

# Bilanzbuchhalter-Kompaktkurs Band 3: Steuerrecht und betriebliche Steuerlehre

Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Abgabenordnung, Gewerbesteuer, Internationales Steuerrecht, Lohnsteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Umwandlungssteuerrecht

von

Raymond Halaczinsky, Lukas Hendricks

Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, MBA (International Taxation) ist nach mehrjähriger praktischer Berufserfahrung in der Finanzverwaltung und in der Steuerabteilung eines DAX-Konzerns seit 2010 Steuerberater in eigener Praxis in Bonn und seit 2001 in der Erwachsenenbildung für zahlreiche Bildungseinrichtungen (u.a. Akademie Steuern und Wirtschaft GmbH, Schermbeck, IFU Institut für Unternehmensführung, Bonn, Sommerhoff AG Managementinstitut, Essen, Wrenger & Partner Studiengesellschaft, Nordkirchen, IWS Institut, Mosbach, Dr. Bannas, Köln) mit Schwerpunkt fachliche Fortbildungen im Ertragssteuer-/Bilanzsteuer- und Umsatzsteuerrecht sowie der Prüfungsvorbereitung für angehende Steuer-berater, Steuerfachwirte und Bilanzbuchhalter tätig. Er ist Vorsitzender eines Prüfungsausschusses für Wirtschaftsfachwirte (IHK) und Mitglied des Prüfungsausschusses für Bilanzbuchhalter (IHK) bei der IHK Bonn sowie Autor und Mitautor mehrerer Fachbücher zu den Themen Buchführung, Bilanzierung und Jahresabschluss. Der Autor hat in den letzten Jahren weit über hundert Vorträge zum neuen BilMoG gehalten.

[Bilanzbuchhalter-Kompaktkurs Band 3: Steuerrecht und betriebliche Steuerlehre – Halaczinsky / Hendricks](#)

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](http://beck-shop.de) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Steuerrecht: Allgemeines](#)



Verlag C.H. Beck München 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:

[www.beck.de](http://www.beck.de)

ISBN 978 3 406 65763 4

Ermittlung der Einkünfte im Falle der Gewinneinkunftsarten in den §§ 4–7 EStG zu finden sind, regeln im Falle der Überschusseinkunftsarten die §§ 8, 9 und 9 a EStG die Ermittlung der Einkünfte.

Welche Einkünfte unter die sieben Einkunftsarten einzuordnen sind, bestimmt sich nach den Vorschriften der §§ 13–24 EStG, auf die noch näher später eingegangen wird.

### 2. Vorrang der Einkunftsarten

Die ersten drei Einkunftsarten, also die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit, haben den **Vorrang** vor den übrigen Einkunftsarten. Einkünfte nämlich, die ihrer Natur nach solche aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 EStG sind, werden den ersten drei Einkunftsarten zugeordnet, sofern sie im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, des Gewerbebetriebs oder der selbstständigen Arbeit anfallen (**Subsidiaritätsklauseln**, vgl. § 20 Abs. 8 EStG, § 21 Abs. 3 EStG, § 22 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 bzw. Nr. 3 Satz 1 EStG).

#### Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger ist Eigentümer eines Mehrfamilienhauses; er erzielt aus der Vermietung der Wohnungen Einnahmen. Der Steuerpflichtige bezieht also Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die durch Gegenüberstellung der Einnahmen und der Werbungskosten zu ermitteln sind.

Gehört hingegen das Mehrfamilienhaus zum Betriebsvermögen, beispielsweise zum Vermögen seines Gewerbebetriebs, so sind die Mieteinnahmen und die damit zusammenhängenden Ausgaben Bestandteil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Ermittlung dieser Einkünfte, also des Gewinns, erfolgt nach den Vorschriften der §§ 4–7 EStG.

Die Aufzählung der einzelnen Einkunftsarten in § 2 Abs. 1 EStG ist **erschöpfend**. Was nicht unter eine der sieben Einkunftsarten fällt, unterliegt nicht der Einkommensteuer. Es ist auch keineswegs so, dass alles, was nicht unter eine der ersten sechs Einkunftsarten eingeordnet werden kann, zu den sonstigen Einkünften rechnet. Vielmehr enthält § 22 EStG nur ganz bestimmte Einkünfte, die dort *abschließend* aufgeführt sind.

## II. Umfang der Gewinneinkunftsarten

Zu den Gewinneinkunftsarten gehören die Einkünfte aus:

43

- Land- Forstwirtschaft, § 13 EStG
- Gewerbebetrieb, § 15 EStG
- Selbständiger Arbeit, § 18 EStG

### III. Umfang der Überschusseinkunftsarten

44 Zu den Gewinneinkunftsarten gehören die Einkünfte aus:

- Nichtselbständiger Arbeit, § 19 EStG
- Kapitalvermögen, § 20 EStG
- Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG
- Sonstige Einkünfte, §§ 22 und 23 EStG

45–49 *frei*

### IV. Subsidiaritätsprinzip

50 Wenn und soweit im Betriebsvermögen einer Gewinneinkunftsart Kapital- oder Mieterträge erzielt werden, geht die Zurechnung bei der Gewinneinkunftsart der Erfassung als eigener Einkunftsart aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung vor.

Zu den **Betriebseinnahmen** i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG zählen so zB. auch:

- **Guthabenzinsen** betrieblicher Konten nach dem Subsidiaritätsprinzip gem. § 20 Abs. 8 EStG
- Einnahmen aus der **Vermietung betrieblicher Grundstücke** nach dem Subsidiaritätsprinzip gem. § 21 Abs. 3 EStG

#### Beispiel:

Ein Metzgermeister erhält von seiner Bank auf dem betrieblichen Girokonto 12,85 Guthabenzinsen gutgeschrieben. Es handelt sich um gewerbliche Einkünfte des Metzgereibetriebes gem. § 15 EStG und nicht um Kapitaleinkünfte des Metzgers gem. § 20 EStG.

### C. Schema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

51 Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer ist das **zu versteuernde Einkommen**, das – ausgehend von den Einkünften – durch Abzug bestimmter Beträge in *bestimmter* Reihenfolge zu ermitteln ist. Zwischenergebnisse haben eigenständige Bedeutung und finden sich unter ihrer Bezeichnung verstreut im EStG wieder.

52 Die beim jeweiligen Rechenschritt abzuziehenden bzw. hinzuzurechnenden Beträge lassen sich R 2 Abs. 1 EStR entnehmen. Es ergibt sich folgendes auf die wesentlichen Punkte reduziertes Schema:

- Einkünfte aus Land – Forstwirtschaft (§§ 13–14 a EStG)
  - + Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15–17 EStG)
  - + Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG)
  - + Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§§ 19–19 a EStG)
  - + Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)
  - + Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)
  - + sonstige Einkünfte (§§ 22–23 EStG)
- 
- = Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG)

- Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG)
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24 b EStG)
- Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)

---

- = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)
- Verlustabzug (§ 10 d EStG)
- Sonderausgaben (§§ 10–10 c EStG)
- außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33 b EStG)
- Steuerbegünstigung für bestimmte zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude sowie für schutzwürdige Kulturgüter (§§ 10 f und 10 g EStG)

---

- = Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
- Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)
- Härteausgleich (§ 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV)

---

- = zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)

Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 (und seit 2012 auch nicht mehr für andere steuerliche Bemessungsgrundlagen wie zB. die zumutbare Eigenbelastung zu berücksichtigen) sind die durch die **Abgeltungssteuer** abgegoltenen privaten **Einkünfte aus Kapitalvermögen** gem. § 2 Abs. 5 b EStG grds. nicht mehr einzubeziehen.

## D. Steuerlicher Gewinnbegriff

### I. Ermittlung der Gewinneinkünfte

Wie die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten zu ermitteln sind, bestimmen im Wesentlichen die Vorschriften der §§ 4–12 EStG. Es geht darin also um die **Methoden** zur Ermittlung der Einkünfte. In den §§ 13–24 EStG dagegen sind die Bestimmungen zu finden, die regeln, *welche Tatbestände* unter die sieben Einkunftsarten fallen; die Fragestellung lautet hier: *Was* sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb usw. usw. Zwar beinhalten die §§ 13–24 EStG vereinzelt ebenfalls Bestimmungen über die Art der Einkunftsermittlung (vgl. z.B. § 13 a EStG). Es sind dies jedoch nur wenige spezielle Tatbestände, bei denen der Gesetzgeber die Art der Ermittlung der Einkünfte besonders geregelt hat.

### II. Betriebsvermögensvergleich

Wie § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zeigt, geht der Gesetzgeber von einer **Gewinnermittlung** durch *Bilanzierung* aus. Er definiert in dieser Vorschrift den Gewinn als den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Unter Betriebsvermögen in diesem Sinne versteht das EStG das *Reinbetriebsvermögen*, also die Differenz zwischen Aktiva und Passiva, oder – wie man gemeinhin sagt – das (Eigen-)**Kapital**. Der Vergleich der Größe „Betriebsvermögen“ (= Eigenkapital) am Anfang und Schluss eines

Geschäftsjahres sagt aus, wie hoch die Betriebsvermögensänderung ausgefallen ist. Um die privaten Einflüsse auf die Höhe des Betriebsvermögens zu neutralisieren, werden Entnahmen (= Betriebsvermögensminderung aus privatem Grund) hinzugerechnet und Einlagen (= Betriebsvermögensmehrungen aus privatem Grund) abgerechnet. Diese Art der Gewinnermittlung wird als **Betriebsvermögensvergleich** bezeichnet. Das EStG unterscheidet hierbei den **Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG** und den **Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG**. Im Gegensatz zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG sind beim Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG die *handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften* zu beachten, soweit steuerrechtlichen Vorschriften (etwa § 5 Abs. 6 EStG, der sog. Bewertungsvorbehalt) dem nicht entgegen stehen. Der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG findet Anwendung bei gesetzlich verpflichtet oder freiwillig buchführenden Land- und Forstwirten (§ 13 EStG) und bei freiwillig buchführenden selbstständig Tätigen (§ 18 EStG). Gesetzlich verpflichtet oder freiwillig buchführende Gewerbetreibende (§ 15 EStG) ermitteln ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 EStG.

**Beispiel 1:**

Aktiva	Bilanz zum 31.12.01		Passiva
	€		€
Vermögen	200 000	Schulden	80 000
		Reinvermögen (= Kapital)	120 000
	<u>200 000</u>		<u>200 000</u>
Aktiva	Bilanz zum 31.12.02		Passiva
	€		€
Vermögen	190 000	Schulden	40 000
		Reinvermögen (= Kapital)	150 000
	<u>190 000</u>		<u>190 000</u>

Zwar hat sich das Vermögen des Betriebes (Aktivseite der Bilanz) um 10 000 € verringert, da sich aber gleichzeitig auch die Schulden (Passivseite der Bilanz) vermindert haben, und zwar um 40 000 €, ergibt sich per Saldo ein Gewinn von 30 000 € im Jahr 02. Dieses Ergebnis ergibt sich auch durch unmittelbaren Vergleich des Reinvermögens (Kapitals) am 31.12.02 mit dem Reinvermögen (Kapital) am 31.12.01, weil das Reinvermögen/Kapital nichts anderes ist als die Differenz zwischen Vermögen und Schulden am jeweiligen Bilanzstichtag.

**Beispiel 2:**

Wie Beispiel 1, jedoch hat der Steuerpflichtige im Jahr 02 10 000 € der betrieblichen Kasse entnommen.

Aktiva	Bilanz zum 31.12.01		Passiva
	€		€
Vermögen	200 000	Schulden	80 000
		Reinvermögen (= Kapital)	120 000
	<u>200 000</u>		<u>200 000</u>
Aktiva	Bilanz zum 31.12.02		Passiva
	€		€
Vermögen	180 000	Schulden	40 000
		Reinvermögen (= Kapital)	140 000
	<u>180 000</u>		<u>180 000</u>

Das Vermögen in der Bilanz zum 31.12.02 ist um 10 000 € niedriger als das in Beispiel 1, dementsprechend auch das Kapital. Gegenüber dem 3.12.01 ergibt sich eine Betriebsvermögensmehrung von 20 000 €. Hierzu sind gem. § 4 Abs. 1 EStG zur Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich die Entnahmen von 10 000 € hinzu zu zählen, wodurch sich ein Gewinn von 30 000 € ergibt. An diesem Beispiel ist zu erkennen, dass Betriebsvermögensänderungen (hier: Minderung) aus privatem Anlass keine Auswirkung auf den zu versteuernden Gewinn hat.

Um den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln zu können, muss man die Zusammensetzung von Vermögen und Schulden des betreffenden Unternehmens kennen und zudem die Werte, die dem Vermögen und den Schulden beizulegen sind. Gäbe es hierfür keine festen gesetzlichen Regeln, könnte der Gewinn des Unternehmens beliebig manipuliert werden. Die Frage, was zum **Betriebsvermögen** (Vermögen und Schulden des Unternehmens) zählt, beantwortet das Gesetz nicht. Für die *Zuordnung* bestimmter Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirts, Gewerbetreibenden oder selbstständig Tätigen sind die tatsächlichen Verhältnisse ausschlaggebend; grundsätzliche Ausführungen hierzu enthält R 4.2 EStR, die auch Zweifels- und Abgrenzungsfragen klärt. 55

Was die **Bewertung** (= Wert eines Wirtschaftsguts in Geld ausdrücken) des Vermögens und der Schulden eines Unternehmens für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung betrifft, so finden sich in § 6 EStG Regeln, die allerdings bei Gewerbetreibenden mit den *Bewertungsvorschriften des Handelsrechts* konkurrieren. Während die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts stark vom Vorsichtsprinzip beeinflusst werden und sich damit ein eher geringerer Gewinn ergibt, ist dies bei § 6 EStG im Steuerrecht eher umgekehrt. Bei der Bewertung ist von einer Einzelbewertung jedes Wirtschaftsgutes auszugehen, gleichgültig ob dies ein positives Wirtschaftsgut (Vermögensgegenstände, z.B. Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Vorräte, Forderungen) oder ein negatives Wirtschaftsgut (Schulden wie z.B. Bankverbindlichkeiten, Lieferantenverbindlichkeiten, Wechselverbindlichkeiten) ist. § 6 EStG kennt im Wesentlichen drei Maßstäbe für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, nämlich 56

- die Anschaffungskosten,
- die Herstellungskosten,
- den **Teilwert** (das ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wenn er den Betrieb fortführen würde; der Teilwert ist also ein fiktiver Wert und abzugrenzen vom gemeinen Wert, dem Einzelveräußerungspreis).

Ist ein Wirtschaftsgut des *Anlagevermögens* zu bewerten, das der Abnutzung unterliegt, so sind von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten **Absetzungen für Abnutzung** nach Maßgabe des § 7 EStG vorzunehmen. Durch diese Absetzungen für Abnutzung soll der technische oder wirtschaftliche Wertverzehr der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens berücksichtigt werden (in der Betriebswirtschaftslehre und im Handelsrecht spricht man demgegenüber vom Begriff der *Abschreibungen*). § 7 EStG hält hierfür einige Methoden bereit: Zu nennen wären die linearen Absetzungen, 57

die früher noch mögliche degressive Absetzungen (bei Anschaffung bis zum 31.12.2010), die Absetzungen nach Maßgabe der Leistung und unterschiedliche Absetzungsmethoden und -möglichkeiten bei Gebäuden.

- 58 § 6 EStG regelt neben der Bewertung des Anlagevermögens, des Umlaufvermögens, der Verbindlichkeiten, der Rückstellungen auch die **Bewertung der (Privat-)Entnahmen und (Privat-)Einlagen**. Im Grundsatz sind diese mit dem Teilwert anzusetzen. Ebenfalls mit dem Teilwert sind Wirtschaftsgüter und Schulden bei *Betriebseröffnung* anzusetzen. Dies gilt auch bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs, wobei jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind. Liegen die Teilwerte über den Anschaffungskosten/Herstellungskosten, sind die erworbenen Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten/Herstellungskosten und der gezahlte Mehrbetrag als Geschäftswert zu aktivieren.
- 59 Von besonderer Bedeutung für die Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung sind die Bestimmungen in § 4 Abs. 4–8 EStG über den Abzug von **Betriebsausgaben**. Nicht alle betrieblich veranlassten Ausgaben dürfen nämlich gewinnmindernd berücksichtigt werden. Einschränkungen oder Besonderheiten sind beispielsweise zu beachten bei Geschenken, Bewirtungskosten, Gästehäusern, Mehraufwendungen für Verpflegung, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte u. a. m.
- 60 In den §§ 4 b, 4 c und 4 d EStG sind besondere Bestimmungen für die verschiedenen Formen der **betrieblichen Altersversorgung** zu finden. In diesem Zusammenhang wäre auch § 6 a EStG zu nennen, der sich mit *Pensionsrückstellungen* befasst. Zudem sei noch auf die §§ 6 b, 6 c EStG verwiesen, die Gewinnverlagerungsmöglichkeiten in bestimmten Fällen beinhalten.

61–69 *frei*

## E. Einnahmeüberschufrechnung

- 70 Steuerpflichtige, die weder gesetzlich zur Buchführung verpflichtet sind noch freiwillig Bücher führen, können ihren Gewinn durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG/**4–3-Rechnung**/Einnahme-Überschuss-Rechnung) ermitteln. Diese ist dem Grunde nach eine **vereinfachte Methode der Gewinnermittlung**. Möglich ist diese für selbstständig Tätige (§ 18 EStG), für Land- und Forstwirte (§ 13 EStG) die nicht die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13 a EStG erfüllen (oder auf Antrag diese Gewinnermittlung nicht durchführen möchten) und nicht die Grenzen in § 141 AO überschreiten und für Gewerbetreibende (§ 15 EStG), die nach § 140 AO i. V. m. Handelsrecht nicht zur Buchführung verpflichtet und nicht die Grenzen des § 141 AO überschreiten.

Die Einnahme-Überschuss-Rechnung ist per amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln.

Zu den **Betriebseinnahmen** i. S. d. § 4 Abs. 4 EStG i. U. i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG zählen vor allem:

- zugeflossene **Einnahmen aus Lieferungen und Leistungen**, etwa aus Warenverkäufen, Dienstleistungen oder Provisionseinnahmen
- Erlöse aus **Hilfsgeschäften**, z.B. Verkauf von Anlagevermögen
- **Guthabenzinsen** betrieblicher Konten nach dem Subsidiaritätsprinzip gem. § 20 Abs. 8 EStG
- Einnahmen aus der **Vermietung betrieblicher Grundstücke** nach dem Subsidiaritätsprinzip gem. § 21 Abs. 3 EStG
- von Kunden vereinnahmte Umsatzsteuer
- vom Finanzamt zurück erstattete Umsatzsteuer/Vorsteuer
- **Wert der Privatentnahmen** als so genannte fiktive Betriebseinnahmen, z.B. durch private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge oder Warenentnahmen.

Für die zeitliche Erfassung der Betriebseinnahmen gilt das **Zuflussprinzip** des § 11 Abs. 1 EStG.

Die Definition der **Betriebsausgaben** enthält § 4 Abs. 4 EStG. Zu den 71 Betriebsausgaben zählen vor allem:

- **Laufende betriebliche Kosten**, z.B. Löhne, Geschäftsmiete, Bürokosten, betrieblich veranlasste Versicherungen oder Wareneinkauf
- Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens im Wege der **AfA**, z.B. Betriebs- und Geschäftsausstattung, Fabrikations- bzw. Bürogebäude, Fuhrpark
- **Zahlung betrieblicher Steuern**, z.B. Kfz-Steuer für betrieblichen Fuhrpark Die Gewerbesteuer ist ab dem Veranlagungszeitraum 2008 gem. § 4 Abs. 5 b EStG steuerrechtlich keine Betriebsausgabe mehr.
- betrieblich veranlasste **Schuldzinsen**
- an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer
- die an Vorunternehmer entrichtete und nach § 15 UStG **abzugsfähige Vorsteuer**.

Für die zeitliche Erfassung der Betriebsausgaben gilt das **Abflussprinzip** des § 11 Abs. 2 EStG (vgl. Rn. 73 ff.). Eine **Ausnahme** gilt für die Anschaffungskosten für **Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**, die im Wege der AfA gem. § 7 EStG auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen sind.

Eine Besonderheit gilt für die Anschaffungskosten **nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter** (z.B. Grund und Boden), sowie die Anschaffungs- und Herstellungskosten für **bestimmtes Umlaufvermögen** (Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte, Grund und Boden sowie Gebäude). Gem. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG sind die Anschaffungskosten nicht im Zeitpunkt ihrer Zahlung sondern erst im Zeitpunkt des Zuflusses eines Veräußerungserlöses oder im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Zur besseren Nachverfolgung sind Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens 72 (sowohl nicht abnutzbares als auch abnutzbares) und die vorbezeichneten Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens in ein **Anlageverzeichnis** aufzunehmen.

Der wesentliche Unterschied zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten ist die zeitliche Erfassung von Einnahmen und Betriebsausgaben. Bei der Einnahmeüberschufrechnung gilt wie auch bei den Überschufeinkünften das Zufluß-/Abflußprinzip des § 11 EStG.



Die **zeitliche Zuordnung** von Einnahmen und Ausgaben zu den einzelnen Kalenderjahren (= Veranlagungszeiträumen) richtet sich nach § 11 EStG. Diese Vorschrift stellt auf den *Zufluss* bzw. *Abfluss* ab. Danach sind Einnahmen innerhalb *des* Kalenderjahrs bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind; Ausgaben sind für *das* Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Es spielt folglich keine Rolle, *für* welchen Zeitraum der Steuerpflichtige eine Zahlung empfangen hat bzw. eine Zahlung geleistet hat. Entscheidend ist allein das Datum des Zuflusses bzw. des Abflusses.

**Beispiel:**

Ein Arbeitnehmer kauft am 29.12. eines Jahres ein Fachbuch auf Rechnung, welches er erst am 5.1. des folgenden Jahres durch Überweisung bezahlt.

Das Fachbuch kann gem. § 11 EStG erst im folgenden Jahr als Werbungskosten zu den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit berücksichtigt werden.

- 73 Das **Zu- und Abflussprinzip** des § 11 EStG vereinfacht die Besteuerung, da es nur auf die *tatsächliche Vereinnahmung* oder *Verausgabung* abstellt. Es gilt grundsätzlich im Bereich der Überschusseinkünfte, bei den Sonderausgaben und bei den außergewöhnlichen Belastungen, ferner bei der vereinfachten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.

Keine Bedeutung hat es dagegen für die Gewinnermittlung durch **Betriebsvermögensvergleich** (Bestandsvergleich) i.S.d. §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG, da die dortige Gewinnermittlung auf das Betriebsvermögen am Ende des laufenden Jahres und des Vorjahres abhebt, also den *Vermögenszuwachs* (bzw. dessen Abnahme) erfasst.

Das Zuflussprinzip gilt ebenfalls **nicht bei laufendem Arbeitslohn**. Nach § 11 Abs. 1 Satz 4 i. V.m. § 38 a Abs. 1 Satz 2 EStG gilt laufender Arbeitslohn als in *dem* Kalenderjahr bezogen, in dem der *Lohnzahlungszeitraum* bzw. *Lohnabrechnungszeitraum* endet. Rechnet der Arbeitgeber beispielsweise den Lohn jeweils vom 15. des Monats bis zum 15. des Folgemonats ab, so gilt der Lohn für den Zeitraum 15.12.01 bis 15.1.02 als im Kalenderjahr 02 bezogen.

- 74 Abweichend von dem dargestellten Zu- und Abflussprinzip bestimmt § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG: **Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen**, die dem Steuerpflichtigen *kurze Zeit vor Beginn* oder *kurze Zeit nach Beendigung* des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen in diesem Sinne sind Einnahmen, die zu bestimmten Fälligkeitszeitpunkten in etwa gleicher Höhe wiederkehren, z.B. Mieten, Zinsen (jedoch nicht Sparzinsen; diese gelten als zugeflossen in dem Jahr, zu dem sie wirtschaftlich gehören, auch wenn sie erst später im Sparbuch eingetragen werden) u. Ä. m. Als kurze Zeit i.S.d. § 11 EStG ist nach der Rechtsprechung des BFH in der Regel ein Zeitraum von zehn Tagen anzusehen.

**Beispiele:**

1. Die Miete für den Monat Dezember 01 geht am 5. Januar 02 ein.

Die Miete rechnet zu den Einnahmen des Jahres 01, da es sich um eine regelmäßig wiederkehrende Einnahme kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehört, handelt.