

VORLESUNGSUNTERLAGEN BETRIEBLICHE STEUERLEHRE TEIL III: GEWINNERMITTLUNGSMETHODEN

INHALT:

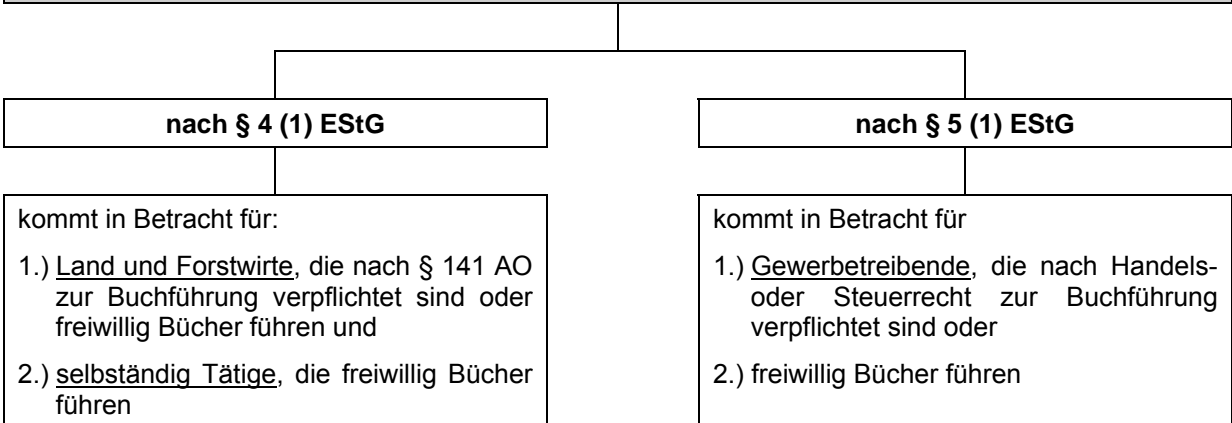
- 1. Betriebsvermögensvergleich, § 4 (1) und § 5 (1)**
 - 1.1. Schaubild: Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich
 - 1.2. Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 (1)
 - 1.3. Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 (1)
- 2. Einnahme-Überschussrechnung, § 4 (3)**
 - 2.1. Betriebseinnahmen können sein:
 - 2.2. Keine Betriebseinnahmen sind:
 - 2.3. Betriebsausgaben können sein:
 - 2.4. Keine Betriebsausgaben sind:
- 3. Umfang des Betriebsvermögens**
 - 3.1. notwendiges Betriebsvermögen
 - 3.2. notwendiges Privatvermögen
 - 3.3. gewillkürtes Betriebsvermögen
 - 3.4. Übersicht: Umfang des Vermögens
 - 3.5. Nutzung von Gebäuden
 - 3.6. Besonderheit: private Pkw-Nutzung
- 4. Absetzung für Abnutzung (AfA), § 7**
 - 4.1. AfA bei abnutzbaren WG des Anlagevermögens
 - 4.2. AfA bei immateriellen WG
 - 4.3. AfA bei Gebäuden, § 7 (4) ff
 - 4.4. Anschaffungskosten
 - 4.5. geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG), § 6 (2)
 - 4.6. Sammelposten, § 6 (2a)
- 5. Investitionsabzugsbetrag, § 7g**
 - 5.1. Voraussetzungen § 7g (1)
 - 5.2. Nachweis
 - 5.3. Folge bei planmäßiger Durchführung der Investition, § 7 (2)
 - 5.4. Sonderabschreibung, § 7 (5) und (6)
 - 5.5. Folge bei nicht planmäßiger Durchführung der Investition, § 7 (3)
- 6. Übungsaufgaben**
- 7. BMF-Schreiben vom 10.11.2008 zu § 11 und USt-Voranmeldungen**
- 8. Zusätzliche Wiederholungsfragen ohne Lösung**
- 9. Lösungshinweis zu den zusätzlichen Wiederholungsfragen**

1. Betriebsvermögensvergleich, §§ 4 (1) und 5 (1)

- Gewinn** ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen (BV) am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, § 4 (1) S. 1.
- Entnahmen** („Privatentnahme“ = PE) sind alle WG (z.B. Bargeld, Waren), die der Stpfl. dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke entnommen hat, § 4 Abs. 1 S. 1.
- Einlagen** („Neueinlagen“ = NE) sind alle Wirtschaftsgüter (z.B. Bargeld), die der Stpfl. dem Betrieb aus seinem Privatvermögen zugeführt hat, § 4 Abs. 1 S. 7.

Betriebsvermögen am Ende des Geschäftsjahres
- Betriebsvermögen am Anfang des Geschäftsjahres
= Kapitalmehrung oder –minderung
+ Privatentnahmen
- Privateinlagen
= Gewinn / Verlust

1.1. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich



1.2. Betriebsvermögensvergleich nach § 4 (1)

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 (1) sind **nur die einkommensteuerlichen (§§ 6 und 7)**, nicht die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften zu beachten.

Bsp.: ein Landwirt, dessen Umsatz die Grenze des § 141 AO übersteigt, hat im laufenden WJ Vorräte in Höhe von 8.000 € angeschafft. Am Bilanzstichtag beträgt der Marktpreis (Teilwert) lediglich 6.000 €. Es handelt sich voraussichtlich um eine dauernde Wertminderung.

→ Der Landwirt hat ein **Wahlrecht**: Gem. § 6 (1) Nr. 2 kann er die Vorräte entweder mit den AK von 8.000 € oder mit dem niedrigeren Teilwert von 6.000 € bilanzieren.

1.3. Betriebsvermögensvergleich nach § 5 (1)

Gewerbetreibende sind buchführungspflichtig, wenn sie Kaufleute sind oder wenn eine der in § 141 AO genannten Grenzen überschritten ist.

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 (1) sind nicht nur die einkommensteuerrechtlichen, sondern **auch die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften** zu beachten. Daher spricht man in diesem Zusammenhang auch vom **Grundsatz der Maßgeblichkeit** der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

So muss ein Gewerbetreibender, der seinen Gewinn nach § 5 (1) ermittelt, z.B. das handelsrechtliche **Niederstwertprinzip** beachten. Nach diesem Prinzip müssen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens bei einer dauernden Wertminderung mit dem niedrigeren Börsen- oder Marktpreis angesetzt werden¹ (§ 253 Abs. 3 HGB, R 6.8

Bsp.: ein Gewerbetreibender hat im laufenden WJ Waren in Höhe von 8.000 € angeschafft. Am Bilanzstichtag beträgt der Marktpreis (Teilwert) lediglich 6.000 €. Es handelt sich voraussichtlich um eine dauernde Wertminderung.

→ Er muss die Waren mit dem niedrigeren Teilwert von 6.000 € bilanzieren (kein Wahlrecht).

¹ § 253 Abs. 3 HGB; R 6.8 Abs. 1 S. 3 EStR.

2. Einnahme-Überschussrechnung, § 4 (3)

Betriebseinnahmen	Zuflussprinzip § 11 (1)
- Betriebsausgaben	Abflussprinzip § 11 (2) [außer bei abnutzbaren WG des AV → AfA]
= Gewinn	

2.1. Betriebseinnahmen können sein:

- Einnahmen aus dem Verkauf von Waren (inkl. der eingenommenen USt)
- vom Finanzamt erstattete USt
- Einnahmen aus dem Verkauf von WG des Anlagevermögens
(bei abnutzbaren WG: BE i.H.d. Verkaufserlöses, BA i.H.d. Restbuchwertes;
bei nicht abnutzbaren WG: Im Zeitpunkt des Kaufes keine BA. Im Zeitpunkt des Verkaufes: Erlös in voller Höhe BE, damalige AK nun BA, vgl. § 4 (3) S. 4.
- Entnahme von Waren für private Zwecke: Da die AK der Waren im Zeitpunkt der Anschaffung BA waren, ist die Entnahme der Waren eine BE. Bewertung mit dem Teilwert der Ware, § 6 (1) Nr. 4.

2.2. Keine Betriebseinnahmen sind:

- Geldbeträge, die dem Stpfl. aufgrund einer Darlehensaufnahme zufließen
- Geldeinlagen
- Im Geschäftsleben übliche Aufmerksamkeiten, z.B. Blumen, CD, Kinogutschein (Freigrenze 40 €)
- durchlaufende Posten, z.B. Geldbeträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt werden (USt ist KEIN durchlaufender Posten).

2.3. Betriebsausgaben können sein:

- Ausgaben für die Anschaffung von Waren (einschließlich der gezahlten Vorsteuer)
- An das Finanzamt abgeführte USt, vgl. hierzu auch das als Anlage beigefügte BMF-Schreiben
- Schuldzinsen für ein betriebliches Darlehen (und Damnum/Disagio bei Aufnahme)
- AfA-Beträge für WG des abnutzbaren Anlagevermögens
- AK von GWG (§ 6 (2): GWG = bis AK von 150 € netto, d.h. ohne in den AK enthaltener USt)
- gezahlte Vorschüsse für WG des Umlaufvermögens (nicht bei abnutzbaren WG des Anlagevermögens)

2.4. Keine Betriebsausgaben sind:

- Ausgaben für die Gewerbesteuer, seit 2008 keine BA gem. § 4 (5b)
- uneinbringliche Forderungen
- Ausgaben für die Anschaffung von nicht abnutzbaren WG des AV (z.B. GruBo) im Zeitpunkt der Anschaffung. Im Zeitpunkt des Verkaufes des abnutzbaren WG ist der Erlös BE, die ursprünglich AK sind BA, s.o.
- Geldbeträge, die zur Tilgung von Darlehen geleistet werden
- Geldentnahmen
- Verluste, die durch Diebstahl verursacht wurden (ggf. jedoch Rest-Afa beachten)

Hinweis: Lesen Sie hierzu auch die Anleitung zur Anlage EUR, die auf der homepage eingestellt ist.

3. Umfang des Betriebsvermögens, R 4.2 Abs. 1 EStR 2005

Das Vermögen eines Stpfl. ist in Privat- und Betriebsvermögen unterteilt. Bei Wirtschaftsgütern, die teils betrieblich und teils privat genutzt werden, kann ein Wahlrecht bestehen, ob sie dem Privat- oder dem Betriebsvermögen zugeordnet werden:

3.1 Notwendiges Betriebsvermögen

- 1.) Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden oder dazu bestimmt sind.
- 2.) Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden

- Bsp. zu 1.) Kioskbesitzer A ist Eigentümer einer Registrierkasse, die nur betrieblich genutzt wird.
→ notwendiges BV, da ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt.
- Bsp. zu 2.) Kioskbesitzer A ist Eigentümers eines Pkw (Kombi), den er zu 70 % eigenbetrieblich und zu 30 % privat nutzt.
→ notwendiges BV, weil er zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird.

3.2 Notwendiges Privatvermögen

- 1.) Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für private Zwecke genutzt werden oder dazu bestimmt sind.
- 2.) Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 90 % privat genutzt werden

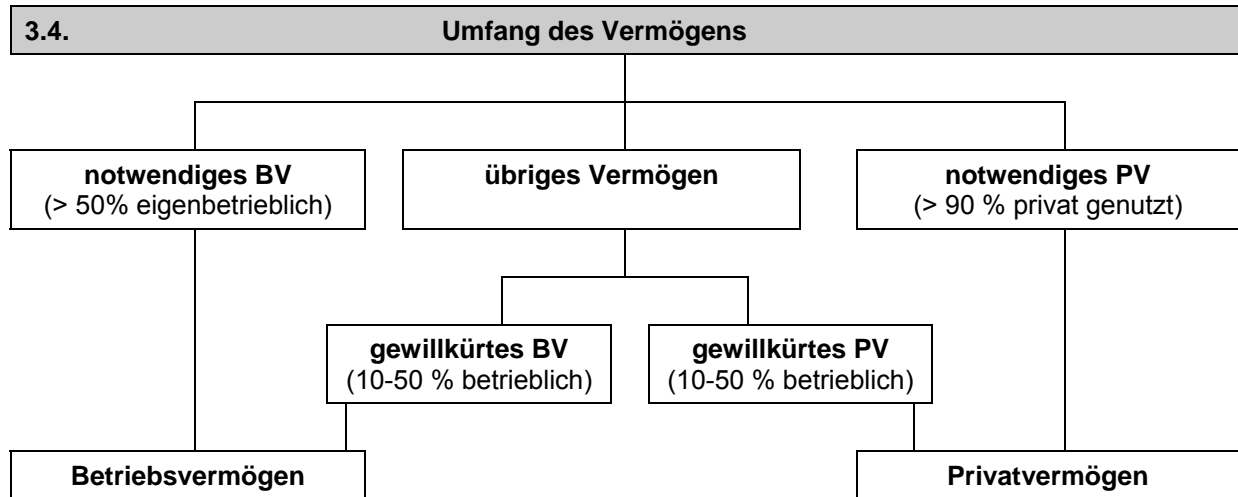
- Bsp. zu 1.) Kioskbesitzer A kauft sich einen schicken Kaffeefullautomaten, den er sich zu Hause in die Küche stellt, um täglich fit zur Arbeit zu gelangen.
→ notwendiges PV, da ausschließlich und unmittelbar für private Zwecke bestimmt (= kein Abzug als BA möglich).
- Bsp. zu 2.) Kioskbesitzer A ist Eigentümers eines Pkw (Kombi), den er zu 5 % eigenbetrieblich und zu 95 % privat nutzt.
→ notwendiges PV, weil er zu mehr als 90 % privat genutzt wird.

3.3 gewillkürtes Betriebsvermögen

- 1.) Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und diesen zu fördern bestimmt und geeignet sind und
- 2.) Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören, die also zu mindestens 10 % aber höchstens 50 % betrieblich genutzt werden.

- Bsp. Kioskbesitzer A ist Eigentümers eines Pkw (Kombi), den er zu 40 % eigenbetrieblich und zu 60 % privat nutzt.
→ Wahlrecht: gewillkürtes BV oder gewillkürtes PV.

Gewillkürtes BV ist auch bei der Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 (3) möglich. Die Zuordnung des WG zum gewillkürten BV muss jedoch eindeutig und unmissverständlich ausgewiesen werden, z.B. durch zeitnahe Aufzeichnungen im Anlageverzeichnis.



3.5 Nutzung von Gebäuden

Wird ein Gebäude gemischt genutzt, so ist jeder unterschiedlich genutzte Gebäudeteil ein besonderes Wirtschaftsgut, d.h. das Gebäude wird nach seinen unterschiedlichen Funktionen aufgeteilt (Maßstab idR qm).

Bsp.: Steuerberater A wohnt im 1. OG seiner Villa in Bayenthal. Das EG dient ihm als Kanzlei, das 2. OG vermietet er an seine Angestellten (so will man wohnen) und das Dachgeschoss an eine Studenten-WG

- EG: notwendiges BV
- 1. OG notwendiges PV
- 2. OG gewillkürtes BV, vgl. R 4.2 Abs. 9, da ein „gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb“ besteht und der Grundstücksteil ihn zu „fördern bestimmt und geeignet“ ist.
- DG notwendiges PV, Einkünfte aus § 21.

3.6 Besonderheit: private Pkw-Nutzung

Ein Pkw kann sowohl betrieblich als auch privat genutzt werden. Ob er zum PV, zum gewillkürten BV oder zum notwendigen BV gehört, entscheidet sich nach dem Anteil der privaten zur betrieblichen Nutzung, s.o.

Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sind gem. § 4 (5a) S. 1 keine BA. Daher werden sie bei der Aufteilung private/betriebliche Nutzung dem privaten Anteil zugerechnet. Der Aufteilungsmaßstab private/betriebliche Nutzung bemisst sich dabei an den tatsächlich gefahrenen Kilometern (Fahrtenbuch).

Es gibt jedoch eine Besonderheit:

Falls ein Pkw über 50 % betrieblich genutzt wird, wird gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 2 die private Nutzung (= Entnahme) monatlich mit 1 % des Listenpreises bei Erstzulassung zuzüglich der Kosten für die Sonderausstattung und der USt angesetzt. Bei der Prüfung, ob der Pkw die geforderten 50 % betriebliche Nutzung im Sinne des S. 2 erreicht, werden bei dieser Aufteilung gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 3 die Fahrten Wohnungs-Betriebsstätte den betrieblichen Fahrten zugerechnet.

Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung bedeutet, dass es unerheblich ist, ob der Wagen als 12 Jahre alter Gebrauchtwagen für z.B. 2.000 € erworben wurde. Maßgeblich bleibt der Listenpreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung von z.B. umgerechnet 18.000 € ($\times 1 \% \times 12 \text{ Monate} = 2.160 \text{ €}$ jährlicher privater Nutzungsanteil). In einem solchen Fall empfiehlt es sich möglicherweise, vom Wahlrecht gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 4 Gebrauch zu machen.

Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte:

Wie oben gesagt sind Aufwendungen für die Fahrten Wohnung - Betriebsstätte gem. § 4 (5a) S. 1 keine BA. Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode erfolgt die Aufteilung privat / betrieblich für die Berechnung des privaten Anteils nach Fahrtenbuch, wobei die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte den privaten Fahrten zugerechnet werden. Zur Ermittlung der Höhe der Entnahme wird dann von den tatsächlichen Kosten der private Anteil nach dem prozentualen Anteil der Privatfahrten von den gefahrenen Kilometern insgesamt berechnet.

Falls jedoch von der Vereinfachungsregel des § 6 (1) Nr. 4 S. 2 (1 % - Regel) Gebrauch gemacht wurde, wird kein Fahrtenbuch geführt. Da die 1 % - Regelung die Fahrten Wohnung – Betriebsstätte nicht abdeckt, berechnet sich die Höhe der Entnahme für diese Fahrten gem. § 4 (5a) S. 2 wie folgt:

PE Fahrten Wohnung – Betriebsstätte: monatlich 0,03 % des Listenpreises (siehe oben) pro Entfernungskilometer.

PE Familienheimfahrten: pro Familienheimfahrt: 0,002 % des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer.

Der private Nutzungsanteil (nach Fahrtenbuch oder 1 % - Regelung / 0,03 % / 0,002 %) ist beim BV-Vergleich Entnahme bzw. wird bei Gewinnermittlung nach § 4 (3) dem Gewinn wieder hinzugerechnet.

Gemäß § 4 (5a) S. 4 gilt § 9 (2) entsprechend. Das bedeutet, dass (nachdem die Fahrten Wohnung – Betriebsstätte gewinnerhöhend hinzugerechnet wurden, s.o.) wiederum die Pauschale für Fahrten Wohnung – Betriebsstätte mit den Werten des § 9 (2) für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte als BA abgezogen werden.

Vgl. insgesamt hierzu auch Übersicht 4, 1.6.2 (WK § 19 nebst Anlagen)

4. Absetzung für Abnutzung (AfA), § 7

4.1 AfA bei abnutzbaren WG des des Anlagevermögens

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von über einem Jahr werden bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mit den AK abzüglich AfA bilanziert. Auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 (3) dürfen die AK bei abnutzbaren WG des Anlagevermögens nicht sofort mit Kaufpreiszahlung als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. BA ist lediglich der AfA-Betrag.

Die AfA berechnet sich grds. nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Wenn ein WG gewöhnlich 10 Jahre dem Betrieb dient, beträgt die Jahres-AfA grds. 10% der AK (lineare AfA in gleichen Jahresbeträgen).

Hinweis:

Bis zum VZ 2007 war es noch möglich, WG degressiv, d.h. in fallenden Jahresbeträgen abzuschreiben. Mit der Unternehmenssteuerreform 2008 entfiel die degressive AfA, so dass sie nur noch bei WG möglich ist, die vor dem 01.01.2008 angeschafft worden sind (vgl. § 52 Abs. 21a).

Die degressive AfA war in § 7 (2) normiert, der in der aktuellen NWB-Textausgabe nicht abgedruckt ist und somit auch nicht Klausurinhalt werden kann. Gehen Sie daher in allen Fällen davon aus, dass WG nach dem 31.12.2007 angeschafft worden sind.

Wie hoch die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines WG ist, hängt vom WG ab. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann den amtlichen AfA-Tabellen entnommen werden².

Beispiel: Auszug aus der amtlichen AfA-Tabelle

ANLAGEGÜTER alphabetisch, Auszug	Nutzungsdauer (i.J.)	FUNDSTELLE
Aktenvernichter	8	6.14.13
Anhänger	11	4.2.6
Betriebsgebäude (Mauerwerk / Beton)	33	1.10.1
Büromöbel	13	6.15
CD-Player	7	6.14.4
Computer, Personal-	3	6.14.3.2
Drucker	3	6.14.3.2
Fahrräder	7	4.2.2
Handy	5	6.13.2.2
Kraftwagen, Personen-	6	4.2.1
Laptops	3	6.14.3.2
Panzerschränke	23	6.19.2
Segelyachten	20	4.4.3
Züge, Hochgeschwindigkeits-	25	4.1

² download möglich unter www.bundesfinanzministerium.de

Ist der **Teilwert** aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger als die fortgeführten AK / HK, müssen buchführende Gewerbetreibende (→ § 5 (1)) den niedrigeren Teilwert ansetzen.

Gem. § 7 (1) wird die AfA im Jahr der Anschaffung monatsgenau berechnet, d.h. das WG wird erst ab dem Monat der Anschaffung mit jeweils 1/12 der Jahres-AfA abgeschrieben.

Bsp.: Anschaffung eines Pkw am 08.11.01 zu einem Preis von 20.000 € zuzüglich 3.800 € USt.

→ BMG für die AfA ist der Nettobetrag (vgl. § 9b (1), d.h. 20.000 €). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt lt. AfA-Tabelle 6 Jahre (= 16,66 % bzw. 3.333,33 € jährlich).

Da der Pkw erst im November 01 angeschafft wurde, wird für das Jahr 01 für zwei Monate (=2/12) AfA angesetzt (= 555,55 €, Restwert: 19.444). Im Jahr 02 -06 wird der Jahresbetrag linear abgeschrieben und im Jahr 07 der Restbetrag von 10/12 = 2.777,77 € abgeschrieben. Der Pkw hat einen Restbuchwert von 0,- (falls er sich noch im BV befindet, wird idR ein Erinnerungswert von 1 € angesetzt).

Im Falle des **Verkaufes** des WG vor seiner vollständigen Abschreibung wird der Abgang aus dem Anlagevermögen als BA in Höhe des Restbuchwertes (AK – bislang erfolgte AfA) gewinnmindernd gebucht, der Verkaufserlös ist BE.

4.2 AfA bei immateriellen WG

Als immaterielle (unkörperliche) WG kommen Rechte, rechtsähnliche Vorteile und sonstige Vorteile in Betracht³.

Bsp.: speziell auf das Unternehmen zugeschnittene Software, Geschäfts- oder Firmenwert, Lizenz.

Berechnung am Bsp. Geschäfts- oder Firmenwert:

Nutzungsdauer: 15 Jahre, vgl. § 7 (1) S. 3.

Höhe Firmenwert: AK (Kaufpreis)
 - Betriebsvermögen (Vermögen – Schulden)
 = Geschäfts- oder Firmenwert

(Hinweis: handelsrechtlich bestehen Besonderheiten, die hier nicht besprochen werden)

4.3. AfA bei Gebäuden, § 7 (4) ff

Gebäude unterliegen ebenfalls der AfA, nicht jedoch der Grund und Boden, auf dem sie stehen, denn dieser nutzt sich nicht ab. Wie hoch der Anteil des GruBo am Kaufpreis eines Gebäudes ist, wird idR durch Wertgutachten (Bank) oder nach der aktuellen Bodenrichtwertkarte festgestellt.

Der AfA-Satz bestimmt sich grundsätzlich nach § 7 (4):

- | | | |
|-------------------------------|--|---------|
| 1.) Wirtschaftsgebäude | Nutzungsdauer 33 Jahre = jährliche AfA | = 3 % |
| 2.) andere Gebäude | - nach dem 31.12.1924 fertig gestellt: ND 50 Jahre | = 2 % |
| | - vor dem 01.01.1925 hergestellt: ND 40 Jahre | = 2,5 % |

Def. Wirtschaftsgebäude	sind gem. § 7 (4) Nr. 1 Gebäude, soweit sie zu einem
	- Betriebsvermögen gehören und
	- nicht Wohnzwecken dienen und
	- für die der Bauantrag nach dem 31.03.1985 gestellt worden ist

Ferner gibt es gem. **§ 7 (5)** unter den jeweils dort einzeln aufgeführten Voraussetzungen unterschiedliche gestaffelte AfA-Sätze, bezüglich der Voraussetzungen **vgl. dort**.

³ R 5.5 (1) S. 1 EStR 2005

4.4 Anschaffungskosten

Nach § 255 (1) HGB handelt es sich bei den Anschaffungskosten um Aufwendungen die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

Daher gehört nicht nur der reine Kaufpreis eines WG zu den AK, sondern auch Aufwendungen z.B. für Fracht und Montagekosten etc. als sogenannte Anschaffungsnebenkosten.

Die Kosten der Geldbeschaffung zählen nicht zu den AK oder Anschaffungsnebenkosten.

Auch die von anderen Unternehmen in Rechnung gestellte Vorsteuer gehört gem. § 9b (1) nicht zu den Anschaffungskosten, wenn der Erwerber zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Beim Erwerb von **Grundstücken** gehören zu den Anschaffungsnebenkosten:

- GrESt (Grunderwerbsteuer)
- Grundbuchgebühren
- Notar- und Maklergebühren (bei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern: netto)

nicht zu den Anschaffungsnebenkosten gehören z.B. Damnum / Agio / Bereitstellungsgebühren für ein Darlehen

Da sich der Kaufpreis und die Anschaffungsnebenkosten auf das gesamte Grundstück (Gebäude und GruBo) beziehen und die Kosten für den GruBo in die Berechnung der AfA nicht mit einfließen, sind sie anteilig auf Gebäude- und GruBoanteil aufzuteilen.

4.5 Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG), § 6 (2)

Gemäß § 6 (2) werden

- abnutzbare WG des Anlagevermögens
- die einer selbständigen Nutzung fähig sind und
- deren AK ≤ 150 € (netto) betragen haben

als GWG sofort als BA abgezogen (= keine AfA).

4.6 Sammelposten, § 6 (2a)

Gem. § 6 (2a) werden für

- abnutzbare WG des Anlagevermögens
- die einer selbständigen Nutzung fähig sind und
- deren AK über 150 € und bis 1.000 € (netto) betragen haben

Sammelposten im laufenden KJ gebildet. Der Sammelposten ist im Jahr der Bildung und in den folgenden vier Jahren mit jeweils 20 % wieder aufzulösen.

Wenn ein WG vor Ablauf der fünf Jahre aus dem BV ausscheidet (egal aus welchem Grund), wird der Sammelposten nicht vermindert.

Hinweis: Die Grenze für GWG wurde ab 2008 auf 150 € herabgesetzt und der Sammelposten neu eingeführt. Bei den Überschusseinkunftsarten wird § 6 (2) gem. § 9 (1) Nr. 7 mit der Maßgabe angewendet, dass die Grenze für GWG bei 410 € liegt.

5. Investitionsabzugsbetrag, § 7g

Die ehemalige „Ansparabschreibung“ des § 7g wurde mit der Unternehmensteuerreform 2008 in den „Investitionsabzugsbetrag“ geändert.

Unter den Voraussetzungen des § 7g können Stpfl. mit Gewinneinkünften bereits drei Jahre vor Anschaffung eines WG einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von höchstens 40 % der voraussichtlichen AK gewinnmindernd (außerbilanziell) geltend machen.

Der Abzugsbetrag kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht.

Zweck der Vorschrift ist die Förderung kleiner und mittlerer Betriebe. Daher ist ein Abzug nur möglich, wenn die Größenmerkmale des § 7g (1) Nr. 1 nicht überschritten werden.

5.1 Voraussetzungen § 7g (1)

- 1.) **Das WG betreffend:**
- zukünftige (= geplante)
 - Anschaffung oder Herstellung
 - von beweglichen WG des Anlagevermögens.
 - Es ist beabsichtigt, das WG in den dem WJ des Abzugs folgenden drei WJ anzuschaffen oder herzustellen und
 - das WG mindestens bis zum Ende des dem WJ der Anschaffung folgenden WJ
 - in einer inländischen Betriebsstätte
 - ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen
- Abzug von höchstens 40 % der voraussichtlichen AK / HK des WG
- 2.) **Betriebsgrößenmerkmale:**
- bei Einkünften aus **§ 15 oder § 18**, wenn der Gewinn durch **Betriebsvermögensvergleich** (§ 4 (1), § 5 (1)) ermittelt wird:
→ **BV nicht über 235.000**
 - bei Einkünften aus § 13, wenn der
→ Wirtschaftswert 125.000 € nicht übersteigt
 - bei allen **§ 4 (3) –Rechnern:**
→ **wenn der Gewinn 100.000 € nicht übersteigt**

Maximaler Investitionsabzugsbetrag:

Zum Stichtag darf die Summe der innerhalb von drei Jahren abgezogenen Beträge 200.000 € nicht übersteigen.

5.2 Nachweis

Gem. § 7g (1) Nr. 3 muss der Stpfl. das begünstigte WG dem FA gegenüber seiner Funktion nach benennen und die Höhe der voraussichtlichen AK oder HK angeben.

5.3 Folge bei planmäßiger Durchführung der Investition, § 7 (2)

Im Jahr des Investitionsabzugs wird der Gewinn (bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich: außerbilanziell) um höchstens 40 % der voraussichtlichen AK / HK gemindert.

Innerhalb von drei Jahren nach Berücksichtigung des Investitionsabzuges wird das WG angeschafft bzw. hergestellt. Dann ist der Gewinn um den Investitionsabzug außerbilanziell zu erhöhen. Diese Hinzurechnung kann dadurch kompensiert werden, dass die AK des WG in eben dieser Höhe gewinnmindernd abgeschrieben werden. Diese geminderten AK bilden dann die BMG für die AfA (kann aufgrund der Minderung auch GWG werden oder in den Sammelposten einzubeziehen sein).

Beispiel:

- 01 Geplante Anschaffung einer Federwickelmaschine, voraussichtliche AK: 50.000 €
→ Gewinn mindernde Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages von 20.000 €
- 02 ./.
- 03 ./.
- 04 Kauf der Federwickelmaschine für 50.000 €. Der Investitionsabzugsbetrag von 20.000 € wird dem Gewinn wieder hinzugerechnet. Gleichzeitig werden jedoch die AK der Federwickelmaschine um 20.000 € gewinnmindernd herabgesetzt (d.h. insgesamt keine Gewinnauswirkung).
Die BMG für die AfA sinkt dadurch auf 30.000 €, lineare Abschreibung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

5.4 Sonderabschreibung, § 7 (5) und (6)

Zusätzlich zur linearen AfA kann eine Sonder-AfA in Höhe von 20 % geltend gemacht werden, die entweder im Investitionsjahr in voller Höhe angesetzt werden kann oder alternativ auf bis zu fünf Jahre verteilt werden kann.

Voraussetzung ist, dass der Betrieb im Jahr vor der Anschaffung die Größenmerkmale nicht überschreitet und der Unternehmer das WG im Jahr der Anschaffung und im folgenden WJ zumindest fast ausschließlich betrieblich nutzt.

Für die Sonder-AfA von 20 % ist es **nicht** erforderlich, dass in den letzten drei Jahren vor Anschaffung ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht worden war.

Beispiel (Sachverhalt s.o., Federwickelmaschine)

- 04 Kauf der Federwickelmaschine für 50.000 € am 11.07.04. Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages von 20.000 € und gleichzeitig außerbilanziell Gewinn mindernde Minderung der AK um diesen Betrag.
→ BMG AfA 30.000, betriebsgewöhnliche ND 10 Jahre
→ Jahres-AfA 3.000 €, zeitanteilig auf 6 Monate = 1.500 €
→ zusätzlich Sonder-AfA gem. § 7 (5) und (6): 20% von 30.000 € = 6.000 €

5.5 Folge bei nicht planmäßiger Durchführung der Investition, § 7 (3)

Wird die Investition nicht innerhalb von drei Jahren durchgeführt, so ist die Steuerfestsetzung für das Jahr, in dem der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht worden war, rückwirkend zu ändern. Dies führt zu einer nachträglichen Änderung der Steuerfestsetzung (und ggf. zur Zinsfestsetzung nach § 233a AO).

Der Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung entfallen auch dann rückwirkend, wenn das betreffende WG die prognostizierten Verbleibens- und Verwendungsvoraussetzungen nicht erfüllt.

5. Übungsaufgaben

1. Fall (Gewinnermittlungsmethoden)

Nach welcher Vorschrift ist jeweils der Gewinn zu ermitteln? Begründung?

a.) Der im Handelsregister eingetragene Getränkehändler A hat im letzten Jahr einen Gewinn in Höhe von 14.000 € erzielt, sein Umsatz lag bei 88.000 €.

b.) Der nicht im Handelsregister eingetragene Getränkehändler A hat im letzten Jahr einen Gewinn in Höhe von 14.000 € erzielt, sein Umsatz lag bei 88.000 €.

c.) Der nicht im Handelsregister eingetragene Getränkehändler A hat im letzten Jahr einen Gewinn in Höhe von 54.000 € erzielt, sein Umsatz lag bei 188.000 €.

d.) Dipl. Ingenieur A hat im letzten Jahr einen Gewinn in Höhe von 325.000 € und einen Umsatz von 501.000 € erzielt.

2. Fall (Gewinnermittlung)

Der Gewerbetreibende A (eingetragener Kaufmann), hat durch Inventur folgende Beträge festgestellt:

(Beträge in T€)

	31.12.00	31.12.01
Geschäftsausstattung	30	25
Verbindlichkeiten aus L+L	20	24
Waren	50	55
Forderungen aus L+L	15	10
Darlehensverbindlichkeiten	30	10
Kassenbestand	5	3
sonstige Verbindlichkeiten	5	3

Im Jahr 01 haben die Privatentnahmen 36 und die Einlagen 3 betragen.

Ermitteln Sie den Gewinn bzw. Verlust für 01.

3. Fall (Einnahme- Überschussrechnung)

Kioskbesitzer A ermittelt seinen Gewinn nach § 4 (3).

Folgende Geschäftsvorfälle ereigneten sich im Jahr 01:

	BE in Höhe von	BA in Höhe von
1.) A kaufte Waren im Wert von 50.000 € nebst 9.500 € USt		
2.) Er hat Umsatzerlöse in Höhe von 100.000 nebst 15.000 USt		
3.) Er schenkt seiner Tochter S im KJ LTBs und Süßwaren im Wert von 100 € zuzüglich 10 € USt		
4.) A verkauft ein Ladenregal, das er nicht mehr benötigt, für 100 € zuzüglich 19 € USt bei ebay. Restbuchwert des Regals: 50 €		
5.) A zahlt für die laufenden USt-VA im Jahr 01 9.000 € an das FA		
6.) Für das Jahr 00 hatte A ebenfalls nicht genug vorangemeldet. Das Finanzamt setzt mit Bescheid vom 03.11.01 die USt 00 fest, nachzuzahlen sind 1.000 €, die A am 27.12.01 zahlt (nebst 100 € Säumniszuschlag)		
7.) A zahlt die für den Laden anfallende Monatsmiete von 2.000 € regelmäßig zum 1. des Monats. Bei der Dezembermiete 00 war er jedoch in Zahlungsschwierigkeiten geraten, so dass er die Miete erst zusammen mit der Januarrente 01 überwiesen hatte.		
8.) A hatte vor einigen Jahren ein Darlehen aufgenommen, um den Laden eröffnen zu können. Er zahlte im Jahr 01 12.000 € Tilgung und 6.000 Zinsen.		
9.) A kaufte sich im Jahr 01 eine Briefmarkensammlung, deren Kosten er gerne als BA geltend machen würde.		
10.) A verkauft auch in geringem Umfang frische Lebensmittel (Frischmilch, Joghurt, Toastbrot etc). Im Jahr 01 sind ihm Waren im Wert von 200 € verdorben (zuzüglich 14 € USt).		
11.) A hat monatlich 1.200 € aus der Kasse bar entnommen, um seinen Lebensunterhalt zu bestreiten.		

Wie hoch ist A`s Gewinn/Verlust?

4. Fall (Betriebsvermögen)

A betreibt einen Elektro-Fachhandel im Erdgeschoss seines eigenen Hauses. Die oberen zwei Wohnungen (40 % der Nutzfläche) hat er vermietet.

Gehört das Haus zum Betriebsvermögen?

5. Fall (Betriebsvermögen)

Ferner besitzt A zwei Kfz:

Ein VW-Bus wird zu 100 % betrieblich genutzt, ein Audi zu 40 % betrieblich.

6. Fall (AfA)

Der zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer A (§ 4 (3)-Rechner) kauft sich am 14.03.01 einen Laptop zum Preis von 3.000 € zuzüglich 570 € USt. Er nutzt den Rechner ausschließlich betrieblich und veräußert ihn am 04.12.03 zu einem Preis von 500 € zuzüglich 95 € USt an den Studenten Harmlos.

Berechnen Sie bitte die BA / BE des A für die Jahre 01 – 03.

7. Fall (AK - Grundstück)

Der zum Vorsteuerabzug berechnigte Kioskbesitzer A kauft sich ein Grundstück mit Geschäftsgebäude zu einem Kaufpreis von 500.000 €. Hiervon entfallen 100.000 € auf den Grund und Boden.

Neben dem Kaufpreis fielen an:

- GrESt (Grunderwerbsteuer)	17.500
- Grundbuchgebühren	500
- Bereitstellungsprovision Darlehen	1.250
- Damnum	5.000
- Notargebühren (brutto)	1.190
- Maklerprovision (brutto)	17.850

Wie hoch sind die AK für das Gebäude und das Grundstück?

8. Fall (AfA - Grundstück)

Die AK des Geschäftsgebäudes, in dem der Kioskbesitzer A sein Geschäft betreibt, betragen 500.000 €. Das Gebäude wurde im Jahr 1989 hergestellt (Bauantrag aus dem gleichen Jahr). Wie hoch ist die jährliche AfA?

9. Fall (AfA - Grundstück)

A stellte am 27.12.1993 den Bauantrag zur Errichtung eines Wohn- und Geschäftshauses, welches am 05.02.1995 fertiggestellt worden war. Das EG nutzt er ausschließlich für seinen Elektrofachmarkt, das 1. OG zu eigenen Wohnzwecken und das 2. OG ist vermietet (jeweils gleiche Quadratmeterzahl).

Die HK betragen insgesamt 600.000 €. A möchte die günstigste AfA geltend machen, wie hoch ist die AfA für das Jahr der Fertigstellung und für die folgenden vier Jahre?

10.Fall (GWG und Sammelposten)

Kioskbesitzer A (§ 4 (3)-Rechner) hat im Jahr 01 folgende WG des AV angeschafft:

	GWG	Sammelposten	AfA
Bonboniere für 150 € zuzüglich 28,50 € USt			
Weinregal für 300 € zuzüglich 57 € USt			
Thekenaufsteller für 100 € zuzüglich 19 € USt			
Ladenregal für 500 € zuzüglich 95 USt			
PC für 1.000 € zuzüglich 190 USt (Kauf 02.01.01)			

Wie hoch sind die Abschreibungen für das Jahr 01?

11.Fall (Investitionsabzugbetrag)

Daisy ist Inhaberin des Ladens „Maschenglück“ (§ 4 (3)-Rechnerin) und plant im Jahr 01 eine neue Strickmaschine für 10.000 € zu erwerben, betriebsgewöhnliche ND 10 Jahre. Im Jahr 04 ist es dann soweit: am 01.03.04 steht das Prunkstück in ihrem Geschäft. Daisy möchte so schnell wie möglich die höchstmöglichen Beträge absetzen.

In den Jahren 01-04 hat Daisy (ohne die Strickmaschine) einen Gewinn von jeweils 20.000 €. Berechnen Sie den Gewinn unter Berücksichtigung der schönen neuen Anschaffung.

6. BMF-Schreiben v. 10.11.2008 zu § 11 EStG / USt-VA

Normgeber: Bundesministerium der Finanzen
Aktenzeichen: IV C 3-S 2226/07/10001, 2008/0620557
Fassung vom: 10.11.2008
Gültig ab: 10.11.2008
Normen: § 11 Abs 1 EStG, § 11 Abs 2 EStG, § 11 EStG

Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Umsatzsteuervorauszahlungen als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben im Sinne von § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG und Umsatzsteuererstattungen als regelmäßig wiederkehrende Einnahmen im Sinne von § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG;

**Anwendung des BFH-Urteils vom 1. August 2007
- XI R 48/05 - (BStBl II 2008 S. 282) -**

TOP 6 der ESt VI/08

Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG i. V. m. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG entsprechend, so dass diese als in dem Kalenderjahr abgeflossen gelten, zu dem sie wirtschaftlich gehören, wenn der Steuerpflichtige sie kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung dieses Kalenderjahres gezahlt hat.

Der BFH hat mit Urteil vom 1. August 2007 (BStBl II 2008 S. 282) entschieden, dass Umsatzsteuervorauszahlungen regelmäßig wiederkehrende Ausgaben im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG sind. Daher werden sie in dem Kalenderjahr als Betriebsausgabe oder Werbungskosten erfasst, in dem sie entstanden sind, sofern sie innerhalb von 10 Tagen nach Beendigung dieses Kalenderjahres entrichtet wurden. Diese Grundsätze gelten für Umsatzsteuererstattungen entsprechend.

In Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist wie folgt zu verfahren: Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 1. August 2007 (BStBl 2008 II S. 282) sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn sämtliche Umsatzsteuervorauszahlungen und -erstattungen mit Zahlung oder Gutschrift vor dem 30. April 2008 (Veröffentlichung des BFH - Urteils im Bundessteuerblatt) einheitlich nicht als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben oder Einnahmen i. S. d. § 11 EStG behandelt werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Es steht für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) zur Ansicht und zum Abruf bereit.

7. Zusätzliche Wiederholungsfragen ohne Lösung

- 1.) Erläutern Sie den Unterschied zwischen einer Einnahme/Überschussrechnung und dem Betriebsvermögensvergleich.

- 2.) Worin unterscheiden sich der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 (1) und § 5 (1)?

- 3.) Nach welcher Gewinnermittlungsmethode ist der Gewinn zu ermitteln?
 - a.) Stefan ist Arzt und hat eine Praxis in Köln (7 Arzthelferinnen, 3 angestellte Ärzte). Sein Jahresumsatz beträgt 1.788.000 €, sein Gewinn liegt bei ca. 1.100.000 € jährlich.

 - b.) Malermeister M at eine kleine Malerwerkstatt. Sein Umsatz liegt bei 80.000 €, sein Gewinn beträgt 41.000 €.

 - c.) Was wäre, wenn M freiwillig Bücher führen würde?

 - d.) Was wäre, wenn M eingetragener Kaufmann wäre?

 - e.) Was wäre, wenn M's Gewinn 54.000 € betragen würde?

 - f.) Bauer Bulli hat bei seinen Einkünften aus L+F einen Umsatz von 220.000 € erzielt und einen Gewinn von 95.000 €

 - g.) Hebamme Barbara hat einen jährlichen Gewinn von 30.000 €, führt jedoch freiwillig Bücher.

Fall 4: Einnahme - Überschussrechnung

A eröffnet im Jahr 01 einen Kiosk.

- a.) Für die Anschaffung der Erstausrüstung überweist A im Februar 30.000 € auf sein frisch eingerichtetes Geschäftskonto.
- b.) Er mietet ab März das kleine Ladenlokal an (800 € monatliche Miete). Die Dezembermiete vergisst er irgendwie und überweist sie nach telefonischer Mahnung seines Vermieters schnell am 15.01.02.
- c.) Er kauft im März eine Registrierkasse (1.300 € zuzüglich 247 € USt, ND 5 Jahre).
- d.) Ferner erwirbt er im März 5 Regale für die Waren gebraucht von Privat: 2 große Regale, die er bei ebay ersteigert, kosten zusammen 1.500 €, die restlichen 3 Regale hat er aus einer Wohnungsauflösung für je 200 € erstanden. Die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer der Regale beträgt jeweils 8 Jahre.
- e.) Desweiteren kauft er zur Beschmückung eine Lichterkette (100 € zuzüglich 19 € USt, betriebsgewöhnliche ND 3 Jahre).
- f.) Schließlich kauft er Waren im Wert von 20.000 € zuzüglich 2.300 € USt im Großmarkt, räumt seinen Laden ein, setzt ein freundliches Gesicht auf und eröffnet zum 01.04.01.
- g.) Im Laufe des Jahres kauft er weitere Waren im Wert von 50.000 € nebst 6.000 € USt.
- h.) A entnimmt der Ladenkasse ab Mai monatlich 1.800 €, um seinen Lebensunterhalt zu bestreiten.
- i.) A's Einnahmen aus dem Kiosk betragen insgesamt 110.000 € zuzüglich 16.000 € USt.
- j.) A reichte monatlich Voranmeldungen ein und zahlte im Jahr 01 insgesamt 5.000 € an das FA. Die Umsatzsteuer Dezember in Höhe von 2.434 € meldete er am 10.01.02 an und zahlte sie am gleichen Tag.

Die Inventur am Ende des KJ ergibt einen Warenbestand im Wert von 10.000 €.

Aufgabe: errechnen Sie den Gewinn gemäß § 4 (3) EStG. Ggf. runden Sie Beträge kaufmännisch auf volle Euro.

Fall 5: Gewinnermittlung nach BV-Vergleich und § 4 (3)

A betreibt eine Tierhandlung. Durch Inventur wurden folgende Werte festgestellt:

	31.12.01	31.12.02
Anlagevermögen	20.000	15.000
Umlaufvermögen	10.000	20.000
Kasse/Bank	10.000	15.000
Forderungen	10.000	10.000
Verbindlichkeiten	15.000	20.000

Laut Buchführung liegen folgende Geschäftsvorfälle vor:

- a.) A hat im Jahr 02 15.000 € bar aus der Kasse entnommen und Waren im Wert von 5.000 € (inkl. USt) privat verbraucht
- b.) Um kurzfristig Lieferanten zahlen zu können, hatte er im August 02 von seinem Privatkonto 5.000 € auf das Firmenkonto überwiesen.
- c.) Der Wareneinkauf betrug 80.000 € (67.226,89 zuzüglich 12.773,11 USt).
- d.) Er hat einen Umsatz von 100.000 € (84.033,61 zuzüglich 15.966,39) getätigt.
- e.) Die AfA betrug für 02 insgesamt 5.000 €
- f.) Im März 02 hatte das FA den Umsatzsteuerbescheid 00 erlassen, es wurde eine USt-Erstattung in Höhe von 10.000 € überwiesen.
- g.) A hatte im Jahr 02 insgesamt 8.000 € USt an das FA gezahlt, weil er teilweise vergessen hatte, Vorsteuern geltend zu machen.

Aufgabe: Berechnen Sie den Gewinn

- a.) durch Betriebsvermögensvergleich
- b.) durch Einnahme-Überschussrechnung
- c.) Wieso führen beide Gewinnermittlungen zu unterschiedlichen Ergebnissen?

Fall 6: Vereinfachtes Beispiel zur Verdeutlichung der Unterschiede bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich bzw. durch § 4 (3):

Aufgabe: errechnen Sie den Gewinn für die Jahre 02 bis 04 nach Betriebsvermögensvergleich und nach Einnahme-Überschussrechnung.

Tragen Sie dabei in die obere Tabelle die Veränderungen des Betriebsvermögens ein.

	31.12.01	31.12.02	31.12.03	31.12.04
Umlaufvermögen	10.000			
Kasse/Bank	10.000			
BV	20.000			

Jahr 02: Kauf von Waren im Wert von 10.000 € und Verkauf von Waren im Wert von 10.000 € zum Preis von 15.000 €.

Jahr 03: Einkauf von Waren im Wert von 30.000 €, Verkauf im Wert von 20.000 € für 30.000 €.

Jahr 04: Einkauf von Waren im Wert von 10.000 €, Verkauf von Waren im Wert von 20.000 € für 30.000 €

Zusatzfrage: Nennen Sie bitte ein anderes Beispiel, durch das es bei Gewinnermittlung nach BV-Vergleich bzw. nach Einnahme-Überschussrechnung zu unterschiedlichen Gewinnen in den Einzelnen Jahren kommen kann.

Fall 7: betriebliche / private Pkw-Nutzung:

Berechnen Sie die Gewinnauswirkung der privaten Nutzung des betrieblich genutzten Pkw des Architekten A. Falls es Wahlrechte gibt, möchte A die für ihn günstigste Methode wählen.

Gesamtfahrleistung des Kfz im Jahr 01 laut ordnungsgemäßigem Fahrtenbuch	20.000 km
davon Privatfahrten ohne Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte	1.280 km
davon Fahrten für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte (an 220 Tagen)	5.720 km
davon betriebliche Fahrten	13.000 km
Gesamtkosten des Pkw (AfA, Benzin, Versicherung, Reparaturen etc)	8.000 €
Listenpreis zum Zeitpunkt des Kaufes	30.000 €

8. Lösung zu den zusätzlichen Wiederholungsfragen

1.) Erläutern Sie den Unterschied zwischen einer Einnahme/Überschussrechnung und dem Betriebsvermögensvergleich.

§ 4 (3): *BE - BA*
Zufluss- Abflussprinzip, § 11
(Ausnahme: AfA)

BV-Vergleich: BV am Ende des WJ
- BV am Ende des vorherigen WJ
+ PE
- NE

= Gewinn

2.) Worin unterscheiden sich der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 (1) und § 5 (1)?

§ 5 (1): *Maßgeblichkeit der Handelsbilanz*

§ 4 (1): *steuerliche Bewertungsvorschriften gelten (§§ 6 und 7 EStG)*

3.) Nach welcher Gewinnermittlungsmethode ist der Gewinn zu ermitteln?

a.) Stefan ist Arzt und hat eine Praxis in Köln (7 Arzthelferinnen, 3 angestellte Ärzte). Sein Jahresumsatz beträgt 1.788.000 €, sein Gewinn liegt bei ca. 1.100.000 € jährlich.

→ § 4 (3), S ≠ Kaufmann, daher kein BV-Vergleich nach § 140 AO; § 141 AO gilt nicht für Freiberufler

b.) Malermeister M at eine kleine Malerwerkstatt. Sein Umsatz liegt bei 80.000 €, sein Gewinn beträgt 41.000 €.

→ § 4 (3), kein Kaufmann, Grenzen § 141 wurden nicht erreicht.

c.) Was wäre, wenn M freiwillig Bücher führen würde?

→ Gewinnermittlung nach § 5 (1) (da Gewerbetreibender)

d.) Was wäre, wenn M eingetragener Kaufmann wäre?

→ § 140 AO, Gewinnermittlung nach § 5 (1)

e.) Was wäre, wenn M's Gewinn 54.000 € betragen würde?

→ Grenzen § 141 (1) Nr. 4 AO überschritten, BV-Vergleich nach § 5 (1)

f.) Bauer Bulli hat bei seinen Einkünften aus L+F einen Umsatz von 220.000 € erzielt und einen Gewinn von 95.000 €

→ Grenzen § 141 (1) Nr. 5 AO überschritten, BV-Vergleich nach § 4 (1)

g.) Hebamme Barbara hat einen jährlichen Gewinn von 30.000 €, führt jedoch freiwillig Bücher.

→ § 4 (1)

Fall 4: Einnahme - Überschussrechnung

		BE	BA
a	„Einlage“ 30.000 €, keine Auswirkung	0	0
b	Mietzahlungen: 800 € x 9 Monate (Feb-Dez), die Überweisung der Dezembermiete im Jan. 01 liegt außerhalb der „kurzen Zeit“ gem. § 11 (2)	0	7.200
c	AK Registrierkasse 1.300 € : 5 Jahre = 260 € JahresAfa. Für 01 anteilig für 10 Monate = 260 € :12 x 10 = 216,67 AfA 01. USt 247 €	0	217
			247
d	Regale: jeweils einzelne WG, aufgrund der Höhe der AK dem Sammelposten gem. § 6 (2a) S. 1 zuzuführen. Auflösung gem. S. 2 (linear auf 5 Jahre, keine monatsgenaue Aufteilung). 2.100 x 20 % = 420 € AfA	0	420
e	GWG, § 6 (2)	0	100 19
f	Wareneinkauf	0	20.000 2.300
g	Wareneinkauf	0	50.000 6.000
h	keine Auswirkung	0	0
i	Warenverkauf	110.000 16.000	0
j	USt-Zahlungen: BA bei Abfluss, VA für Dezember vom 10.01.02 = innerhalb des 10-Tagezeitraumes § 11 (2), vgl. hierzu auch das als Anlage zum Skript beigefügte BMF-Schreiben vom 10.11.2008	0	2.434
	Summe	126.000	88.937

Gewinn: 37.063

Fall 5: Gewinnermittlung nach BV-Vergleich und § 4 (3)

A betreibt eine Tierhandlung. Durch Inventur wurden folgende Werte festgestellt:

	31.12.01	31.12.02
Anlagevermögen	20.000	15.000
Umlaufvermögen	10.000	20.000
Kasse/Bank	10.000	15.000
Forderungen	10.000	10.000
Verbindlichkeiten	- 15.000	- 20.000
	<u>35.000</u>	<u>40.000</u>

a.) BV-Vergleich:

$$\begin{array}{r}
 40.000 \quad 31.12.02 \\
 - \quad 35.000 \quad 31.12.01 \\
 = \quad 5.000 \\
 + \quad 20.000 \text{ PE aus a.)} \\
 - \quad 5.000 \text{ NE aus b.)} \\
 = \quad 20.000
 \end{array}$$

b.) Einnahmen-Überschussrechnung:

BE	Umsatzerlöse	84.033,61	
	darin enthaltene USt	15.966,39	
	Verbrauch von Waren	4.500,00	
	darin enthaltene USt	500,00	
	Zufluss USt-Erstattung im März	<u>10.000,00</u>	
	Summe	115.000,00	115.000
./ BA	Wareneinkauf	67.226,89	
	darin enthaltene USt	12.773,11	
	AfA	5.000,00	
	USt-Zahlungen an das FA	<u>8.000,00</u>	
	Summe	93.000	- 93.000
	Gewinn		22.000

c.) Wieso führen beide Gewinnermittlungen zu unterschiedlichen Ergebnissen?

Beim Betriebsvermögensvergleich wird periodengenau abgerechnet, bei der Einnahme-Überschussrechnung wird lediglich auf den Zeitpunkt der Zahlung abgestellt. Im vorliegenden Fall wird der unterschiedliche Gewinn auf den Warenbestand zurückzuführen sein. Beim Betriebsvermögensvergleich wird der Warenbestand am Ende des WJ ermittelt und fließt als vorhandenes Betriebsvermögen in die Gewinnermittlung mit ein. Bei der § 4 (3)-Rechnung wurde der Wareneinkauf vollständig als BA erfasst (und ist kein „vorhandenes“ BV).

[Hinweis] Wenn die Ware z.B. im Folgejahr verkauft wird, wird beim Betriebsvermögensvergleich der Warenbestand im Folgejahr um den Wert der Ware gemindert und der Kassenbestand (oder Bank oder Forderung, je nach Zahlungsart) um den Verkaufspreis erhöht. Die Differenz ist Gewinn im Folgejahr.

Bei der Einnahme-Überschussrechnung wird der Abgang der Ware durch den Verkauf im Folgejahr nicht berücksichtigt, denn der Einkauf der Ware war bereits im Vorjahr BA. Daher sind die Einnahmen durch den Verkauf der Ware im Folgejahr auch gleichzeitig Gewinn.

Fall 6: Vereinfachtes Beispiel zur Verdeutlichung der Unterschiede bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich bzw. durch § 4 (3):

	31.12.01	31.12.02	31.12.03	31.12.04
Umlaufvermögen	10.000	10.000	20.000	10.000
Kasse/Bank	10.000	15.000	15.000	35.000
BV	20.000	25.000	35.000	45.000

Jahr 02: Kauf von Waren im Wert von 10.000 € und Verkauf von Waren im Wert von 10.000 € zum Preis von 15.000 €.

• **§ 4 (3):** BA 10.000, BE 15.000 = **Gewinn 5.000 €**

• **BV-Vergleich:**

- Der Warenbestand ändert sich nicht (Zugang 10.000 und Abgang 10.000)
- Die Kasse/Bank ändert sich wie folgt: Abgang 10.000 €, Zugang 15.000 €
= + 5.000 €

BV 31.12.02	25.000
BV 31.12.01	20.000
(keine PE/NE)	
Gewinn 02:	5.000

(In diesem Jahr wurden genauso viele Waren eingekauft wie verkauft, so dass die beiden Gewinnermittlungsmethoden zum gleichen Ergebnis führen.)

Jahr 03: Einkauf von Waren im Wert von 30.000 €, Verkauf im Wert von 20.000 € für 30.000 €.

• **§ 4 (3):** BA: 30.000 €, BE 30.000, **Gewinn: 0**

• **BV-Vergleich:**

- Änderung Warenbestand: Zugang 30.000 €, Abgang 20.000 € = + 10.000
- Änderung Bank/Kasse: Abgang 30.000 €, Zugang 30.000 € = keine Änderung

BV 31.12.03	35.000
BV 31.12.02	<u>25.000</u>
(keine PE/NE)	
Gewinn 03:	10.000

(In diesem Jahr wurden mehr Waren gekauft als verkauft. Dies bedeutet für die § 4 (3)-Rechnung hohe BA. Beim Betriebsvermögensvergleich wird berücksichtigt, dass sich der Warenbestand erhöht hat und somit ein höheres BV vorhanden ist.)

Jahr 04: Einkauf von Waren im Wert von 10.000 €, Verkauf von Waren im Wert von 20.000 € für 30.000 €

• **§ 4 (3) –Rechnung:** BE 30.000 € - BA 10.000 € = **Gewinn 20.000 €**

• **BV-Vergleich:**

- Änderung Warenbestand: Zugang 10.000 €, Abgang 20.000 € = - 10.000 €
- Änderung Bank/Kasse: Abgang 10.000, Zugang 30.000 € = + 20.000 €

BV 31.12.04	45.000
BV 31.12.03	<u>35.000</u>
(keine PE/NE)	
Gewinn 04:	10.000

(In diesem Jahr wurde wenig eingekauft und Teile des Warenbestandes vom Vorjahr abverkauft. Für die Einnahme-Überschussrechnung bedeutet dies einen hohen Gewinn (kaum BA, hohe BE). Beim BV-Vergleich wird berücksichtigt, dass durch den Verkauf von Waren, die schon im Vorjahr eingekauft wurden und sich im Lager befanden, das BV vermindert wird.)

Hinweis: Grundsatz der Totalidentität:

Die periodengenaue Abrechnung führt zu einer genaueren Berechnung des tatsächlichen Gewinnes für das jeweilige Jahr. Auch wenn es durch die unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten in den jeweiligen Jahren zu unterschiedlich hohen Gewinnen kommen kann, bleibt der Totalgewinn jeweils gleich.

Jahr	BV-Vergleich	§ 4 (3)
02	5.000	5.000
03	10.000	0
04	<u>10.000</u>	<u>20.000</u>
Totalgewinn:	25.000	25.000

Zusatzfrage: Nennen Sie bitte ein anderes Beispiel, durch das es bei Gewinnermittlung nach BV-Vergleich bzw. nach Einnahme-Überschussrechnung zu unterschiedlichen Gewinnen in den Einzelnen Jahren kommen kann.

Antwort: z.B. Forderungen oder Verbindlichkeiten.

Bsp. Forderung: A schreibt im Dez. 01 eine Rechnung über 10.000 €, die Ende Januar bezahlt wird.

Jahr 01

- § 4 (3): Keine Gewinnauswirkung, da kein Zufluss
- BV-Vergleich: BV erhöht sich um eine Forderung von 10.000 (d.h. Gewinn + 10.000)

Im Folgejahr 02 geht das Geld ein:

- § 4 (3): BE in Höhe von 10.000 €, d.h. Gewinn + 10.000
- BV-Vergleich: Keine Gewinnauswirkung, da sich das BV nicht verändert:
Forderung – 10.000, Bank + 10.000

Fall 7: betriebliche / private Pkw-Nutzung:

Berechnen Sie die Gewinnauswirkung der privaten Nutzung des betrieblich genutzten Pkw des Architekten A. Falls es Wahlrechte gibt, möchte A die für ihn günstigste Methode wählen.

Gesamtfahrleistung des Kfz im Jahr 01 laut ordnungsgemäßigem Fahrtenbuch	20.000 km
davon Privatfahrten ohne Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte	1.280 km
davon Fahrten für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte (an 220 Tagen)	5.720 km
davon betriebliche Fahrten	13.000 km
Gesamtkosten des Pkw (AfA, Benzin, Versicherung, Reparaturen etc)	8.000 €
Listenpreis zum Zeitpunkt des Kaufes	30.000 €

betriebliche Fahrten: 13.000 = 65 %

private Fahrten 7.000 = 35 %

→ notwendiges BV, da über 50 % betrieblich genutzt. Auch die Grenzen des § 6 (1) Nr. 4 S. 3 sind überschritten. Daher hat A ein Wahlrecht zwischen § 6 (1) Nr. 4 S. 2 (1%-Regel) oder § 6 (1) Nr. 4 S. 4 (tatsächliche Kosten)

1.) Möglichkeit: 1 %-Regel, § 6 (1) 4 S. 2:

Private Nutzung allgemein: 1 % von 30.000 x 12 Monate = 3.600,

Fahrten Wohnung Arbeitsstätte: 5720 km : 220 Tage = 26 täglich gefahrene km, Entfernungskm daher 13.

13 km x 0,03 % von 30.000 € x 12 Monate = 1.404 €, § 4 (5a) S. 2

Keine Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte gem. § 9 (2) gemäß § 4 (5a) S. 4, da die einfache Entfernung weniger als 20 km beträgt.

→ Hinzurechnung zum Gewinn: 3.600 € + 1.404 € = 5.004 €

2.) Möglichkeit: nachgewiesene tats. Kosten und Fahrtenbuch, Wahlrecht gem. § 6 (1) 4 S. 4

Gesamtkosten 8.000 €, davon insgesamt privat: 35 % = 2.800 €

Auch hier kann die Entfernungspauschale nicht berücksichtigt werden, s.o.

Daher beträgt der tatsächliche private Anteil 2.800 €, der somit günstiger für A ist.

A sollte die tatsächlichen Kosten von 2.800 € gewinnerhöhend ansetzen.

[Hinweis: in diesem Beispiel war die Gesamtfahrleistung für einen betrieblich genutzten Pkw relativ niedrig, die lfd. Kosten recht gering (offenkundig war der Pkw schon außerhalb des AfA-Zeitraumes von 6 Jahren) und A ist anscheinend bis auf die Wege Wohnung-Betriebsstätte kaum privat gefahren. Bei einer anderen Konstellation, insbesondere bei Neuwagen kann das Ergebnis durchaus anders ausfallen.]