

Wann ein Wechsel der Gewinnermittlungsart möglich ist

1. Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist der gesetzssystematische Regelfall. Die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung kommt nur bei Erfüllung der in § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG genannten Voraussetzungen in Betracht.
2. Ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger hat sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wirksam ausgeübt, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht. Der Abschluss ist zu dem Zeitpunkt erstellt, zu dem der Steuerpflichtige ihn fertiggestellt hat und objektiv erkennbar als endgültig ansieht.
3. Der Steuerpflichtige bleibt für den betreffenden Gewinnermittlungszeitraum an die einmal getroffene Wahl gebunden, es sei denn, er legt eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Wechsel dar.
4. § 177 Abs. 1 AO enthält keine selbständige Rechtfertigung, die getroffene Wahl der Gewinnermittlungsart zu ändern.

*BFH, Urt. v. 27.11.2024 - X R 1/23

Urteilsfall

Der Kläger ist ein Einzelhändler, der sowohl verschiedene Filialen als auch einen Onlineshop betreibt. Er ist gesetzlich nicht buchführungspflichtig. Bis zum Jahr 2011 ermittelte er seinen Gewinn zutreffend durch Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) gem. § 4 Abs. 3 EStG. Ab dem Jahr 2012 ermittelte er seinen Gewinn erstmals gem. § 5 Abs. 1 EStG i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich. Für das Streitjahr 2016 reichte der Kläger beim Finanzamt zusammen mit seiner Erklärung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und der Gewerbesteuererklärung eine auf den 31.12.2016 erstellte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ein. Der danach ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb betrug 20.828,22 €. Das Finanzamt erließ entsprechende Steuerbescheide erklärungsgemäß. Die Steuerbescheide standen nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung und wurden bestandskräftig.

Im Januar 2019 führte das Finanzamt eine Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016 durch. Aufgrund der Prüfungsfeststellungen des Betriebsprüfers änderte das Finanzamt den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und stellte für das Streitjahr einen Gewinn in Höhe von 33.472,70 € fest. Den Gewerbesteuermessbescheid änderte das Finanzamt nach § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG und setzte einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 311 € fest.

Gegen die neu erlassenen Änderungsbescheide erhob der Kläger Einspruch und reichte zur Begründung eine geänderte Gewinnermittlung in Form einer EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG samt Übergangsgewinnermittlung auf den 01.01.2016 ein. Daraus ergab sich ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.809,24 €. Des Weiteren gab er an, dass es zwar zutreffend sei, dass er bereits in vorangegangenen Jahren sein Wahlrecht zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 Abs. 1 i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgeübt habe. Da er jedoch gesetzlich nicht zur Buchführung verpflichtet sei und ihm durch die Feststellungen der Betriebsprüfung erhebliche Nachteile entstanden seien, könne er nun sein Wahlrecht dahingehend ausüben, den Gewinn durch EÜR gem. § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln.

Ansicht des Finanzamts

Das Finanzamt wies die Einsprüche als unbegründet zurück, da der Kläger sein Wahlrecht hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung mit Einrichtung der entsprechenden Buchführung ausgeübt habe. Nach der Rechtsprechung sei nach wirksam ausgeübter Wahl ein wiederholter Wechsel der Gewinnermittlungsart für dasselbe Wirtschaftsjahr auch vor Eintritt der Bestandskraft nur bei Vorliegen eines besonderen Grunds zulässig. Dazu zähle nicht der bloße Irrtum über die steuerlichen Folgen dieser Wahl. Zudem sei der Kläger nach Eintritt der Bestandskraft der Erstbescheide nicht mehr berechtigt gewesen, die Wahl der Gewinnermittlungsart zu ändern. Seine Klage richtete sich gegen die Einspruchsentscheidung.

Entscheidung des FG

Das FG gab der Klage statt. Nach Ansicht des Gerichts hat der Kläger Anspruch darauf, dass der Feststellung bzw. der Festsetzung entsprechend der eingereichten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG jeweils ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.809,24 € zugrunde gelegt wird. Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG müssen Gewerbetreibende, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln. Trifft sie eine solche Verpflichtung nicht und führen sie keine Bücher und machen sie keine Abschlüsse, können sie nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen.

Maßgeblich für die Ausübung des Wahlrechts der Gewinnermittlungsart sei die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung. Das bedeutet, dass ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich - wie in § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ausdrücklich angesprochen - erst dann wirksam ausgeübt hat, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht. Zu den tatbestandlichen Voraussetzungen für die Ausübung des nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG eingeräumten Wahlrechts gehört weder die Kenntnis aller steuerlichen Folgen der einmal getroffenen Wahl noch das Bewusstsein, überhaupt eine Wahl zu treffen.

Hat das Finanzamt formell bestandskräftige Steuerbescheide, die nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen waren, zulässigerweise auf Grundlage der Feststellungen einer Außenprüfung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert, muss es dem Steuerpflichtigen nach Ansicht des FG - damit es nicht zu einer gleichheitswidrigen verfahrensrechtlichen Schlechterstellung kommt - rechtlich möglich sein, nach dem Rechtsgedanken des § 177 AO im gleichen Umfang die Betriebsprüfungsergebnisse zu glätten, indem er im Rahmen seiner gegen die Änderungsbescheide gerichteten Einsprüche sein Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlungsart neu ausübt.

Gegen das Urteil des FG erhob das Finanzamt Revision.

Entscheidung des BFH

Nach Ansicht des BFH ist die Revision begründet und das angefochtene Urteil des FG aufzuheben. Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass der Kläger Gewinnermittlungsart für das Streitjahr ändern konnte. Der BFH ist der Ansicht, dass der Kläger im Streitjahr die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung durch EÜR nicht mehr erfüllte, weil er durch die Aufstellung des Jahresabschlusses sein Wahlrecht bereits ausgeübt hatte und daran auch gebunden war. Aus § 177 Abs. 1 AO lässt sich kein anderes Ergebnis herleiten. Übergeordnete verfassungsrechtliche Prinzipien gebieten es ebenfalls nicht, den erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart zuzulassen.

Grundsätzlich ist der Gewinn gem. § 5 Abs. 1 i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durch Bestandsvermögensvergleich zu ermitteln. Lediglich Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können den Gewinn davon abweichend durch EÜR ermitteln. Diese gesetzlichen Regelungen zeigen nach Ansicht des BFH, dass die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich der gesetzessystematische Regelfall ist.

Maßgeblich für die Ausübung des Wahlrechts der Gewinnermittlungsart ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung, so dass ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich regelmäßig wirksam ausgeübt hat, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht. Die Gewinnermittlung gilt nach der ständigen Rechtsprechung als zu dem Zeitpunkt erstellt, zu dem der Steuerpflichtige diese fertiggestellt hat und objektiv erkennbar als endgültig ansieht. Beweisanzeichen dafür kann beispielsweise sein, dass der Steuerpflichtige die Gewinnermittlung durch Übersendung an das Finanzamt in den Rechtsverkehr begibt. Nach der Erstellung des Jahresabschlusses kommt folglich die Wahl der EÜR grundsätzlich nicht mehr in Betracht.

Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart ist nach der Rechtsprechung daher nur noch in Ausnahmefällen möglich. Dies können etwa Besonderheiten bei einem Umwandlungsvorgang sein. Bloße Unkenntnis bzw. ein Irrtum hinsichtlich der steuerlichen Folgen begründen keinen Wechsel der Gewinnermittlungsart.

Der Steuerpflichtige bleibt aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart grundsätzlich für drei Wirtschaftsjahre an diese Wahl gebunden; nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes kann er vor Ablauf dieser Frist wieder zurückwechseln. Legt der Steuerpflichtige die Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart dar, kann sogar ein mehrfacher Wechsel der Gewinnermittlungsart auf denselben Zeitpunkt zuzulassen sein (BFH, Urt. v. 09.11.2000 - IV R 18/00, BStBl II 2001, 102, unter 2.c)bb); v. 02.06.2016 - IV R 39/13, BStBl II 2017, 154, Rdnr. 27).

Der Kläger hatte im Laufe des Verfahrens keinen vernünftigen wirtschaftlichen Grund dargelegt, der es rechtfertigen könnte, die einmal gewählte Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich für dasselbe Jahr wieder zu ändern. Allein der dargelegte Umstand, dass der Kläger durch den Wechsel zur EÜR eine Gewinnerhöhung infolge der Außenprüfung "glätten" wollte, reicht hierfür nicht aus. Damit haben sich nicht die wirtschaftlichen Verhältnisse geändert.

Fazit:

Verschiedene Anlässe können bei Mandanten den Wechsel von der EÜR zur Bilanzierung und umgekehrt bewirken bzw. erzwingen. Somit ist vor Fertigstellung des Abschlusses stets zu prüfen, ob die Wahl der Gewinnermittlungsart richtig getroffen wurde. Gerade Betriebsprüfungsergebnisse in der Zukunft können eben nicht vorhergesehen werden, so dass der spätere Wechsel leider nur dann noch vorgenommen werden kann, solange ein Vorbehalt der Nachprüfung in den entsprechenden Steuerbescheiden vorliegt. Ein nachträglicher Wechsel aufgrund von Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse ist in der Praxis nur schwer nachweisbar.

Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein

- 1. Der Verlust aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht ist bereits zum Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird (Anschluss an BFH, Urt. v. 24.10.2017 - VIII R 19/16, BStBl II 2019, 34).**
- 2. Die Anschaffungskosten der Darlehensforderung, auf die unter Besserungsvorbehalt verzichtet worden ist, sind nicht, auch nicht anteilig, der Besserungsanwartschaft zuzuordnen.**

*BFH, Urt. v. 19.11.2024 - VIII R 8/22

Der Kläger und sein Bruder hatten bereits in den 1990er Jahren eine GmbH & Co. KG gegründet und dieser im Jahr 2008 aufgrund finanzieller Schwierigkeiten ein Darlehen gewährt. Mit Beschluss im Jahr 2009 wurde die KG rückwirkend in eine GmbH formgewechselt, wobei der Kläger weiterhin mit 12,8 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt war. Sein Bruder hielt die übrigen Anteile (87,2 %). Ende 2009 verzichteten die Gesellschafter gegenüber der GmbH auf alle Ansprüche aus den Darlehensverträgen. Der Verzicht wurde unter der auflösenden Bedingung einer Besserung der wirtschaftlichen Lage der GmbH ausgesprochen (Besserungsschein). Die GmbH behandelte diesen Verzicht als sonstigen betrieblichen Ertrag.

Im Jahresabschluss für das Streitjahr 2009 ermittelte die GmbH einen siebenstelligen Jahresverlust. Entsprechendes galt für die folgenden Jahre, so dass im Jahr 2013 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet wurde. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger den Verlust aus dem Darlehensverzicht bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Auffassung, dass der Darlehensverzicht in voller Höhe eine verdeckte Einlage darstelle, und berücksichtigte die erklärten Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit nicht im Einkommensteuerbescheid. Gegen diesen Bescheid legten die Kläger Einspruch ein, der hinsichtlich der hier streitigen Behandlung des Darlehensverzichts erfolglos blieb.

Vor dem FG einigten sich die Beteiligten darauf, dass der Darlehensrückzahlungsanspruch zum Zeitpunkt des Verzichts noch zu 34 % werthaltig sei. In Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils von 66 % erkannte das FG negative Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 EStG an. Das Finanzamt ging in Revision.

Der BFH hielt die Revision für unbegründet. In Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung führe der Forderungsverzicht gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 EStG zu einem Abtretungsverlust (BFH, Urt. v. 18.06.2024 - VIII R 25/23, BStBl II 2024, 691, Rdnr. 15; v. 06.08.2019 - VIII R 18/16, BStBl II 2020, 833). Dies beruhe auf der Annahme, dass der Forderungsverzicht den Wegfall der Forderung bewirke, der dem im Gesetz ausdrücklich erfassten Fall der Abtretung gleichstehe. Denn auch wirtschaftlich mache es keinen Unterschied, ob der Gesellschafter eine Forderung an den Schuldner (die Gesellschaft) abtrete oder ob er auf sie verzichte.

Der Verlust aus dem Verzicht auf den nicht mehr werthaltigen Teil der Forderung sei auch im Streitjahr zu berücksichtigen; durch den Besserungsschein ergebe sich hier kein anderes Ergebnis (z. B. BFH, Urt. v. 12.07.2012 - I R 23/11, Rdnr. 15).

Ihre Steuerberater

Steuertermine März 2025

- 10.03. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.03. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.03. Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag
- 10.03. Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief