

14. Methoden der Gewinnermittlung

Soweit Einkünfte der Nummern 1–3 i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG vorliegen, ist der Gewinn zu ermitteln (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG – Gewinneinkunftsarten). Der Gewinn beim Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) kann grundsätzlich nach mehreren Methoden ermittelt werden. Als bedeutsamste Methoden sind hier zu nennen:

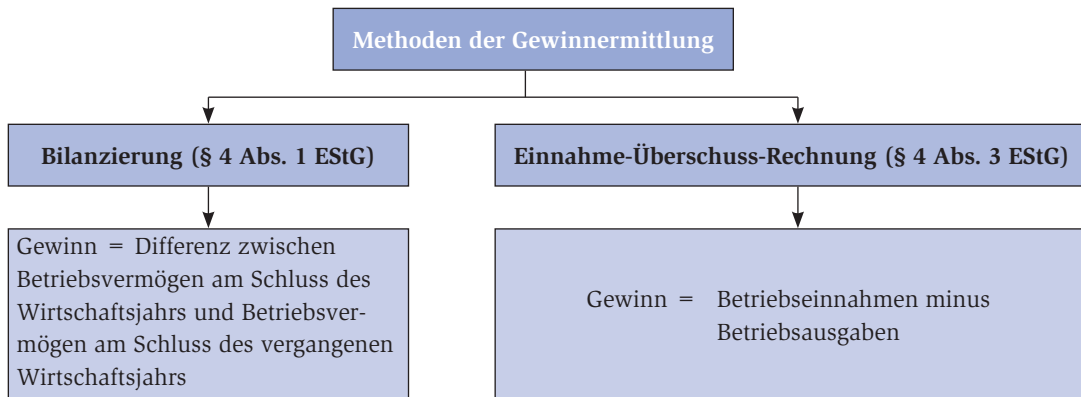


Abb. 1: Methoden der Gewinnermittlung

Als **Grundfall der Gewinnermittlung** kann die **Bilanzierung** angesehen werden. Von pauschalen Methoden wie beispielsweise der Tonnagegewinnermittlung oder der pauschalen Gewinnermittlung für Land- und Forstwirte abgesehen, ist die Einnahmen-Überschuss-Rechnung die einfachste Art der Gewinnermittlung. Sie kann aber nur gewählt werden, wenn der Steuerpflichtige nicht zum Führen von Büchern verpflichtet ist, vgl. §§ 140, 141 AO und § 4 Abs. 3 S. 1 EStG (vgl. unten). Seit 2005 ist der Einkommensteuererklärung allerdings bei Betriebseinnahmen über 17.500 € die Anlage EÜR beizufügen. Unabhängig von der Gewinnermittlungsart gilt der Grundsatz der Gewinngleichheit. Dies bedeutet, dass der Gewinn, gleichgültig, ob er nach § 4 Abs. 3 EStG oder durch Bilanzierung ermittelt wird auf die gesamte Laufzeit des Betriebs der gleiche sein muss. Der Gewinn für ein einzelnes Jahr, also auch für einen einzelnen Veranlagungszeitraum braucht aber nicht der gleiche zu sein. Es liegt dann in diesem Jahr keine Steuergleichheit vor. Als Hauptbesonderheit bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist festzuhalten, dass das Zufluss- und Abflussprinzip des § 11 EStG gilt. Nur die Einnahmen bzw. Ausgaben sind zu berücksichtigen, die in dem entsprechenden Veranlagungszeitraum eingenommen bzw. gezahlt wurden. Bestandsveränderungen bleiben unberücksichtigt. Damit erfolgt keine periodengerechte Gewinnermittlung, was der wesentliche Unterschied zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG (Betriebsvermögensvergleich) ist.

Beispiel:

Ein Gewerbetreibender hat für seinen Kunden Reparaturleistungen erbracht. Er schreibt ihm am 5.12.2013 eine Rechnung über 5.000 € (die Umsatzsteuer soll aus Vereinfachungsgründen außer Betracht bleiben). Der Kunde bezahlt am 15.1.2014.

- a) Der Steuerpflichtige ermittelt den Gewinn durch Bilanzierung;
- b) Der Steuerpflichtige erstellt zulässigerweise eine Einnahme-Überschuss-Rechnung.

Lösung:

In der Variante a) muss der Gewerbetreibende zum 31.12.2013 (unterstellt: Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) eine Forderung i.H.v. 5.000 € einbuchen (Buchungssatz: Forderung 5.000 € an Ertrag 5.000 €). Damit entsteht der Gewinn im Veranlagungszeitraum 2013.

In der Variante b) gilt das Zuflussprinzip (§ 11 EStG). Der Gewerbetreibende erfasst die Zahlung als Betriebseinnahme mit Zufluss im Veranlagungszeitraum 2014.

In beiden Varianten beträgt der Gewinn 5.000 €. Er entsteht lediglich in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen.

14.1 Bilanzierung

Zum Thema Bilanzierung s. **Maus, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 3. Auflage; Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis, Band 2, HDS-Verlag.**

14.2 Einnahme-Überschuss-Rechnung

Die **Einnahme-Überschuss-Rechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG ist nur bei Steuerpflichtigen zulässig, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen.

Die Verpflichtung, Bücher zu führen, ergibt sich aus **§ 238 HGB**. Danach ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.

Kaufmann im Sinne dieser Vorschrift ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt (**§ 1 HGB**). Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (z.B. kleiner Kiosk mit unbedeutenden Umsätzen).

Wer nach Handelsrecht verpflichtet ist, Bücher zu führen, unterliegt nach **§ 140 AO** auch der **Buchführungspflicht** für steuerliche Zwecke.

Gewerbetreibende, die nicht schon nach § 238 HGB buchführungspflichtig sind, müssen für steuerliche Zwecke Bücher führen, wenn sie die Grenzen des **§ 141 AO** überschreiten:

- Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als 500 000 € im Kalenderjahr oder
- selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert (§ 46 BewG) von mehr als 25.000 € oder
- einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 50.000 € im Wirtschaftsjahr oder
- einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 50.000 € im Kalenderjahr.

Steuerpflichtige die nicht den beschriebenen Buchführungsverpflichtungen unterliegen, können natürlich freiwillig ihren Gewinn, beispielsweise durch Bilanzierung, ermitteln, sie müssen nicht die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vornehmen.

Übung 1: Können die Steuerpflichtigen die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wählen?

Bitte begründen Sie Ihr Ergebnis.

Ein Arzt hat sieben Angestellte; sein Umsatz beläuft sich auf 600.000 € im Jahr.

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| Ein Handelsvertreter erzielt Einkünfte nach § 15 EStG; er arbeitet nur für ein Unternehmen; ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb ist daher nicht erforderlich; sein Umsatz beträgt im Jahr 170.000 €. | |
| Wie oben; der Handelsvertreter hat seine Firma im Handelsregister eintragen lassen (sog. eingetragener Kaufmann). | |
| Ein Steuerpflichtiger betreibt einen Friseursalon mit 15 Angestellten; sein Gewinn beträgt 120.000 €. | |
| Eine Kommanditgesellschaft (KG) betreibt eine kleine Tankstelle; einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb ist nicht vorhanden; der Gewinn beträgt 40.000 € im Jahr. | |

Entscheidet sich der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und liegen seine Betriebseinnahmen im Veranlagungszeitraum über 17.500 €, so muss er die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach amtlich vorgeschriebenem Muster elektronisch übermitteln (**Formular EÜR**; vgl. § 60 Abs. 4 EStDV und das jeweilige BMF-Schreiben des entsprechenden Jahres). Als Teil der Einnahmen-Überschussrechnung ist ein **Anlageverzeichnis** beizufügen.

14.3 Wirtschaftsjahr bei Einnahme-Überschuss-Rechnung

Gewerbetreibende, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, können nach § 4a Abs. 1 Nr. 2 EStG ein vom Kalenderjahr **abweichendes Wirtschaftsjahr** haben. Dabei ist zu beachten, dass jeder Gewerbetreibende, der nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 1 Abs. 2 HGB fällt (also keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb benötigt), zum Eintrag in das Handelsregister verpflichtet ist.

Für die anderen Gewerbetreibenden (also diejenigen, die nicht im Handelsregister eingetragen sind) entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr (vgl. § 4a Nr. 3 EStG). Da die Vorschrift des § 4a EStG für diejenigen, die Einkünfte nach § 18 EStG erzielen nicht anwendbar ist, kann diese Personengruppe kein abweichendes Wirtschaftsjahr haben vgl. auch BFH vom 13.10.2009, BStBl II 2010, 180.

14.4 Behandlung einzelner Vorgänge bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Im Folgenden werden die Besonderheiten der Einnahme-Überschuss-Rechnung bei den einzelnen Geschäftsvorfällen dargestellt.

14.4.1 Erwerb von nicht abnutzbarem Anlagevermögen – § 4 Abs. 3 S. 4 und 5 EStG

Erwirbt ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, Wirtschaftsgüter, die nicht abnutzbar sind (z.B. ein Grundstück), so hat dieser Vorgang zunächst keine Auswirkungen auf den Gewinn. Der Steuerpflichtige muss aber das Grundstück nach § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis (Anlageverzeichnis) aufnehmen.

Veräußert der Steuerpflichtige später das Wirtschaftsgut, so hat er die Anschaffungskosten (inkl. der Anschaffungsnebenkosten vgl. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB) als Betriebsausgaben und den zugeflossenen Veräußerungserlös als Betriebseinnahmen zu behandeln.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt erwirbt im Jahr 2007 ein Grundstück für 200.000 € (Anschaffungs- und alle Anschaffungsnebenkosten), da er plant, ein Kanzleigebäude zu errichten. Nachdem er dieses Vorhaben fallen gelassen hat, veräußert er das Grundstück im Jahr 2014 für 230.000 €.

Lösung:

Der Erwerb im Jahr 2007 hat keine Auswirkungen auf den Gewinn. Der Rechtsanwalt muss das Grundstück in ein Anlageverzeichnis aufnehmen. Bei der Veräußerung – genau genommen, sobald der Veräußerungserlös zufließt – im Jahr 2014 zeichnet er den erhaltenen Kaufpreis als Betriebseinnahme (= 230.000 €) und die in 2007 geleisteten Anschaffungskosten (= 200.000 €) als Betriebsausgaben auf; somit erhöht sich der Gewinn im Veranlagungszeitraum 2014 durch diesen Vorgang um 30.000 €.

Es spielt insoweit keine Rolle, ob das Wirtschaftsgut zum **notwendigen** oder zum **gewillkürten Betriebsvermögen** gehört. Zum **notwendigen Betriebsvermögen** gehören Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden (R 4.2 Abs. 7 EStR). Gewillkürtes Betriebsvermögen liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb steht und ihn zu fördern bestimmt und geeignet ist (R 4.2 Abs. 9 EStR und BFH-Beschluss vom 13.05.2014, III B 152/13, DStRE 2014, 965).

Notwendiges Privatvermögen (z.B. zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilien) kann weder der Bilanzierende noch der § 4 Abs. 3-Rechner als Betriebsvermögen behandeln. Zur grundsätzlichen Frage des gewillkürten Betriebsvermögens im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vgl. BMF vom 17.11.2004, BStBl I 2004, 1064.

Der Unterschied ist insoweit von Bedeutung, als Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens auch dann Betriebsvermögen sind, wenn sie fälschlicherweise nicht in das Anlageverzeichnis aufgenommen werden. Wirtschaftsgüter, die als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden sollen, erlangen diese Eigenschaft erst dadurch, dass sie im Anlageverzeichnis ausdrücklich ausgewiesen werden. Unterlässt der Steuerpflichtige die Aufnahme in das Anlageverzeichnis, stellen diese Wirtschaftsgüter Privatvermögen dar.

Beispiel:

Ein Arzt erwirbt eine Eigentumswohnung:

- a) er betreibt in der Eigentumswohnung seine Arztpraxis;
- b) er hat die Eigentumswohnung primär als Geldanlage erworben; eine spätere Nutzung als Arztpraxis ist nicht ausgeschlossen; derzeit wird die Wohnung nur zu Wohnzwecken vermietet;
- c) er nutzt die Eigentumswohnung für private Wohnzwecke.

Lösung:

In der Variante

- a) handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen, da die Immobilie unmittelbar für Zwecke der Praxis genutzt wird.
- b) hat der Arzt ein Wahlrecht. Er kann die Wohnung als gewillkürtes Betriebsvermögen behandeln, indem er die Wohnung in sein Anlageverzeichnis aufnimmt. Als objektiver Zusammenhang mit der Arztpraxis reicht es aus, dass die Immobilie das Betriebsvermögen stärkt. Die geplante spätere Nutzung als Arztpraxis ist daher nicht einmal zwingend erforderlich. Behandelt der Steuerpflichtige die Wohnung nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen, so stellt sie Privatvermögen dar.

c) handelt es sich um notwendiges Privatvermögen. Die Behandlung als (gewillkürtes) Betriebsvermögen ist ausgeschlossen.

Unabhängig von der Behandlung des nicht abnutzbaren Betriebsvermögens als notwendiges oder gewillkürtes kann der § 4 Abs. 3-Rechner die Aufwendungen für das Grundstück (z.B. Grundsteuer, Finanzierungskosten, Versicherungen etc.) als Betriebsausgaben berücksichtigen.

14.4.2 Erwerb von abnutzbarem Anlagevermögen – § 4 Abs. 3 S. 3 EStG

Erwirbt der § 4 Abs. 3-Rechner Wirtschaftsgüter, die abnutzbar sind (z.B. PC, Kopiergeräte, Praxiseinrichtung, Büromöbel etc.), so besteht grundsätzlich kein Unterschied zu der Behandlung beim Bilanzierenden. Zwar gilt grundsätzlich für den § 4 Abs. 3-Rechner das Zuflussprinzip bzw. Abflussprinzip des § 11 EStG. Hier greift aber § 4 Abs. 3 S. 3 EStG ein, der die Vorschriften der AfA im weitesten Sinne für anwendbar erklärt, d.h. im Falle der Anschaffung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kommt es nicht darauf an, wann der § 4 Abs. 3-Rechner den Kaufpreis bezahlt bzw. eine Anzahlung auf den Kaufpreis leistet.

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind grundsätzlich nach § 7 Abs. 1 EStG auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Dauer der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer kann aus amtlichen Tabellen entnommen werden, die die Finanzverwaltung regelmäßig veröffentlicht (in den Klausuren wird die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer regelmäßig angegeben sein).

Nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die AfA **monatsgenau** zu ermitteln ($\frac{1}{12}$, $\frac{7}{12}$ des jeweiligen Jahresbetrags etc.).

Beispiel:

Ein § 4 Abs. 3-Rechner erwirbt am 15.12.2014 einen PC für 1.000 €. Er bezahlt die Rechnung vereinbarungsgemäß erst am 20.2.2015. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des PC soll drei Jahre betragen.

Lösung:

Im Rahmen von Anschaffungsvorgängen kommt es auf den Zeitpunkt der Bezahlung nicht an. Die Anschaffungskosten des PCs sind nach § 7 Abs. 1 EStG auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen (abzuschreiben). Im Jahre 2014 beträgt daher die AfA ($1.000 \text{ €} : 3 \text{ Jahre} \times \frac{1}{12} =$) 27,78 € \sim 28 €.

Übung 2:

Steuerberater S schafft im Dezember 2014 (Zeitpunkt der Lieferung) ein Notebook für 2.000 € zuzüglich 380 € Umsatzsteuer an und bezahlt es am 16.01.2015. Stellen Sie die Gewinnauswirkung nach § 4 Abs. 3 EStG im Jahr 2014 dar.

Abwandlung: Wie im Fall oben, allerdings kauft ein Arzt das Notebook für seine Praxis.

In Ausnahmefällen kann auch ein § 4 Abs. 3-Rechner die sog. **Leistungs-AfA** nach § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG anwenden. Danach ist die AfA nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts vorzunehmen. Maßstab für die Leistung können zum Beispiel die Betriebsstunden oder ähnliches sein.

Beispiel:

Ein Geologe (Einkünfte nach § 18 EStG, da dem Ingenieur vergleichbar) erwirbt ein spezielles Bohrgerät (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zehn Jahre) zur Erderkundung für 5.000 € (die Umsatzsteuer

soll aus Vereinfachungsgründen außer Betracht bleiben). Laut Herstellerangabe hat das Gerät eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 100 Stunden. Nach glaubwürdiger und schlüssiger Aussage des Steuerpflichtigen nutzt er das Gerät ausschließlich für einen speziellen Auftrag und zwar in 2012 80 Stunden und in 2013 und 2014 je 10 Stunden.

Lösung:

Anstelle einer linearen AfA (hier: 10 % pro Jahr) kann der Steuerpflichtige die AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG wählen. Es ergibt sich dann folgende Abschreibung:

| | |
|------------------------------|----------------|
| Anschaffungskosten in 2012 | 5.000 € |
| AfA (5.000 € × 80 h/100 h =) | ./ 4.000 € |
| Buchwert 31.12.2012 | 1.000 € |
| AfA (5.000 € × 10 h/100 h =) | ./ 500 € |
| Buchwert 31.12.2013 | 500 € |
| AfA (5.000 € × 10 h/100 h =) | ./ 499 € |
| Buchwert 31.12.2014 | 1 € |

Ein besonderes Problem entsteht, wenn der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut im Privatvermögen erwirbt und es später in ein Betriebsvermögen einlegt. Die **Einlage** (Details s Kap. 14.4.10) hat nach **§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG** grundsätzlich mit dem sog. **Teilwert** zu erfolgen.

Der Teilwert ist ein rein steuerlicher Begriff. Neben den Anschaffungskosten und den Herstellungskosten ist der Teilwert der dritte mögliche Bewertungsmaßstab für die steuerliche Bilanz und auch im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG von Bedeutung. Nach der gesetzlichen Definition des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist der Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortgeführt.

Nach einer **Einlage** erfolgt die Abschreibung grundsätzlich aus dem **Teilwert**. Die Einlage muss man sich wie eine Veräußerung in das Betriebsvermögen vorstellen.

Beispiel:

Psychologe P, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln versucht, legt eine bisher privat genutzte Couch (Anschaffung im Privatvermögen im Jahr 2008) im Januar 2014 in sein Betriebsvermögen ein, weil seine Sprechstundenhilfe ihn darum gebeten hatte! Der Teilwert im Januar beträgt 1.200 €, die Restnutzungsdauer 2 Jahre.

Lösung:

Eine Sacheinlage wird so behandelt, als wäre das entsprechende Wirtschaftsgut entgeltlich angeschafft worden. Für die Bewertung der Einlagen gilt die Regel des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Da sich die Anschaffung „über die AfA“ auswirkt, kann der Einlagewert nicht sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden, sondern bildet die AfA-Bemessungsgrundlage.

Somit $1.200 \text{ €} \times \frac{1}{2} \times \frac{12}{12} = 600 \text{ €}$ Betriebsausgaben im Veranlagungszeitraum 2014.

Soweit das entsprechende Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Einlage im Privatvermögen angeschafft oder hergestellt wurde ist § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG zu beachten. Soweit die sog. fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten niedriger sind als der Teilwert sind die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen.

Die Regelung des § 6 Abs. 1 EStG findet nach ihrem Wortlaut nur für die Bewertung von Wirtschaftsgütern Anwendung, die „nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 5 EStG als Betriebsvermögen anzusetzen sind“. Im Rahmen der Gewinnermittlung des § 4 Abs. 3 EStG findet § 6 Abs. 1 EStG demzufolge keine Anwendung. Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 21.06.2006 (BStBl II 2006, 712) zur Frage einer Teilwertabschreibung bei Anwendung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ebenfalls so beurteilt.

Während für den Bereich der Überschusseinkünfte in § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG ein Verweis auf die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG besteht, fehlt dieser für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Dennoch ist die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gängige Verwaltungspraxis. Aufgrund dessen wurde eine klarstellende Regelung zur Absicherung der Verwaltungspraxis in § 6 Abs. 7 EStG aufgenommen.

Hat der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut vor der Einlage im Privatvermögen zur Erzielung von Einkünften genutzt, so erfolgt die „Einbuchung“ grundsätzlich zum Teilwert. **Bemessungsgrundlage für die Abschreibung** ist nach **§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG** der Teilwert, vermindert um die ggf. im Privatvermögen in Anspruch genommene Afa. Damit soll vermieden werden, dass der Steuerpflichtige die Afa doppelt in Anspruch nimmt (nämlich einmal im Privatvermögen und zum anderen nach Einlage im Betriebsvermögen).

In seltenen Fällen kommt auch eine **Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung** (AfaA) nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG infrage (z.B. Zerstörung des Wirtschaftsguts durch einen Brand oder einen Unfall).

Eine bloße Wertminderung (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; sog. **Teilwertberichtigung**) kann beim § 4 Abs. 3-Rechner nicht berücksichtigt werden.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt erwirbt im Betriebsvermögen ein neues Kfz für 120.000 €. Bereits bei der ersten Ausfahrt verunglückt er auf der Autobahn. Die Kfz-Versicherung lässt das Fahrzeug nach allen Regeln der Kunst reparieren. Das Fahrzeug ist nach der Reparatur zu 100 % technisch in Ordnung. Der merkantile Minderwert wird dennoch vom Gutachter mit 20.000 € angegeben.

Lösung:

Der Rechtsanwalt (§ 18 EStG; § 4 Abs. 3-Rechner) kann auf das Fahrzeug keine AfaA (§ 7 Abs. 1 Satz 7 EStG) geltend machen, da keine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung vorliegt. Der Begriff der wirtschaftlichen Abnutzung darf nicht mit dem Begriff der Wertminderung verwechselt werden. Die AfaA erfordert stets einen Eingriff in die Substanz der Sache. Da die sog. Teilwert-Abschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur bei Bilanzierenden möglich ist, bleibt dem Rechtsanwalt lediglich die reguläre Abschreibung.

14.4.3 Erwerb von Gebäuden

Immobilien zählen grundsätzlich zum abnutzbaren Anlagevermögen. Für die Abschreibung gilt die Sonderregelung des § 7 Abs. 4 EStG.

Gehört das Gebäude zu einem Betriebsvermögen, dient es keinen Wohnzwecken und wurde der Bauantrag nach dem 31.03.1985 gestellt, so beträgt der Afa-Satz nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG 3 % p.a. Erfüllt das Gebäude die Voraussetzungen der Nr. 1 nicht, so erfolgt die Abschreibung nach Nr. 2.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erwirbt ein Geschäftshaus für 500.000 € (Anteil Grund und Boden 80.000 €). Die Anschaffungsnebenkosten belaufen sich auf 10 % des Kaufpreises. Das Geschäftshaus wurde im Jahre

1898 errichtet. Der Steuerpflichtige nutzt das Gebäude für seinen Betrieb. Der Übergang von Nutzen und Lasten erfolgt zum 1.2.2014.

Lösung:

Die Anschaffungskosten belaufen sich auf (500.000 € zuzüglich 50.000 € =) 550.000 €. Davon entfallen auf das Gebäude ($420/500 \times 550.000 \text{ €} =$) 462.000 €. Da der Bauantrag nicht nach dem 31.3.1985 gestellt wurde, kommt eine AfA nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG nicht infrage. Da das Gebäude vor dem 1.1.1925 erbaut wurde, beträgt der AfA-Satz nach § 7 Abs. 4 Nr. 2b) EStG 2,5 % p.a. Die Abschreibung beläuft sich damit in 2014 auf ($462.000 \text{ €} \times 2,5 \% \times \frac{11}{12} =$) 10.588 €.

14.4.4 Veräußerung von abnutzbarem Anlagevermögen

Veräußert der Einnahmen-Überschuss-Rechner ein Wirtschaftsgut, so ist der Restbuchwert Gewinn mindernd auszubuchen (Betriebsausgabe) und der Veräußerungserlös als Betriebseinnahme zu erfassen.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Januar 2014 ein Wirtschaftsgut für 5.000 € zuzüglich Umsatzsteuer; die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt neun Jahre. Im Mai 2015 veräußert er das Wirtschaftsgut für 3.000 € zuzüglich Umsatzsteuer.

Lösung:

Der Rest(buch)wert ist als Betriebsausgabe zu behandeln:

| | |
|------------------------------------------------------------------------|----------------|
| Anschaffungskosten | 5.000 € |
| AfA 2014 ($5.000 \text{ €} : 9 \text{ Jahre} =$) | ./ 556 € |
| AfA 2015 ($5.000 \text{ €} : 9 \text{ Jahre} \times \frac{5}{12} =$) | ./ 232 € |
| (Buch)Wert Mai 2015 | 4.212 € |

Der Veräußerungserlös ist als Betriebseinnahme zu erfassen; somit ergibt sich durch den Verkauf ein Verlust i.H.v. ($3.000 \text{ €} ./ 4.212 \text{ €} =$) ./ 1.212 €.

14.4.5 Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

Steuerpflichtige können nach § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Wirtschaftsjahr der Zuführung zu Betriebsvermögen in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Umsatzsteuer **410 €** nicht übersteigen. Die Grenze liegt auch dann bei 410 € netto, wenn der Steuerpflichtige keine Vorsteuerabzugsberechtigung hat.

Kann der Steuerpflichtige keine Vorsteuer geltend machen, kann er nach **§ 9b EStG** die Brutto-Anschaffungskosten als Betriebsausgaben geltend machen.

Da im Bereich der Anschaffungskosten das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG nicht gilt, kann das GWG in dem Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden, in dem es dem Betriebsvermögen zugeführt wird.

Beispiel:

Ein Arzt erwirbt im Dezember 2014 ein Mobiltelefon, das er ausschließlich für Zwecke seiner Praxis (Bereitschaftsdienste etc.) benötigt. Der Kaufpreis beträgt 400 € zuzüglich Umsatzsteuer. Der Kaufpreis wird erst im Januar 2015 von seinem Kreditkartenkonto abgebucht.

Lösung:

Da die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts netto 410 € nicht übersteigen, kann der Arzt das Wirtschaftsgut als GWG nach § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG mit Anschaffung im Veranlagungszeitraum 2014 als Betriebsausgabe geltend machen. Dass die Bezahlung erst in 2015 erfolgt, hat steuerlich keine Folgen. Da der Arzt nach § 4 Abs. 14 Buchst. a) UStG steuerfreie Leistungen erbringt und somit nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er nach § 9b EStG die Brutto-Anschaffungskosten als Betriebsausgabe geltend machen; dies sind hier (400 € zuzüglich 76 € Umsatzsteuer =) 476 €.

Die GWG-Regelung ist nur auf Wirtschaftsgüter anwendbar, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind. Ein Wirtschaftsgut ist einer selbstständigen Nutzung nicht fähig, wenn es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind (vgl. § 6 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Beispiel:

Ein Architekt erwirbt einen PC für 1.000 € zuzüglich Umsatzsteuer. Als Zubehör erwirbt er einen Bildschirm (300 € zuzüglich Umsatzsteuer).

Lösung:

Bildschirm und PC bilden eine funktionale Einheit. Der Bildschirm kann ohne den PC nicht genutzt werden. Damit sind die zwei Wirtschaftsgüter zusammenzurechnen. Da der Gesamtkaufpreis die Grenze von 410 € netto übersteigt, müssen die Anschaffungskosten von PC und Zubehör (1.300 €) auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Da der Architekt umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt, ist er nach § 15 UStG vorsteuerberechtigt. Somit können nach § 9b EStG nur die Netto-Anschaffungskosten abgeschrieben werden.

GWG, deren Wert **150 €** übersteigt, sind unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen (§ 6 Abs. 2 Satz 4 EStG). Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung (Anlageverzeichnis) ersichtlich sind. Die 150 €-Grenze dürfte daher in der Praxis keine Bedeutung haben.

Die GWG-Regelung ist für Umlaufvermögen nicht anzuwenden. Dieses stellt – unabhängig von der Höhe des Kaufpreises – stets sofort abziehbare Betriebsausgaben dar.

Beispiel:

Ein Arzt bestellt für seine Praxis zehn Ersatz-Trommeln für Laser-Drucker; der Einzelpreis beträgt 100 € zuzüglich Umsatzsteuer und jeweils 3 € zuzüglich Umsatzsteuer für Verpackung und Versand.

Lösung:

Die Ersatz-Trommeln für die Laserdrucker sind Umlaufvermögen, da sie zum Verbrauch bestimmt sind; der Kaufpreis (inklusive Verpackungs- und Versandkosten) ist unter Berücksichtigung des § 9b EStG sofort als Betriebsausgabe i.H.v. (10 × 103 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer =) 1.226 € anzusetzen.