegriff zugrunde liegt, der alle Einzelbetriebe einer Einkunftsart erfasst. Dies entspricht auch den gewstl. und ustl. Betriebsbegriffen, erleichtert die Zuordnung gemischt-betrieblich genutzter WG, die nach der Rspr. (mit Ausnahme der Grundstücke) nicht aufteilbar sind (s. etwa BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317, mwN betr. Patent) und führt zu einer weitgehenden Übereinstimmung mit der Behandlung des Betriebs von PersGes. und KapGes. Allerdings ist es dem Stpfl. unbenommen, auch ohne zwingende Gründe mehrere Einzelbetriebe einer Einkunftsart uU mit unterschiedlicher Gewinnermittlungsart zu unterhalten. In diesem Fall finden § 4 Abs. 1 Satz 3 und § 6 Abs. 5 Satz 1 auch innerhalb einer Einkunftsart Anwendung; die so gewählte Organisationsstruktur ist der „Betrieb“, für den die laufende Gewinnermittlung nach der dafür vorgesehenen oder gewählten Gewinnermittlungsart und für den der BV-Vergleich im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe durchzuführen ist (§ 16 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Satz 1).

Mit der Annahme organisatorisch, wirtschaftlich und finanziell selbständiger Einzelbetriebe ist uE allerdings noch nicht die Anerkennung des engen Betriebs-

begriffs verbunden, denn der Stpfl. kann, muss aber nicht mehrere Betriebe einer Einkunftsart unabhängig davon unterhalten, wie Leistungsbeziehungen zwischen diesen Betrieben zu beurteilen sind; ihm ist die Zusammenfassung seiner Einzelbetriebe im Sinne des mittleren Betriebsbegriffs aber nicht verwehrt (ähnlich HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 55 [11/2007]).

91 d) Exkurs: Betriebsbegriff und Sonderbetriebsvermögen

Schrifttum: BIRKHOLZ, Einheitliche Gewinnfeststellung für Personengesellschaften, BB 1972, 38; DÖLLERER, Die Steuerbilanz der Personenhandelsgesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ 1974, 211; WOERNER, Die neuere Rechtsprechung des BFH zur Einkommensbesteuerung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft, BB 1975, 645; BORDEWIN, Das Betriebsvermögen der Mitunternehmer von Personengesellschaften nach § 6b EStG, RAUPACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht: Einheit der Gesellschaft oder Vielheit von Gesellschaftern, FR 1976, 233; WOERNER, Die Tragweite des Beitragsgedankens bei der Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, DStZ 1977, 299 und JbFStR 1977/78, 150; SCHÖN, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, Diss. Köln 1986; LEHMANN, Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen, Wiesbaden 1988; MÜLLER, Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, Diss. Frankfurt 1992; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, DStZ 1992, 692; SCHÖN, Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, 186; G. ROSE, Bilanzrecht und Sonderbetriebsvermögen, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 1091; KEMPERMANN, Einheit der Gesellschaft – Vielheit der Gesellschafter – Die Personengesellschaft in einkommen-, gewerbe- und umsatzsteuerlicher Sicht, DStZ 1995, 225; BIPPUS, Personengesellschaften und Strukturänderungen, Konstanz 1998; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht – Zivilrechtliche Einordnung und einkommensteuerliche Folgen, Diss. Augsburg 1999; N. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, Köln 2000; MENKEL, Sonderbetriebsvermögen bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern, Diss. Köln, Aachen 2007; WICHMANN, Erkenntnisse hinsichtlich Fragen die Sonderbilanz und -Gewinn- und Verlustrechnung betreffend?, Stbg 2012, 539; KAHLE, Die Sonderbilanz bei der Personengesellschaft, FR 2012, 109; PRINZ, Neue Rechtsprechung zum „uferlosen Betriebsvermögen“ bei einer Betriebsaufspaltung, DB 2014, 1218; WICHMANN, Die Frage nach der steuerlichen Bedeutung des § 4 Abs. 1 EStG, StB 2014, 149; KAHLE in PRINZ/KANZLER, Handbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 3. Aufl. 2018, Rz. 1459 ff.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 1 und zu § 15 vor Anm. 700.

Die Anerkennung von SonderBV des Mitunternehmers führt zugleich zu der Frage nach einem „Sonderbetrieb“ des Gesellschafters und der Anwendung der mit dem Betriebsbegriff verbundenen Rechtsfolgen (s. Anm. 84) wie der Notwendigkeit einer gesonderten Gewinnermittlung (s. Anm. 6), des Ansatzes von BA und BE oder Entnahmen und Einlagen sowie der Gewährung der StVerünstigung für die Aufgabe oder Veräußerung des SonderBV.

Rechtsentwicklung des Sonderbetriebsvermögens: Im Zuge der Neuorientierung des StRechts der PersGes. nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie und des damit zusammenhängenden sog. erweiterten BV-Begriffs (grundlegend BFH v. 1.4.1966 – VI 26/65, BStBl. III 1966, 365) ergab sich die Notwendigkeit, auch die WG in einem BV zu erfassen, die im Eigentum des Gesellschafters stehen und der Gesellschaft dienen. Neben das Gesamthandsvermögen der PersGes. trat das sog. SonderBV des Gesellschafters, das als notwendiges BV eines eigenständigen Gewerbebetriebs gesehen wurde, der die Vermietung bzw. Verpachtung dieser WG zum Gegenstand hat (so zB BIRKHOLZ, BB 1972, 39). Zur

Rechtsentwicklung ausführl. N. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen, 2000, 59 ff.

Vom Sonderbetriebsvermögen zum Sonderbetrieb: Inzwischen ist der Begriff des SonderBV im StRecht allgemein anerkannt, durch die höchstrichterliche Rspr. fortentwickelt und auch vom Gesetzgeber als Realität akzeptiert worden (s. etwa § 4h Abs. 2 Satz 7 „Zinsschranke“; § 6 Abs. 5 Sätze 2 und 3, sowie § 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 BewG). Zum SonderBV ausführl. § 15 Anm. 700 ff.

► *Die Begriffe „Gesamthandsvermögen“ und „Sonderbetriebsvermögen“* haben erstmals mit dem StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) Eingang in das EStG gefunden (s. § 6 Abs. 5 Sätze 2 und 3; s. auch § 6b Abs. 10). Vgl. die Rspr. zu SonderBV I und II, zB BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; s. auch BVerfG v. 30.1.1985 – 1 BvR 279/83, StRK EStG 1975 § 15 Abs. 1 Nr. 2 Mituntern. Eink. R. 16; DStZ 1985, 100, betr. SonderBV eines Freiberuflers; BFH v. 22.12.1992 – 1 BvR 1333/89, StRK EStG 1975 § 4 BetrVerm-Mituntern. R. 28a; BB 1993, 402, betr. SonderBV II. Zur Forderung, das SonderBV auch im Handelsbilanzrecht anzuerkennen, das nur den Ausweis des Gesamthandsvermögens fordert, vgl. BORDEWIN, BB 1976, 967; G. ROSE, FS Moxter, 1994, 1091 (1108).

► *Lehre vom Sonderbetrieb:* Dies hat zu einer Lehre vom Sonderbetrieb geführt (so MÜLLER, Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, 1992, 27 ff. mwN). Dieser gewerbliche Sonderbetrieb des Mitunternehmers unterliegt einer eigenständigen Gewinnermittlung (s. Anm. 6) und eröffnet dem jeweiligen Mitunternehmer eigenständige Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen, er vermittelt die betriebliche Veranlassung von BE und BA (s. etwa § 4 Anm. 565 und 844), erlaubt eine Willkürung von SonderBV (s. nur BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461) und lässt Einlagen und Entnahmen zu (s. etwa BFH v. 25.7.1995 – VIII R 25/94, BStBl. II 1996, 684, betr. Einlage eines WG in SonderBV II; BFH v. 8.2.1996 – IV R 24/95, BStBl. II 1996, 308, betr. Überlassung eines WG des SonderBV an anderen Mitunternehmer zu Wohnzwecken). Diese neuere Lehre vom Sonderbetrieb des Gesellschafters gründet sich nicht auf die reine Vermietungstätigkeit des Gesellschafters (s.o.), sondern auf die Vorstellung einer gewerblichen Einheit aus Gesellschaftsanteil und SonderBV, die der Rspr. des BFH zu entnehmen sein soll.

So vor allem SCHÖN (Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 1986, 81 ff.) aufgrund einer Analyse der Rspr. des BFH und unter dem Blickwinkel des § 6b; dazu auch RAUPACH, DStZ 1992, 692 (Fn. 40); zurückhaltender SCHÖN, DStR 1993, 185 (192 f.), der das SonderBV in Anknüpfung an KNOBBE-KEUK (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 440) als „gewerbliches Vermögen ohne Gewerbebetrieb“ bezeichnet. Neuerdings wieder HALLERBACH, die das Modell eines eigenständigen stl. Gewerbebetriebs entwirft, „der sich zusammensetzt aus den untrennbar miteinander verbundenen Betriebsteilen Gesellschaftsanteil und Sonderbetrieb“ (HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 165 ff.). Entschieden aA LEHMANN, Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen, 1988, 84 (Fn. 3), 92 (Fn. 3), 157, 269 ff., 291, 351 und 525 (Fn. 4); s. auch WEBER-GRELLET, DStR 1983, 19, der vorschlägt, die begriffliche Nähe zwischen SonderBV und Sonderbetrieb durch Verwendung der Bezeichnung „Betriebssondervermögen“ zu vermeiden.

Stellungnahme: Das SonderBV begründet uE keinen Betrieb iSd. hier vertretenen tätigkeits- oder unternehmerbezogenen Betriebsbegriffs (s. Anm. 86 und 90), der von einem organisatorisch, wirtschaftlich und finanziell eigenständigen und am Markt teilnehmenden Gebilde ausgeht (s. auch BFH v. 19.2.2004 – III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231, zu II.1.a). Zwar muss der Stpfl. für den Bereich seines SonderBV eine eigenständige Gewinnermittlung durchführen, diese ist je-

doch in vielfacher Hinsicht von der Gewinnermittlung der PersGes. abhängig (sog. korrespondierende Bilanzierung; s. Anm. 6). Vor allem aber fehlt es an der unmittelbaren Beteiligung am Markt (LEHMANN, Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen, 1988, 84 und 525, Fn. 4). Allein die PersGes. erzielt originär gewerbliche (oder andere betriebliche) Einkünfte am Markt (auch HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 166, sieht sich zu dieser Einschränkung genötigt). Auch der Gesetzgeber geht in dem durch StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14) in § 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 BewG eingeführten Hinweis auf das SonderBV davon aus, dass das SonderBV zum „Betriebsvermögen der Gesellschaft“ gehört. Diese Einheit des „Betriebsvermögens der Gesellschaft“ wird uE auch nicht durch die personenbezogenen Regelungen in § 6 Abs. 5 Sätze 2 und 3 in Frage gestellt. Damit sollte dem SonderBV keine Eigenständigkeit zukommen. Vielmehr wurde die ursprünglich beabsichtigte umfassende und radikale Beseitigung der steuerneutralen Übertragung nach den Regeln des sog. Mitunternehmererlasses (BTDrucks. 14/265, 7 und 174) im weiteren Gesetzgebungsverfahren abgemildert und auf die Fälle beschränkt, in denen sich die Rechtszuständigkeit des WG ändert und stille Reserven auf einen anderen Stpfl. überspringen (BTDrucks. 14/443, 24).

Der in § 6 Abs. 5 Satz 2 enthaltene ausdrückliche Verzicht auf die Besteuerung stiller Reserven bei Übertragungen zwischen verschiedenen SonderBV oder SonderBV und einem Einzelbetrieb desselben Mitunternehmers bestätigt als Ausnahmeregelung vielmehr die Selbständigkeit der PersGes. gegenüber dem Einzelbetrieb des Mitunternehmers.

92–94 Einstweilen frei.

95 e) Beginn und Ende des Betriebs

Beginn und Ende des Betriebs bestimmen den zeitlichen Rahmen für die laufende Gewinnermittlung nach den §§ 4–6.

Überblick zu den Maßnahmen bei Aufnahme und Beendigung betrieblicher Betätigung: Bei Beginn des Betriebs ist eine Eröffnungsbilanz aufzustellen oder das Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 auszuüben (s. § 4 Anm. 549 ff.). Bei Beendigung des Betriebs ist ein Betriebsaufgabe- oder -veräußerungsgewinn zu ermitteln (§ 16 Abs. 1–3), wenn nicht eine allmähliche, nicht tarifbegünstigte Betriebsauflösung oder eine unentgeltliche Betriebsübertragung vorliegt. Vorgänge nach Aufgabe der betrieblichen Betätigung sind entweder rückwirkend beim Veräußerungsgewinn (grundlegend BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897) oder in den VZ nach Beendigung des Betriebs gewinnmäßig zu erfassen (s.u. und zur Gewinnermittlungsart nach Beendigung des Betriebs Anm. 8 „Steuerpflichtige mit nachträglichen Einkünften aus einer Gewinneinkunftsart (§ 24 Nr. 2)“. Zu den Abwicklungsformen und deren stl. Erfassung s. DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 7 ff. Von der Betriebsaufgabe, -veräußerung oder -abwicklung ist die Betriebsunterbrechung zu unterscheiden.

Der Beginn des Betriebs wird im EStRecht anders als nach GewStRecht nicht erst in der Aufnahme der werbenden Tätigkeit gesehen. Nach stRSpr. des BFH können Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit in Gestalt von Gewinnen und Verlusten vielmehr bereits aus „Maßnahmen entstehen, die

der Vorbereitung der werbenden Tätigkeit dienen und mit dieser in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen; hierzu zählen alle Maßnahmen, die auf die Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind“ (BFH v. 17.6.1993 – IV R 110/91, BStBl. II 1993, 752). Einkommensteuerrechtlich beginnt der Betrieb daher bereits mit den Vorbereitungshandlungen.

Zum Beispiel BFH v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193; BFH v. 17.3.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522; BFH v. 12.4.1991 – III R 39/86, BStBl. II 1991, 773, betr. Beginn des Betriebs einer Besitzgesellschaft bei Betriebsaufspaltung; BFH v. 7.4.1992 – VIII R 34/91, BFH/NV 1992, 797, betr. vorweggenommene BA bei gewerblichem Grundstückshandel; BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819, betr. Aufwendungen für Betriebsbesichtigungen vor Hotelkauf; BFH v. 26.11.1993 – III R 58/89, BStBl. II 1994, 293, betr. Einlage eines Bodenschatzes in das BV; BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 (541), betr. Aufwendungen für sog. Konzeptionskosten; BFH v. 22.9.1994 – IV R 41/93, BFHE 176, 346, betr. Verlust durch Veruntreuungen eines Mitgesellschafters; BFH v. 26.7.1995 – X R 60/93, BFH/NV 1996, 202, betr. Beginn des gewerblichen Grundstückshandels; BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461, betr. vorweggenommene BA für nicht zustande gekommene PersGes.; BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754, betr. verlorene Einlagen als vorweggenommenen BA.

Zum Betriebsbeginn bei der Gewerbesteuer s. nur BFH v. 15.1.1998 – IV R 8/97, BStBl. II 1998, 478, betr. Vorbereitungshandlungen zur Betriebsaufspaltung; BFH v. 5.3.1998 – IV R 23/97, BStBl. II 1998, 745, betr. GewStPflicht bei Gründung einer PersGes.; BFH v. 7.3.2002 – III R 41/98, BStBl. II 2002, 582; BFH v. 2.6.2005 – III R 74/03, BFH/NV 2005, 2056, beide betr. Investitionszulage.

Das Ende des Betriebs wird von der Rspr. mit der letzten Abwicklungshandlung angenommen, die zur Auflösung des Betriebs führt (BFH v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509, betr. Witwe eines Schriftstellers). Daher sind Aufwendungen im Zusammenhang mit der Abwicklungstätigkeit ohne Weiteres BA iSd. § 4 Abs. 4 und können nach der Abwicklungstätigkeit nachträgliche BA sein (BFH v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509). Zu Einzelheiten der Betriebsbeendigung, Betriebsabwicklung und Betriebsunterbrechung ausführlich § 16 Anm. 505 ff.

Stellungnahme: Die Rspr. geht uE für das EStRecht zutr. von einem weiteren Begriff des Betriebs in seiner zeitlichen Dimension aus, als für das GewStRecht, für das die Tatbestandsvoraussetzung des „stehenden Gewerbebetriebs“ nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG maßgebend sein muss. Auch hinsichtlich des zeitlichen Umfangs des Betriebs geht die Rspr. daher von einem tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff aus (s. Anm. 86). Allerdings erschöpft sich der Handlungsbezug nicht in der Anknüpfung an die nur werbende Tätigkeit; es werden auch die Vorbereitungs- und Abwicklungshandlungen mit einbezogen. Die Berücksichtigung des Gründungsstadiums und des Abwicklungszeitraums aber entspricht dem zentralen Merkmal der betrieblichen Veranlassung.

Einstweilen frei.

96–99

G. Wirtschaftsgut und Gewinnermittlung

I. Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für die Gewinnermittlung

1. Bedeutung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 (Betriebsvermögensvergleich)

100 a) Überblick

Gewinn ist gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj., vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

Steuerrechtlich ist der Begriff des Wirtschaftsguts im Rahmen der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 für den eigentlichen BV-Vergleich von zentraler Bedeutung (vgl. Anm. 29 ff.). Auch für die Bestimmung von Entnahmen und Einlagen hat der Begriff des Wirtschaftsguts Bedeutung. Für die Eliminierung nichtbetrieblich veranlasster Wertänderungen durch den Ansatz von Entnahmen und Einlagen kommt es aber nicht darauf an, ob der Gegenstand der Entnahme oder Einlage den Begriff des Wirtschaftsguts erfüllt (vgl. Anm. 138). Keine Unterschiede bestehen insoweit hinsichtlich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 einerseits und § 5 Abs. 1 andererseits. Zum Begriff „einzelnes Wirtschaftsgut“ s. Anm. 116. Der Begriff des Wirtschaftsguts findet sich im Übrigen in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 und im Bereich der Überschusseinkünfte mehrfach in § 20 Abs. 2 und 4 sowie in § 23 Abs. 1. Unseres Erachtens ist der in all diesen Vorschriften verwendete Begriff des Wirtschaftsguts einheitlich auszulegen (s. etwa KANZLER, NWB 2018, 2249 [2252] betr. § 23 und das WG „Arbeitszimmer“).

101 b) Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für die Bestimmung des Betriebsvermögens

Das für den Bestandsvergleich anzusetzende BV besteht in der Differenz zwischen den Aktiva und Passiva, also dem Betriebsreinvermögen.

BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (352); HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 12 ff.

Zu den Aktiva gehören die dem betrieblichen Bereich zuzuordnenden WG, die aktiven RAP sowie die geleisteten Anzahlungen; Passiva sind Verbindlichkeiten, Rückstellungen, passive RAP und erhaltene Anzahlungen.

Die Definition des Begriffs Wirtschaftsgut bestimmt damit maßgeblich den Umfang des nach §§ 4 Abs. 1, 5 zu ermittelnden Gewinns: Leistet der Stpfl. eine betrieblich veranlasste Ausgabe, ist jeweils zu entscheiden, ob der Gegenwert, den er erhält, als WG anzusehen ist oder nicht. Handelt es sich um ein WG, so ist dieses in der Bilanz als Aktivposten anzusetzen. Eine Gewinnauswirkung ist damit zunächst nicht verbunden, denn das BV verändert sich dadurch nur in seiner Zusammensetzung, nicht in seinem Wert (sog. Vermögensumschichtung). Allenfalls in den Folgejahren tritt eine Minderung des stl. Gewinns durch AfA ein. Erfüllt der vom Stpfl. erlangte Gegenwert hingegen nicht die Voraussetzungen, die für ein WG vorliegen müssen, so ist die Aufwendung – sofern sie nicht ausnahmsweise als aktiver RAP oder als geleistete Anzahlung zu aktivieren ist – als BA anzusehen, die sich sofort gewinnmindernd auswirkt.

Allein durch den Vergleich der betrieblichen WG abzüglich der Verbindlichkeiten lässt sich jedoch der zutreffende Gewinn nicht ermitteln; vielmehr bedarf es noch der Korrektur um die nicht betrieblich veranlassten Zu- und Abgänge im Rahmen des BV, die Entnahmen und Einlagen.

Einstweilen frei.

102

c) Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für Entnahmen

103

Wie der Betriebsbegriff (s. Anm. 84 ff.) ist auch der Begriff des Wirtschaftsguts für die Entnahmen (und Einlagen) von Bedeutung (s. § 4 Anm. 138).

Entnahmen sind gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 alle WG (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Stpfl. dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wj. entnommen hat. Der Wortlaut der Vorschrift lässt vermuten, dass nur WG entnahmefähig sind. Dies trifft jedoch nicht zu. Entnahmen treten in der Form der Sach- oder Substanzentnahme, der Nutzungsentnahme und der Leistungsentnahme auf (HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 361; WIED in BLÜMICH, § 4 Rz. 456 [11/2017]).

Dabei spielt der Begriff „Wirtschaftsgut“ nur für Sachentnahmen eine entscheidende Rolle.

► **Sachentnahme:** Von einer Sachentnahme spricht man bei der Überführung eines dem betrieblichen Bereich gewidmeten WG in das PV. Gegenstand einer Sachentnahme können alle Arten von WG – WG des AV oder UV, materielle sowie immaterielle, abnutzbare und nicht abnutzbare, bewegliche und unbewegliche WG – sein (§ 4 Anm. 152 mwN).

Beispiele (1): Entnahme von Geld aus der betrieblichen Kasse zur privaten Verwendung, Überweisung der privaten Miete vom Betriebskonto, Entnahme von Ware zum privaten Verbrauch oder zur dauernden privaten Nutzung.

► **Nutzungsentnahme:** Als Nutzungsentnahme bezeichnet man den Vorgang, dass ein Stpfl. ein zum Betrieb gehöriges WG als solches nicht entnimmt, sondern vorübergehend zu außerbetrieblichen Zwecken nutzt. Die Nutzungsmöglichkeit ist nicht als WG anzusehen (§ 4 Anm. 153 mwN).

Beispiele (2): Privatfahrt mit einem dem Betrieb zugehörigen Kfz.; private Verwendung von betrieblichem Werkzeug.

► **Leistungsentnahme:** Eine Leistungsentnahme besteht ebenfalls unabhängig vom Vorliegen eines WG (§ 4 Anm. 153 mwN).

Beispiel 3: Der Stpfl. lässt einen ArbN seines Betriebs Dienste für seinen Privatbereich ausführen. Keine Leistungsentnahme stellt hingegen die eigene Leistung des Stpfl. für außerbetriebliche Zwecke dar.

d) Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für Einlagen

104

Der Begriff des Wirtschaftsguts ist für die Einlagen ebenso wie für die Entnahmen von Bedeutung.

Einlagen sind gem. § 4 Abs. 1 Satz 5 alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe des Jahres zugeführt hat. Dem Gesetzeswortlaut nach kommen auch als Einlagen nur WG in Betracht. § 4 Abs. 1 Satz 5 erwähnt nicht einmal, wie Satz 2 der Vorschrift im Klammerzusatz, Nutzungen und Leistungen. Die Rspr. betont daher auch, dass Einlagen auf bilanzierungsfähige WG beschränkt sind. Gleichwohl erkennt sie im Einklang mit der hM im Schrifttum auch Nutzungs- und Leistungseinlagen in Form der sog. Aufwandseinlage an (grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988,

Vor §§ 4–7 Anm. 104–105 G. Wirtschaftsgut und Gewinnermittlung

348 [352]). Man kann demnach bei Einlagen ebenfalls zwischen Sach-, Nutzungs- und Leistungseinlagen unterscheiden.

► *Sacheinlage*: Als Sacheinlage bezeichnet man die Überführung eines WG des PV in das BV (§ 4 Anm. 295).

Beispiele (1): Der Stpfl. stellt seinen bislang privat genutzten Computer im Unternehmen auf und nutzt ihn fortan für den Betrieb; er zahlt betriebliche Rechnungen durch Überweisung von seinem Privatkonto.

Jede Art von WG kann Gegenstand einer Sacheinlage sein, insbes. auch solche WG, bei denen die konkrete Aktivierungsfähigkeit zu verneinen ist, weil sie mit einem Aktivierungsverbot belegt sind. Entsprechend können zB nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG, die gem. § 5 Abs. 2 nicht aktiviert werden dürfen, in ein Unternehmen eingelegt werden (BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 [246]).

Namentlich Nutzungsrechte sind als immaterielle WG anzusehen und somit einlagefähig (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [353]; s. auch BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301, betr. Domain als immaterielles WG).

Ebenfalls einlagefähig ist der Geschäfts- oder Firmenwert, der strechtl. als WG gilt (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705 [706]; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BFH/NV 2010, 721; aA WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996, 290).

► *Nutzungseinlage*: Als einlagefähig wird nicht die Zuführung einer Nutzung selbst angesehen, wohl aber werden die Aufwendungen, die der Stpfl. im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung eigener nichtbetrieblicher WG hat, als Einlage behandelt (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Beispiel 2: Der Stpfl. nutzt sein privates Kfz. für betriebliche Zwecke.

Nach wie vor umstritten ist die Behandlung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung fremder nichtbetrieblicher WG (sog. Drittaufwand, grundlegend dazu für den Bereich der WK BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782).

Beispiel 3: Der Stpfl. nutzt das private Kfz. eines anderen für betriebliche Zwecke.

► *Leistungseinlage*: Ebenso wie Nutzungen sind auch Leistungen in der Weise einlegbar, dass der insoweit erbrachte Aufwand als eingelegt gilt (§ 4 Anm. 295).

Beispiel 4: Der Stpfl. setzt seine private Haushaltshilfe während ihrer Arbeitszeit in seinem Haushalt für betriebliche Zwecke ein.

2. Bedeutung des Wirtschaftsguts im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung)

Schrifttum: SCHOOR, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, FR 1982, 505; GROH, Zur Struktur der betrieblichen Überschussrechnung, FR 1986, 393; JACHMANN, Zur Entnahme von Grundstücken aus einem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen, DSr 1995, 40; GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, Herne/Berlin, 14. Aufl. 2015.

Siehe auch das umfangreiche Schrifttum zu § 4 vor Anm. 500.

105 a) Überblick

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 besteht gem. Satz 1 der Vorschrift in der Ermittlung des Überschusses der BE über die BA. Obwohl also ein BV-Ver-

gleich nicht stattfindet, gibt es auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ein BV, das aus den dem Betrieb gewidmeten WG besteht (§ 4 Anm. 590 mwN).

BFH v. 12.7.1990 – IV R 137-138/89, BStBl. II 1991, 13; GROH, FR 1986, 393 (396); GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 27 ff.

Unterschiede bestehen allerdings bei der Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen (s. § 4 Anm. 536) und hinsichtlich des Zeitpunkts der Realisierung von Erträgen und Aufwendungen (§ 4 Anm. 506 und 530 f. jeweils mwN; ebenso GROH, FR 1986, 393 [397]). Anders als bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich gilt hier das Zuflussprinzip (BFH v. 16.2.1995 – IV R 29/94, BStBl. II 1995, 635 [636]). Weiterhin erlangt der Begriff „Wirtschaftsgut“ im Rahmen des § 4 Abs. 3 Bedeutung aufgrund der Sonderregelungen der Sätze 4 und 5, die auf den Erwerb von WG des AV und UV abheben.

Für die Beurteilung von Entnahmen und Einlagen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 geht die Bedeutung des Begriffs WG nicht weiter als bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (s. Anm. 103 f.).

b) Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für die Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben 106

Die nur in § 4 Abs. 3 genannten BE (s. § 4 Anm. 558) sind auch im Rahmen dieser Gewinnermittlung Zugänge in Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind, wobei von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen ist, wenn ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (BFH v. 1.10.1993 – III R 32/92, BStBl. II 1994, 179 [180]). § 4 Abs. 4, der bestimmt, dass BA die durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen sind, gilt auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (§ 4 Anm. 571).

Begriff des Wirtschaftsguts ohne Bedeutung bei Zu- und Abflussprinzip:

Für die Erfassung der BE und BA gilt dabei grds. das Zu- bzw. Abflussprinzip des § 11. Insoweit spielt der Begriff „Wirtschaftsgut“ keine Rolle, da es für die Erfassung einer BE ohne Belang ist, ob der Stpfl. gleichzeitig ein WG weggibt; ebenso kommt es für die Berücksichtigung einer BA grds. nicht darauf an, ob er dafür ein aktivierungsfähiges WG erlangt.

Bedeutung des Wirtschaftsgutsbegriffs für Absetzung für Abnutzung und Anschaffungs- oder Herstellungskosten:

Bedeutung erlangt der Begriff des Wirtschaftsguts jedoch auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 aufgrund der Ausnahmeregelungen der Sätze 3 und 4 der Vorschrift. Nach Satz 3 sind auch im Rahmen des § 4 Abs. 3 die Vorschriften über die AfA oder AfS zu befolgen (im Einzelnen s. § 4 Anm. 619 f.). Nach Satz 4 sind die AHK für nicht abnutzbare WG des AV erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des jeweiligen WG als BA zu berücksichtigen (s. § 4 Anm. 628 ff.). Es ist daher für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 – entgegen dem Grundsatz des Satzes 1, dass es allein auf die Zahlungsvorgänge ankommt – ebenfalls erforderlich, jede Ausgabe des Stpfl. daraufhin zu untersuchen, ob sie zum Erwerb eines WG des AV führt; bejahendenfalls ist noch zu prüfen, ob es sich um einen abnutzbaren oder um einen nicht abnutzbaren Anlagegegenstand handelt. Im Fall des Erwerbs eines abnutzbaren WG des AV wird die getätigte BA nicht sofort gewinnwirksam; vielmehr wirkt sie sich über die nach § 4 Abs. 3 Satz 3 vorzunehmende AfA bzw. AfS aus. Handelt es sich bei dem Gegenwert für die Aufwendung um ein nicht abnutzbares Anlagegut, so ist es gem. § 4 Abs. 3 Satz 5 zunächst in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen (s. § 4 Anm. 640); die Frage einer Gewinn-

auswirkung beurteilt sich dann nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme (s. § 4 Anm. 631).

107 c) **Bedeutung des Begriffs Wirtschaftsgut für Entnahmen und Einlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung**

Auch ohne ausdrückliche Verweisung in § 4 Abs. 3 sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 grds. Entnahmen und Einlagen als nicht betrieblich veranlasste Vorgänge zu erfassen (§ 4 Anm. 530, 542 und 584–586 jeweils mwN).

Sachentnahmen und -einlagen: Entnommen und eingelegt werden können auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 grds. alle WG (glA LOSCHOLDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 4 Rz. 388). Die Rechtsfolgen bestimmen sich jedoch entsprechend der Behandlung der WG bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich.

► *Umlaufvermögen:* Die Einlage eines WG des UV (insbes. Waren oder Vieh) führt zu einer Gewinnminderung in Höhe des Teilwerts, um die Erfassung der BE im Fall der Veräußerung zu kompensieren. Die Entnahme eines WG des UV führt entsprechend zu einer Gewinnerhöhung in Höhe des Teilwerts. Allerdings ist die Einlage der in § 4 Abs. 3 Satz 4 genannten WG des UV (Anteile an KapGes., Wertpapiere und vergleichbare, nicht verbrieftete Forderungen und Rechte, Grund und Boden sowie Gebäude) ebenso zu behandeln wie die Einlage nicht abnutzbarer Anlagegüter, dh. erfolgsneutrale Aufnahme mit dem Teilwert in das Verzeichnis gem. § 4 Abs. 3 Satz 5 und Berücksichtigung dieses Werts im Zeitpunkt des Zuflusses eines Veräußerungserlöses oder der Entnahme als BA. Die Entnahme eines dieser in Abs. 3 Satz 4 bezeichneten WG des UV erhöht den Gewinn um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert und dem Verzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 5 zu entnehmenden Wert (AHK oder Einlagewert).

► *Abnutzbares Anlagevermögen:* Die Einlage eines abnutzbaren WG des AV geschieht erfolgsneutral. Eine Kompensation ist somit nicht erforderlich. Die Entnahme eines WG des AV führt zu einer Gewinnerhöhung in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und dem restlichen AfA-Volumen (§ 4 Anm. 585 mwN). Geringwertige WG sind mit dem Teilwert einzulegen. Allerdings können gWG, deren AHK im Rahmen einer Überschusseinkunftsart nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 6 Abs. 2 sofort in voller Höhe als WK abgesetzt worden sind, innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung nur mit einem Betrag von 0 € Wert in ein BV eingelegt werden; nach Ablauf von drei Jahren nach der Anschaffung in ein BV eingelegt, sind sie ohne Rücksicht auf die frühere Absetzung mit dem Teilwert zu bewerten (BFH v. 27.1.1994 – IV R 101/92, BStBl. II 1994, 638).

Auch bei der Einlage von gWG kann die Sofortabschreibung für gWG mit AHK bis 150 € oder wahlrechtsbezogen für gWG mit AHK von 150 € bis 410 € nach § 6 Abs. 2 und die Poolabschreibung für gWG mit AHK von 150 € bis 410 € nach Wahl und mit AHK von 410 € bis 1 000 € zwingend nach § 6 Abs. 2a in Anspruch genommen werden (s. auch BFH v. 19.1.1984 – IV R 224/80, BStBl. II 1984, 312, zu § 6 Abs. 2 aF).

► *Nicht abnutzbares Anlagevermögen:* Bei der Einlage eines nicht abnutzbaren WG des AV ist dieses mit dem Teilwert in das nach § 4 Abs. 3 Satz 5 vorgeschriebene Verzeichnis aufzunehmen. Der Vorgang ist erfolgsneutral, so dass die Notwendigkeit einer Kompensation entfällt. Im Fall der Entnahme eines nicht abnutzbaren WG ist der Gewinn um die Differenz zwischen Teilwert und in dem

Verzeichnis aufgezeichnetem Wert zu erhöhen. Ebenso sind die bestimmten in § 4 Abs. 3 Satz 4 genannten WG des UV zu behandeln (s.o. „Umlaufvermögen“).

► *Geld*: Anders als bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich führt die Einlage bzw. Entnahme von Geld nicht zu einer Gewinnkorrektur, weil die Entnahme von Geld nicht als BA und die Einlage von Geld nicht als BE anzusehen ist und somit ohnehin keine Auswirkung auf den nach § 4 Abs. 3 zu ermittelnden Gewinn hat (§ 4 Anm. 584 mwN).

► *Nutzungsentnahmen und -einlagen*: Nach dem Grundsatz, dass auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 außerbetriebliche Vorgänge durch die Berücksichtigung von Entnahmen bzw. Einlagen zu neutralisieren sind (vgl. § 4 Anm. 584–586), sind Nutzungsentnahmen und -einlagen ebenso wie bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (s. Anm. 103 f.) anzuerkennen (§ 4 Anm. 586).

► *Leistungsentnahmen und -einlagen*: Auch Leistungsentnahmen und -einlagen sind im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ebenso wie bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (s. Anm. 103 f.) zu berücksichtigen, da anderenfalls der Grundsatz, dass außerbetriebliche Vorgänge zu eliminieren sind (vgl. Anm. 101 und § 4 Anm. 586), verletzt würde (glA GUNSENHEIMER, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 14. Aufl. 2015, Rz. 405 und 602).

3. Bedeutung des Begriffs des Wirtschaftsguts für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen 108

Der Begriff des Wirtschaftsguts ist auch für die Gewinnermittlungen nach Durchschnittssätzen von Bedeutung.

Tonnagebesteuerung: Für die sog. Tonnagebesteuerung folgt dies aus § 5a Abs. 4 Satz 1, wonach im Jahr des Übergangs vom Bestandsvergleich zur Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr für jedes WG, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buch- und Teilwert in einem Verzeichnis festzuhalten ist. Ein solcher Unterschiedsbetrag ist nur für bilanzierbare WG festzustellen (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324). Der Begriff des Wirtschaftsguts findet sich ferner in § 5a Abs. 4 Satz 4 und Abs. 6.

Durchschnittssatzgewinnermittlung: Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte ist das WG jedenfalls im Bereich der Sondergewinne nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 von Bedeutung. Diese Gewinne werden nach § 13a Abs. 6 Satz 2 in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 ermittelt. Insoweit gelten daher die Ausführungen zu Anm. 105–107.

Beide Durchschnittssatzgewinnermittlungen sind ihrer Natur nach typisierende Bestandsvergleiche, die zwar ein aus einzelnen WG zusammengesetztes BV haben; stl. Auswirkungen zeigen sich aber erst bei Entnahme, Veräußerung, Betriebsaufgabe oder -veräußerung und beim Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsart (s. Anm. 64 ff.).

Einstweilen frei.

109–111

112 4. Bedeutung des Begriffs des Wirtschaftsguts im Rahmen der §§ 6, 7

Grundsatz: Gegenstand der Bewertung nach §§ 6 und 7 ist jeweils das einzelne WG (§ 6 Anm. 146; § 7 Anm. 79 ff. jeweils mwN; s. auch EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 10 [8/2013]).

Daher sind der Begriff des Wirtschaftsguts sowie die Abgrenzung selbständiger WG von Teilen eines WG auch für die Bewertung maßgeblich. Ebenso ist die Unterscheidung der verschiedenen Arten von WG für die Anwendung der §§ 6 und 7 von Bedeutung.

Wirtschaftsgut als Gegenstand der Bewertung: Nur WG unterliegen der Bewertung nach den §§ 6, 7 (§ 6 Anm. 146 und § 7 Anm. 79). Auf Bilanzpositionen, die nicht als WG zu qualifizieren sind, sind die Vorschriften hingegen nicht anwendbar. So werden insbes. RAP nicht nach §§ 6, 7 bewertet, sondern berechnet (§ 5 Anm. 2160 ff. und § 6 Anm. 146; s. auch EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 11 [7/2016]). Es ist daher für die Frage der Anwendbarkeit der §§ 6 und 7 stets erforderlich, bei jeder Bilanzposition zu prüfen, ob es sich um ein WG handelt oder nicht.

Alle Wirtschaftsgüter als Gegenstand der Bewertung: § 6 hält Regeln für die Bewertung aller Arten von WG einschließlich der sog. negativen WG (zum Begriff vgl. Anm. 118) vor. Da diese sich aber im Einzelnen unterscheiden (vgl. zB die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 für abnutzbare WG des AV einerseits und § 6 Abs. 1 Nr. 2 für nicht abnutzbare WG des AV sowie WG des UV andererseits), erübrigt sich eine Differenzierung der Arten von WG auch im Rahmen der Anwendung des § 6 nicht (zu den verschiedenen Arten von WG vgl. Anm. 124 ff.).

Einzelnes Wirtschaftsgut als Gegenstand der Bewertung: Wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung ist jeweils das einzelne WG und nicht eine Gesamtheit von WG zu bewerten (§ 6 Anm. 146; s. auch KULOSA in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 6 Rz. 7; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 11 [7/2016]).

Es ist daher für die Anwendung der §§ 6 und 7 jeweils zu prüfen, ob es sich bei einer Position um ein selbständiges WG, um verschiedene miteinander verbundene WG oder um einen Teil eines anderen WG handelt (zur Abgrenzung selbständiger WG von Teilen eines WG einerseits und mehreren WG andererseits vgl. Anm. 116).

113–115 Einstweilen frei.

116 II. Begriff des (einzelnen) Wirtschaftsguts

Der Begriff des Wirtschaftsguts im StRecht entspricht der Funktion nach dem Begriff des Vermögensgegenstands im Handelsrecht (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301). Gleichwohl decken sich die Begriffsbestimmungen nicht völlig. So erstreckt sich der Begriff des Wirtschaftsguts auch auf die Passivseite der Bilanz (zur Abgrenzung beider Begriffe, § 5 Anm. 555 mwN und zum Begriff des Vermögensgegenstands ausführl. HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, Bd. 2, 2013, § 246 HGB Rz. 17 ff.). Zusätzliche Probleme ergeben sich im Hinblick auf die Frage, was als selbständiges WG anzusehen ist.

Definition des Wirtschaftsguts: Der Begriff des Wirtschaftsguts findet sich mehrfach – auch als zusammengesetzter und auf den Grundsatz der Einzelbewertung hinweisender Begriff des „einzelnen Wirtschaftsguts“ – sowohl im

ESTg (zB §§ 5, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 3) als auch im BewG (zB §§ 2, 10 BewG), ohne gesetzlich definiert zu werden. Nach stRspr. und hM im Schrifttum sind WG Sachen und Rechte sowie tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, die dergestalt einer selbständigen Bewertung zugänglich sind, dass sie als Einzelheit greifbar sind, die einen mehrjährigen Nutzen für den Betrieb bedeuten und deren Erlangung der Stpfl. sich etwas hat kosten lassen (zB BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 [415]; BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, unter Rz. 43 ff. mwN betr. phasengleiche Aktivierung von „Dividendenforderungen“; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, betr. WG einer Windkraftanlage; s. auch § 5 Anm. 555 mwN zum Schrifttum). Im Unterschied zum handelsrechtl. Begriff des Vermögensgegenstands wird die selbständige Verkehrs- oder Verwertungsfähigkeit nicht gefordert; es genügt, dass die WG allein oder mit dem Betrieb verkehrsfähig sind.

Siehe etwa BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 (978), betr. Transferentschädigung eines Bundesligafußballers; BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; glA etwa HÜTTEMANN, DStR 1994, 490; HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 16; KANZLER in PRINZ/KANZLER, Hdb. Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 545 mwN; aA JANSEN, DStR 1992, 1785. Zu den Merkmalen des Wirtschaftsgutsbegriffs ausführl. § 5 Anm. 560 ff.

Wirtschaftsgut und Vermögensgegenstand: Handelsrechtlich sind nach §§ 246 Abs. 1, 252, 253 und 266 HGB Vermögensgegenstände und strechtl. nach §§ 4 Abs. 1, 5, 6 und 7 WG anzusetzen. Trotz unterschiedlicher Bezeichnung sind beide Begriffe weitgehend identisch (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 63). Allerdings erstreckt sich der Begriff des Wirtschaftsguts auch auf die Passivseite der Bilanz (zur Abgrenzung beider Begriffe, § 5 Anm. 555 mwN; zum Begriff des Vermögensgegenstands ausführl. HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, Bd. 2, 1. Aufl. 2013, § 246 HGB Rz. 17 ff.).

Selbständige Wirtschaftsgüter sind von Teilen eines WG einerseits und mehreren WG andererseits abzugrenzen:

► *Grundsatz:* In der StBil. werden jeweils einzelne WG angesetzt und bewertet. Es ist daher erforderlich, festzustellen, ob eine Position ein selbständiges WG oder ein unselbständiger Teil eines WG ist oder ob sie aus mehreren selbständigen WG besteht.

► *Eigenständige steuerrechtliche Betrachtung:* Dabei kann nicht stets auf zivilrechtl. Wertungen zurückgegriffen werden. So können wesentliche Bestandteile einer Sache iSd. §§ 93, 94 BGB strechtl. selbständige WG darstellen. Insbesondere Grund und Boden einerseits und aufstehendes Gebäude andererseits werden strechtl. als zwei selbständige WG angesehen. Demgegenüber werden mehrere miteinander verbundene Gegenstände uU strechtl. als ein einheitliches Ganzes und damit als ein einheitliches WG betrachtet.

► *Abgrenzung:* Maßgeblich für die Abgrenzung eines selbständigen WG von einem unselbständigen Teil eines anderen WG ist grds. die selbständige Bewertungsfähigkeit der Position. Ergänzend wird darauf abgestellt, ob die Hauptsache ohne die fragliche Position als unvollständig anzusehen ist, also ein negatives Gepräge hat. Dabei sind auch die Dauer und Festigkeit der Verbindung zwischen mehreren Gegenständen zu betrachten. Selbst ein mit einer Hauptsache fest verbundener Gegenstand wird jedoch als eigenständiges WG angesehen, wenn er in einem eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht.

117 **III. Abgrenzung des Wirtschaftsguts von anderen Bilanzposten**

Der Begriff des Wirtschaftsguts ist von anderen Bilanzposten zu unterscheiden, die keine WG sind. Dabei handelt es sich um aktive RAP, geleistete Anzahlungen und Bilanzierungshilfen (ausführl. dazu § 5 Anm. 570 ff. mwN).

Abgrenzung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten: Aktive RAP sind gem. § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Ausgaben, die vor dem Abschlussstichtag geleistet werden, aber Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (sog. transitorische RAP im engeren Sinne). Aktive RAP dienen der periodengerechten Gewinnermittlung, indem sie Aufwand in die Abrechnungsperiode verlagern, der er wirtschaftlich zugehört. Aktive RAP sind somit reine Verrechnungsposten und keine WG.

Abgrenzung von geleisteten Anzahlungen: Geleistete Anzahlungen sind Zahlungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts auf die noch ausstehenden Lieferungen oder Leistungen des anderen Vertragsteils. Ebenso wie aktive RAP dienen sie der periodengerechten Gewinnermittlung, indem sie die Gewinnauswirkung getätigter Ausgaben zunächst neutralisieren und sie erst später, nämlich in der Abrechnungsperiode, der sie wirtschaftlich zugehören, eintreten lassen. Es ist umstritten, ob geleistete Anzahlungen den Anspruch des Stpfl. auf die ausstehende Lieferung oder Leistung verkörpern und somit als WG anzusehen sind. Die Frage ist uE zu verneinen, so dass geleistete Anzahlungen ebenso wie aktive RAP als Verrechnungsposten anzusehen sind und eine Abgrenzung vom Begriff „Wirtschaftsgut“ folglich entbehrlich ist.

Abgrenzung von Bilanzierungshilfen: Bilanzierungshilfen sind handelsrechtl. Aktivierungswahlrechte für Ausgaben, die weder zur Aktivierung eines Vermögensgegenstands, eines aktiven RAP oder einer geleisteten Anzahlung berechtigen. Steuerlich sind sie nicht aktivierungsfähig; eine Abgrenzung zum Begriff „Wirtschaftsgut“ ist damit entbehrlich.

118 **IV. Negatives Wirtschaftsgut**

Während nach den handelsrechtl. GoB auf der Aktivseite der Bilanz Vermögensgegenstände und auf der Passivseite Schulden aufgenommen werden, geht man im StRecht häufig von positiven und negativen WG aus (s. nur BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 [613]: „Schulden sind hingegen im Grundsatz verkehrsfähige negative Wirtschaftsgüter“). Vorzugswürdig erscheint es uE demgegenüber, strechtl. die Aktiva als WG und die Passiva als Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen zu bezeichnen, weil der Begriff „Wirtschaftsgut“ regelmäßig ohne einen Zusatz für die Aktivseite der Bilanz verwendet wird.

119–123 Einstweilen frei.

V. Arten von Wirtschaftsgütern

124 **1. Anlagevermögen/Umlaufvermögen**

Zum AV gehören diejenigen Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Gegenstände, die dazu bestimmt sind, in einem einmaligen Akt veräußert oder verbraucht zu werden, sind demgegenüber dem

UV zuzurechnen (BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 [322]; BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960, betr. Baumbestand).

Maßgeblich für die Abgrenzung ist die vom Stpfl. getroffene Zweckbestimmung, die als von seinem Willen abhängige innere Tatsache allerdings anhand von objektiven Umständen nachvollziehbar sein muss (BFH v. 2.2.1990 – III R 165/85, BStBl. II 1990, 706 [707]; BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BFH/NV 2010, 518).

Von Bedeutung ist die Abgrenzung sowohl für den Ansatz dem Grunde nach (vgl. § 5 Abs. 2) als auch für die Bewertung (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 einerseits und Nr. 2 andererseits), sowie für die stl. Behandlung der AHK bei der Einnahmenüberschussrechnung (s. § 4 Anm. 628 ff.).

Zu den Begriffen des Anlagevermögens und Umlaufvermögens ausführl. § 5 Anm. 580 ff. und § 6 Anm. 151 ff.

2. Materielle/immaterielle Wirtschaftsgüter

125

Materielle WG sind körperliche Gegenstände, also Sachen iSd. § 90 BGB, sowie grundstücksgleiche Rechte. Immaterielle WG sind unkörperliche Güter mit Ausnahme von Finanzanlagen, Beteiligungen, Forderungen und Wertpapieren. Letztere werden häufig als eine besondere Gruppe von WG, sog. finanzielle WG, angesehen. Die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG richtet sich zunächst danach, ob sie körperlich, also greifbar, oder unkörperlich sind. Gelegentlich hilft diese Unterscheidung jedoch nicht weiter; letztlich ist dann – im Hinblick auf die Rechtsfolge von § 5 Abs. 2 – darauf abzustellen, ob eine Aktivierung der fraglichen Position oder der sofortige erfolgswirksame Abzug der Ausgabe angemessen erscheint.

Besondere Probleme wirft die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG in den Fällen auf, in denen ein immaterielles Gut an ein materielles Substrat gebunden ist, zB bei Büchern, Filmen, Tonträgern und Disketten. Nach hM soll sich die Abgrenzung in diesen Fällen danach richten, was als Schwerpunkt des Guts anzusehen ist.

Von maßgeblicher Bedeutung ist die Abgrenzung für den Ansatz dem Grunde nach (vgl. § 5 Abs. 2). Sie spielt aber auch im Rahmen der Bewertung eine Rolle. So kann die Sofortabschreibung für gWG nach § 6 Abs. 2 nicht für immaterielle WG in Anspruch genommen werden. Auch die degressive AfA und die Sonderabschreibung nach § 7f sind nur bei materiellen WG möglich.

Zu den Begriffen der materiellen und immateriellen WG und ihrer Abgrenzung voneinander s. § 5 Anm. 585 ff.

3. Abnutzbare/nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter

126

Abnutzbare WG sind solche, die im Laufe der Zeit typischerweise einen wirtschaftlichen oder technischen Wertverzehr erfahren. Technischer Wertverzehr ist dabei als Verschleiß, wirtschaftlicher Wertverzehr als Beschränkung der Nutzbarkeit aus wirtschaftlichen Gründen anzusehen (BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50 [51 f.]). Nicht abnutzbare WG sind solche, die weder wirtschaftlichem noch technischem Wertverzehr unterliegen.

Die Abgrenzung zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren WG richtet sich nach den tatsächlichen Umständen (BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87,

Vor §§ 4–7 Anm. 126–127 G. Wirtschaftsgut und Gewinnermittlung

BStBl. II 1990, 50). Zu den abnutzbaren WG gehören danach praktisch alle materiellen WG mit Ausnahme von Grundstücken. Nicht abnutzbar (zum Begriff vgl. Anm. 126) sind Grundstücke, die sog. finanziellen WG und das vom Grund und Boden getrennt zu bewertende stehende Holz (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960).

Bei immateriellen WG kommt technischer Wertverzehr nicht in Betracht, wohl aber wirtschaftlicher Wertverzehr. Ob dieser zu erwarten ist, ist jeweils im Einzelfall festzustellen. Für den Geschäfts- oder Firmenwert wird in § 7 Abs. 1 Satz 3 eine Nutzungsdauer von 15 Jahren fingiert.

Die Abgrenzung ist von Bedeutung für die Bewertung, da AfA nur bei abnutzbaren WG vorzunehmen sind. Auch die Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2, die Sammelabschreibung nach § 6 Abs. 2a sowie die Sonderabschreibung nach § 7f kann nur für abnutzbare WG in Anspruch genommen werden. Schließlich ist die Unterscheidung für die stl. Behandlung der AHK bei der Einnahmenüberschussrechnung von Bedeutung (s. § 4 Anm. 619 f., 628 ff.).

Zur Abgrenzung der abnutzbaren von den nicht abnutzbaren WG s. § 5 Anm. 589 ff.

127 4. Bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter

Die Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG ist auf materielle WG beschränkt. Immaterielle WG werden weder als bewegliche noch als unbewegliche WG angesehen. Bewegliche WG sind alle Sachen iSd. § 90 BGB mit Ausnahme von Grundstücken und Gebäuden sowie Betriebsvorrichtungen iSd. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG. Alle anderen materiellen WG zählen zu den unbeweglichen WG.

Die Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG richtet sich unter Rückgriff auf die zivilrechtl. Regelungen über Grundstücke, Gebäude sowie deren wesentliche Bestandteile und Scheinbestandteile nach dem Bewertungsrecht (BFH v. 25.4.1996 – III R 47/93, BStBl. II 1996, 613 [614]).

Die Abgrenzung ist von Bedeutung für die anzuwendende AfA-Methode. Degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 sowie leistungsabhängige AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 sind nur bei beweglichen WG zulässig, während unbewegliche, abnutzbare WG stets linear abzuschreiben sind. Für Gebäude bestehen allerdings in § 7 Abs. 4 und 5 eigenständige Regelungen über die Vornahme der AfA.

Zur Abgrenzung der beweglichen von den unbeweglichen WG s. § 5 Anm. 593 ff.