

Steuerrecht III: Bilanzsteuerrecht

Bearbeitet von
Prof. Walter Mayer

1. Auflage 2011. Buch mit CD/DVD. 160 S. Kartoniert
ISBN 978 3 17 021782 9

Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Handels- und Vertriebsrecht >
Handelsbilanzrecht, Bilanzsteuerrecht

Zu Inhaltsverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text "beck-shop.de" in a bold, red, sans-serif font. Above the "i" in "shop" are three red dots of increasing size. Below the main text, the words "DIE FACHBUCHHANDLUNG" are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

1. Kapitel Grundlagen

I. Einkunftsarten und Ermittlung der Einkünfte

Der Einkommensteuer unterliegt die aus sieben Einkunftsarten zusammengesetzte Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 1 und Abs. 3 EStG). Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen (§ 2 Abs. 4 EStG).

1

Das Einkommensteuergesetz bestimmt in § 2 Abs. 2 EStG den Gewinn als Einkünfte bei den

2

- Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 1 Nr. 1; §§ 13–14a EStG),
- Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Nr. 2; §§ 15–17 EStG),
- Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 3; § 18 EStG).

Die übrigen Einkünfte,

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
- Einkünfte aus Kapitalvermögen,
- Sonstige Einkünfte

werden ermittelt als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Der Ermittlung der **Gewinneinkünfte** liegt der rechtliche Ansatz der „Reinvermögenszugangstheorie“ zugrunde. Nach dieser erstmals 1920 in der Erberger'schen Steuerreform angewendeten Theorie werden Einkünfte als Vermögensmehrungen innerhalb einer bestimmten Periode ermittelt. Demgegenüber werden die **Überschusseinkünfte** nach der „Quellentheorie“ ermittelt. Diese unterscheidet zwischen den als Einkommen zu qualifizierenden laufenden Einkünften und den und den nicht zum Einkommen gehörenden Wertveränderungen im sog. „Quellenvermögen“.



Das Einkommensteuerrecht wendet diese Gewinnermittlungsprinzipien differenziert i. S. einer die subjektive Leistungsfähigkeit berücksichtigenden Einkommensermittlung an. So werden einerseits bei den Gewinneinkünften bestimmte Betriebseinnahmen nicht der Steuer unterworfen und bestimmte Betriebsausgaben als nicht abzugsfähig qualifiziert. Andererseits werden bei den Überschusseinkünften Vermögensänderung in Form von Abschreibungen

3

berücksichtigt und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und den sonstigen Einkünften Vermögenswertänderungen besteuert.

II. Gewinnermittlungsarten

- 4 Das Einkommensteuergesetz sieht folgende Arten der Gewinnermittlung vor:

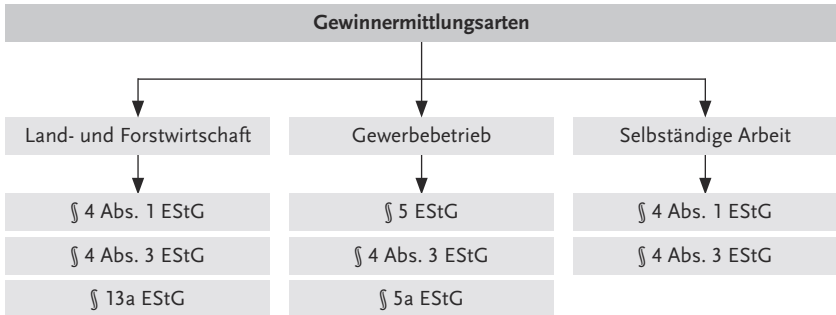


Abb. 1: Gewinnermittlungsarten

- 5 **1. Betriebsvermögensvergleich.** Der im Gesetz in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG als grundsätzliche Gewinnermittlungsart aufgeführte Betriebsvermögensvergleich bestimmt den Gewinn als

§

Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen

- 6 **Beispiel einer Gewinnermittlung:**

Betriebsvermögen	
am Schluss des Wirtschaftsjahres	50.000 €
./. Betriebsvermögen	
am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres	– 20.000 €
= Unterschiedsbetrag	30.000 €
+ Entnahmen	5.000 €
./. Einlagen	– 2.000 €
= Gewinn	33.000 €

a) **Betriebsvermögen.** Betriebsvermögen i. S. der Vorschrift ist die Differenz zwischen den bewerteten Güterbeständen (Vermögen und Schulden) des Betriebs.

7

Das Betriebsvermögen als Saldo aus Vermögen und Schulden entspricht wertmäßig grundsätzlich in einer Bilanz des Unternehmens der Position „Eigenkapital“ als Nettovermögen zwischen dem Vermögen auf der Aktivseite und den Schulden auf der Passivseite.



Bilanz auf den 31.12.				
Aktivseite		Passivseite		
Anlagevermögen		Eigenkapital		
Fuhrpark	100.000	Anfangsbestand	100.000	
Maschinen	200.000	Gewinn	300.000	400.000
Umlaufvermögen		Verbindlichkeiten		
Warenbestand	400.000	Bankschulden		250.000
Forderungen	300.000			350.000
	<u>1.000.000</u>			<u>1.000.000</u>

8

Abb. 2: Vermögensübersicht (Bilanz)

Wirtschaftsgüter sind Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt (d. h. Anschaffungskosten oder Herstellungskosten verursacht hat), die deshalb einer besonderen Bewertung zugänglich sind, und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können (so der Hinweis H 4.2 (1) EStH ●).

9

Das Steuerrecht unterscheidet (in R 4.2 Abs. 1 EStR ●) zwischen

10

- notwendigem Betriebsvermögen,
- gewillkürtem Betriebsvermögen und
- (notwendigem) Privatvermögen.

Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 % für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind **notwendiges Betriebsvermögen**.

11

Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, können – auch bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Einnah-

12

menüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG – als **gewillkürtes Betriebsvermögen** behandelt werden, wenn sie zu mehr als 10 % und bis zu 50 % betrieblich genutzt werden.

- 13** Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 90 % privat genutzt werden, gehören in vollem Umfang zum **notwendigen Privatvermögen** und können nicht als Betriebsvermögen angesetzt werden.

- 14** **b) Entnahmen und Einlagen.** Die Hinzurechnung von Entnahmen, sowie die Kürzung um Einlagen, ist erforderlich, um das Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs zu korrigieren um außerbetriebliche Vorgänge, die dieses Vermögen beeinflusst haben. Das wäre mit dem Prinzip der Einkünfteermittlung aus der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nicht vereinbar. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG lautet:

§

Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.

- 15** § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG lautet:

§

Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat.

- 16** **2. Buchführungspflicht.** Die Aufstellung eines Jahresabschlusses mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erfordert die Erfassung aller Geschäftsvorfälle eines Geschäftsjahres in Form einer sog. „doppelten Buchhaltung“. Bei dieser Form der systematischen Geschäftsaufzeichnung werden die Geschäftsvorfälle eines Geschäftsjahres nicht nur in zeitlicher Hinsicht sondern auch in sachlicher Ordnung festgehalten. Es werden alle Vorgänge nach ihrer Vermögens- und nach ihrer Erfolgswirkung erfasst, was eine zweifache, „doppelte“ Gewinnermittlung ermöglicht, nämlich als Veränderung der Vermögenswerte und Schulden und als Ergebnis von Aufwendungen und Erträgen. Die Gewinn- und Verlustrechnung wird nach § 275 HGB in Staffelform dargestellt. In Deutschland ist die Darstellung des Gesamtkostenverfahrens üblich. Dabei werden die Erträge des Geschäftsjahres den Aufwendungen der Periode gegenübergestellt. Kennzeichen für diese Darstellung ist der Ausweis der Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen (§ 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB), um die Gesamtleistung der Periode darzustellen.

Bei der alternativ möglichen Darstellung nach dem Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB), werden den Umsatzerlösen die Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen gegenübergestellt. Die Aufwendungen werden danach nicht nach den Kostenarten (z. B. Materialkosten, Personalkosten) ausgewiesen, sondern nach den Unternehmensbereichen in denen sie entstanden sind (z. B. Vertriebskosten, Verwaltungskosten). **17**

Beide Methoden sind gleichberechtigt und führen zum gleichen Ergebnis. **18**

a) Buchführungspflicht nach Handelsrecht. Nach § 238 Abs. 1 HGB 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 ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs. 1 HGB). Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB). § 242 Abs. 3 HGB besagt: **19**

Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB). Er hat zum Schluss eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen (§ 242 Abs. 2 HGB). Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.

§

Zu den **bilanzierungspflichtigen Kaufleuten** gehören:

20

- **Einzelunternehmer**, die einen Gewerbebetrieb führen und
- **Personenhandelsgesellschaften** nach § 6 Abs. 1 HGB. Zu diesen gehören die offene Handelsgesellschaft (**OHG**) nach § 105 Abs. 1 HGB und die Kommanditgesellschaft (**KG**) nach § 161 Abs. 1 HGB.
- **Kaufleute kraft Rechtsform** sind auch die Kapitalgesellschaften, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (**GmbH**) nach § 13 Abs. 3 GmbHG, die Aktiengesellschaft (**AG**) nach § 3 Abs. 1 AktG, die Genossenschaften (**e. G.**) nach § 17 Abs. 2 GenG und die Kommanditgesellschaft auf Aktien (**KGaA**) nach § 278 Abs. 3 AktG.

Für die praktischen Fälle der Bilanzierungspflicht hat das Handelsrecht in § 241a HGB absolute Wertgrenzen bestimmt, die zu einer **Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht** führen. Nach dem neuen ab 2011 geltenden § 241a HGB brauchen Einzelkaufleute, die an zwei aufeinanderfolgen- **21**

den Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 € Umsatzerlöse oder 50.000 € Jahresüberschuss aufweisen, die Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften nicht erfüllen. Sobald eine dieser Grenzen nur an einem Abschlussstichtag überschritten wird, entfällt die Befreiung. Es ist dann eine Eröffnungsbilanz aufzustellen und zur Buchführung überzugehen.

22

Beispiel (nach Schmidt, Buchführungspflicht nach HGB, BBK Fach 4 Seite 2179):

An den Stichtagen 31.12.2001, 31.12.2002, 31.12.2003 weist das gewerbliche Einzelunternehmen folgende Umsatzerlöse und Jahresüberschüsse aus:

	31.12.2001	31.12.2002	31.12.2003
Umsatzerlöse	480.000 €	490.000 €	500.000 €
Jahresüberschuss	48.000 €	49.000 €	50.000 €

Es sind an den Bilanzstichtagen der zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren 2001 und 2002 die Schwellenwerte nicht überschritten. Am Bilanzstichtag 31.12.2003 ist der Schwellenwert überschritten. Die Schwellenwerte werden aber nicht an den Stichtagen der beiden aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre 2002 und 2003 überschritten. Erst ab dem Geschäftsjahr 2004 ist daher das Unternehmen zur Buchführung und zur Erstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet.

23

Für Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften gilt die Befreiungsmöglichkeit des § 241a HGB nicht.

24

b) Abgeleitete (derivative) Buchführungspflicht nach Steuerrecht. Das Steuerrecht stützt sich auf diese öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzierung des Handelsrechts in § 140 AO, der wie folgt lautet:

§

Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat diese Verpflichtungen, die ihm nach anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.

25

c) Originäre Buchführungspflicht nach Steuerrecht. Besteht keine abgeleitete Buchführungspflicht, kann sich diese Verpflichtung aufgrund von § 141 AO ergeben.

26

aa) für Land- und Forstwirte ergibt sich die Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzerstellung, wenn das Finanzamt feststellt, dass

- eine Umsatzgrenze von 500.000 € im Kalenderjahr überschritten wurde (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) oder
- die selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Fläche einen Wirtschaftswert (ermittelt nach § 46 BewG) von mehr als 25.000 € aufweist oder
- im Kalenderjahr einen Gewinn von mehr als 50.000 € erwirtschaftet wurde.

bb) für gewerbliche Unternehmer ergibt sich diese Verpflichtung, wenn das Finanzamt feststellt, dass das Unternehmen **27**

- Umsätze von mehr als 500.000 € im Kalenderjahr hat (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) oder
- einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 50.000 € erwirtschaftet hat (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO).

Die Finanzbehörden haben auf diese Verpflichtung hinzuweisen. Die Buchführungspflicht beginnt dann ab Beginn des folgenden Kalenderjahres. Sie endet mit Ablauf des folgenden Jahres, in dem das Finanzamt festgestellt hat, dass die Voraussetzungen nicht mehr vorgelegen haben (§ 141 Abs. 2 AO). **28**

3. Einnahmenüberschussrechnung. Steuerpflichtige, die nicht zur Buchhaltung verpflichtet sind, Kleingewerbetreibende, kleine Land- und Forstwirte und freiberuflich Tätige ohne Umsatzbeschränkung können ihre Einkünfte nach § 4 Abs. 3 EStG vereinfacht ermitteln. Sie können dann als Gewinn den Überschuss der Einnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. **29**

Die Schreibweise der Überschussrechnung ist in der Literatur unterschiedlich. Das Gesetz verwendet in § 4 Abs. 3 Satz 1 den Begriff „Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben“, die Autoren verkürzen diese Beschreibung in unterschiedlicher Schreibweise, z. B. als Überschussrechnung, Einnahmenüberschussrechnung, Einnahmeüberschussrechnung, Einnahme-Überschuss-Rechnung. Am gebräuchlichsten scheint die Schreibweise als ein zusammengesetztes Hauptwort.




Der Einnahmenüberschussrechnung liegt die Überlegung zugrunde, dass jede Veränderung des Betriebsvermögens, die durch betriebliche Vorgänge verursacht ist, sich irgendwann in Form von Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben niederschlagen muss. Die Überschussrechnung führt daher im Vergleich zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG nur zu Gewinnverlagerungen. Die befristete Verschiebung des Gewinnausweises und eine u. U. dadurch durch Progression und Tarifänderungen unterschiedliche Steuerbelastung, wird aus Gründen der Vereinfachung in Kauf genommen **30**

- 31 a) Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.** Der Begriff **Betriebseinnahmen** i. S. des § 4 Abs. 3 EStG ist gesetzlich nicht bestimmt. Nach § 8 Abs. 1 EStG sind Einnahmen „alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart zufließen“. Danach sind Betriebseinnahmen alle betrieblich veranlassten Wertzugänge zum Betriebsvermögen, die keine Einlagen sind (BFH, Urt. v. 18.3.1982 – IV R 183/78 – BStBl. II 1982, 587 ●). Keine Betriebseinnahmen sind Zuflüsse, die dem Betrieb durch die Aufnahme von Darlehen zugeflossen sind (H 4.5 [2] EStH ●) weil sie nicht durch den betrieblichen Leistungsprozess entstanden sind.
- 32 Betriebsausgaben** sind nach § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Betrieb besteht und subjektiv die Aufwendungen dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (BFH, Urt. v. 29.10.1991 – VIII R 148/85 – BStBl. II 1992, 647 ●). Bei ungewollten Aufwendungen fehlt zwangsläufig das subjektive Element. In diesen Fällen genügt ein objektiver betrieblicher Sachzusammenhang (BFH, Urt. v. 6.5.1976 – IV R 79/73 – BStBl. II 1976, 560 ●). Geldbeträge, die zur Tilgung von Darlehen geleistet werden, stellen keine Betriebsausgaben dar (H 4.5 [2] EStH ●).
- 33 b) Vereinnahmung und Verausgabung.** Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gelten die Grundsätze des § 11 EStG.
- 34 Einnahmen** sind danach in dem Wirtschaftsjahr anzusetzen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). Einnahmen sind zugeflossen, wenn sie in den unmittelbaren Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind und er wirtschaftlich über den Betrag verfügen kann.
- 35 Ausgaben** sind abzusetzen, wenn sie geleistet worden sind (§ 11 Abs 2 Satz 1 EStG).



Eine Ausgabe, die durch Überweisungsauftrag geleistet wird, ist bei dem Kontoinhaber in dem Zeitpunkt abgeflossen, in dem der Überweisungsauftrag der Bank zugegangen ist und der Verpflichtete im Übrigen alles in seiner Macht stehende getan hat, um eine unverzügliche bankübliche Ausführung zu gewährleisten. Hierzu gehört, dass er im Zeitpunkt der Erteilung des Überweisungsauftrags für eine genügende Deckung auf seinem Girokonto gesorgt hat (BFH, Urt. v. 14.1.1986 – X R 51/80 – BStBl. II 1986, 453; BFH, Urt. v. 11.8.1987 – IX R 163/83 – BStBl. II 1989, 702 ●).

Eine Ausnahme vom Zuflussprinzip bzw. Abflussprinzip besteht nach § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG für **regelmäßig wiederkehrende Einnahmen** bzw. Ausgaben, wenn sie kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs gezahlt wurden. Als kurze Zeit gilt dabei ein Zeitraum von höchstens zehn Tagen (BFH, Urt. v. 24.7.1986 – IV R 309/84 – BStBl. II 1987, 16; BFH, Urt. v. 6.7.1995 – IV R 63/94 – BStBl. II 1996, 266; BFH, v. 23.9.1999 – IV R 1/99 – BStBl. II 2000, 121 ). Unerheblich ist, ob die Zahlungen ihrer Natur nach in der Höhe schwanken.


Das gilt z. B. für die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen. Die Zahlungen, die regelmäßig am 10. Tag nach Monatsablaufs geleistet werden müssen, sind demnach bei Zahlung im Januar noch dem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzuordnen.



c) Abschreibungen. Die Einnahmenüberschussrechnung ist keine „reine“ Kassenrechnung. Das Prinzip der Geldrechnung wird in mehreren Fällen durchbrochen: Die Vorschriften über

- die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) und die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a EStG) und
 - die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerungen
- sind zu befolgen.

d) Gesamtgewinnungleichheit. Bei der Durchführung der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung muss der Grundgedanke beachtet werden, dass auf Dauer gesehen, sich ein gleiches Gesamtergebnis, wie bei einer Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich ergeben muss.

Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart ist im Gesetz nicht geregelt. Die durch die Rechtsprechung hierzu entwickelten Grundsätze sind in den Einkommensteuerrichtlinien (R 4.6 Abs. 1 EStR und den Hinweisen in H 4.6 EStH zusammengefasst .

aa) Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich. Bei einem Übergang von der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG müssen Vorgänge, die bisher nicht berücksichtigt worden sind, beim ersten Bestandsvergleich erfasst werden (z. B. Forderungsbestand). Umgekehrt dürfen Vorgänge, die sich bei der Überschussrechnung bereits ausgewirkt haben, nicht noch einmal erfasst werden (z. B. Warenbestand). Bei einem Übergang von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung bewirkt die-


ser Wechsel ein Abweichen vom Totalgewinn, der durch Zu- und Abrechnungen ausgeglichen werden muss.

- 41** Der Gewinn des ersten Jahres ist insbesondere um folgende Hinzurechnungen und Abrechnungen zu berichtigen:

- + Warenbestand
- + Warenforderungsanfangsbestand
- + sonstige Forderungen
- Warenschuldenanfangsbestand
- +/- Rechnungsabgrenzungsposten
- Rückstellungen

- 42** **bb) Übergang vom Bestandsvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung.** Der Gewinn der ersten Jahres ist zu korrigieren:

- + Warenschuldenbestand des Vorjahres
- Warenendbestand des Vorjahres
- Warenforderungsbestand des Vorjahres
- Sonstige Forderungen
- +/- Rechnungsabgrenzungsposten
- + Rückstellungen

- 43** **cc) Billigkeitsmaßnahmen.** Ergibt sich beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ein Übergangsgewinn als Saldo aus Zu- und Abrechnungen, kann auf Antrag dieser Gewinn gleichmäßig verteilt werden entweder auf das Jahr des Übergangs und das folgende Jahr oder auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre (R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR .

- 44** **4. Sonstige Gewinnermittlungsarten.** Für den Betrieb von Handelsschiffen und für Land- und Forstwirte kann der Gewinn abweichend vom Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden.

- 45** **a) Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr.** § 5a EStG bestimmt, dass bei einem Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland der Gewinn der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr auf Antrag mit einem festen Betrag je Tonnage ermittelt werden kann.

- 46** **b) Gewinnermittlung bei Land- und Forstwirten.** § 13a EStG ermöglicht eine Gewinnermittlung nach im Gesetz festgelegten Durchschnittssätzen entsprechend der bewirtschafteten Fläche.