

GEWINNERMITTLUNG

Den Übergang von der Einnahmen-Überschussrechnung zum Bestandsvergleich gestalten

von RiFG Dr. Alexander Kratzsch, Bünde

Bei Veräußerung eines (Teil-)Betriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils muss der Veräußerer gemäß § 16 Abs. 2 S. 2 EStG zwingend zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen. Außerdem können Steuerpflichtige freiwillig die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG wählen, um Rückstellungen oder Teilwertabschreibungen vorzunehmen, die bei Überschussrechnern nicht zulässig sind. Allerdings ist ein Übergangsgewinn zu ermitteln, der als laufender, nicht begünstigter Gewinn zu versteuern ist. Der Beitrag erörtert mögliche Fallstricke und Gestaltungsmöglichkeiten.

1. Grundsätzliches beim Wechsel zum Bestandsvergleich

Beim Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG müssen betriebliche Vorgänge, die sich bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich auf den Gewinn ausgewirkt hätten, sich aber bei der Einnahmen-Überschussrechnung nicht ausgewirkt haben, beim ersten Bestandsvergleich steuerlich erfasst werden (H 4.6 EStH). In der Anlage 1 zu R 4.6 EStR befindet sich eine „Übersicht über die Berichtigungen des Gewinns bei Wechsel der Gewinnermittlungsart“. Durch Zu- und Abrechnungen muss der Steuerpflichtige so gestellt werden, als habe er den Gewinn während der ganzen Zeit des Bestehens des Betriebs durch Vermögensvergleich ermittelt.

Es folgen nun drei typische Fallgestaltungen, die Grundlage für einen Übergang zur Bilanzierung sein können: Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Praxiseinbringung und freiwilliger Wechsel.

1.1 Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe

Bei einer Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe muss der Steuerpflichtige zwingend zur Bilanzierung übergehen. Dies ordnet § 16 Abs. 2 S. 2 EStG, der für Freiberufler entsprechend gilt, an (vgl. zuletzt FG Baden-Württemberg 1.2.10, 9 K 1449/09, EFG 10, 857 m.w.N., rkr., vgl. BFH 29.4.11, VIII B 42/10).

Neben dem steuerbegünstigten Veräußerungs-/Aufgabegewinn muss der laufende Gewinn ermittelt werden (H 16 Abs. 9 EStH „Abwicklungsgewinn“). Grundlage dafür ist die normale Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen (BFH 6.5.82, IV R 56/79, BStBl II 82, 691, H 16 Abs. 9 EStH „Aufgabegewinn bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern“).

Die erforderlichen Hinzu- und Abrechnungen sind nicht bei dem Veräußerungs-/Aufgabegewinn, sondern beim laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres vorzunehmen, in dem die Veräußerung stattfindet (R 4.6 Abs. 1 S. 5 EStR). Die Hinzurechnungsbeträge können nicht auf drei Jahre verteilt werden (H 4.5 Abs. 6 EStH „Übergangsgewinn“).

Drei mögliche
Gestaltungen

Übergang ist Pflicht

■ **Beispiel: Praxisveräußerung**

Ein Orthopäde (65) verkauft 2021 seine Praxis zu einem Veräußerungspreis von 230.000 EUR. Der laufende Gewinn für das letzte Jahr der Berufstätigkeit beträgt 70.000 EUR. Per 31.12.21 sind noch offen:

- Forderungen aus KV-Abrechnungen: 40.000 EUR
- Forderungen aus Privatabrechnungen: 20.000 EUR
- eigene sonstige Verbindlichkeiten (z. B. Praxisbedarf): ./ 5.000 EUR
- noch zu erwartende Zahlungen (z. B. Lohnsteuer): ./5.000 EUR

Der Buchwert der Praxis beträgt 115.000 EUR, die Veräußerungskosten 5.000 EUR, der Wert der ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter liegt bei 20.000 EUR. Der durchschnittliche Steuersatz liegt bei 35 %.

1. Ermittlung des Übergangsgewinns

Der Übergangsgewinn wird allgemein nach folgender Formel berechnet (wobei sich die Berechnung bei einem Arzt stark vereinfacht):

Warenanfangsbestand
 + offene Kundenforderungen (brutto), sonstige offene Forderungen (brutto), geleistete Anzahlungen (brutto), ARAP, Vorsteuer aus offenen Verbindlichkeiten
 = Zwischensumme
 - Lieferantenschulden (brutto), sonstige Verbindlichkeiten (brutto), erhaltene Anzahlungen (brutto), Rückstellungen, PRAP, Umsatzsteuer aus offenen Forderungen, offene Umsatzsteuer aus Vorjahr
 = Übergangsgewinn

Daraus folgt ein (nicht begünstigter) Übergangsgewinn von (60.000 ./ 10.000 =) 50.000 EUR. Der laufende Gewinn für 2021 beträgt damit 120.000 EUR.

2. Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Veräußerungspreis lt. Kaufvertrag	230.000 EUR
+ ins Privatvermögen übernommene Wirtschaftsgüter	+ 20.000 EUR
- Buchwerte der Praxis	- 115.000 EUR
- Veräußerungskosten	- 5.000 EUR
= Veräußerungsgewinn	130.000 EUR
Freibetrag	- 45.000 EUR
ermäßigt zu versteuern	85.000 EUR
ermäßigter Steuersatz 35 % × 56 % = 19,6 %	16.660 EUR

1.2 Praxiseinbringung

Nach früherer Auffassung der Finanzverwaltung (OFD Karlsruhe 8.10.07, S 1978/20 – St 111) war auch bei der Einbringung einer Freiberufler-Einzelpraxis zu Buchwerten ein Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erforderlich, wenn der Gewinn für den eingebrachten Betrieb bisher nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurde. Die Finanzverwaltung folgt mittlerweile allerdings der Auffassung des BFH (13.9.01, IV R 13/02, BStBl II 02, 287; 11.4.13, III R 32/12 zur Realteilung; vgl. OFD Nordrhein-Westfalen 9.2.16, S 1978 d-2015/0005-St 111). Demnach muss bei der Einbringung eines Betriebs nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft zu Buchwerten nicht zur Bilanzierung gewechselt werden, wenn sowohl für den eingebrachten Betrieb als auch für die aufnehmende Personengesellschaft der Gewinn durch EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG

Verkauf einer Orthopädiepraxis

Ermittlung von Übergangs- und Veräußerungsgewinn

Der Übergang ist nicht mehr zwingend

ermittelt wird bzw. wurde. Allerdings muss die Bestimmung des Umfangs des Betriebsvermögens und die Besteuerung des Gesamtgewinns auf andere Weise durch entsprechende Aufzeichnungen sichergestellt werden.

Aber: Bei Einbringungen zum Zwischenwert, gemeinen Wert und bei „schädlichen“ sonstigen Gegenleistungen gemäß § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG unter Wechsel der Gewinnermittlungsart muss eine Einbringungs- und eine Eröffnungsbilanz aufgestellt werden. Die aufnehmende Gesellschaft darf nach der Eröffnungsbilanz wieder zur Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zurückkehren. Aufgrund des Wechsels und Rückwechsels – nach Einbringung sind mehr Gesellschafter beteiligt als zuvor – droht eine nicht korrespondierende Zurechnung der Übergangsgewinne und -verluste.

Beachten Sie | Die Gewinnänderungen heben sich auf, wenn die Gewinnminderung aufgrund einer besonderen Vereinbarung zur Gewinnverteilung ausschließlich dem Einzelunternehmer oder den Altgesellschaftern zugerechnet wird, der/die zuvor den Übergangsgewinn versteuert hat/haben. Existiert allerdings eine solche Abrede nicht, ist die Gewinnminderung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzuweisen.

■ Beispiel: Einbringung nach § 24 UmwStG

Die AB-Zahnarzt-GbR, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, will zum 1.1.11 Zahnarzt C gegen Zahlung von 800.000 EUR ins Betriebsvermögen der GbR als weiteren Gesellschafter aufnehmen. Dies soll nach Möglichkeit zu Buchwerten erfolgen. Der gemeine Wert der Praxis beträgt vor Aufnahme 1,6 Mio. EUR.

Lösung: Der Anwendungsbereich des § 24 UmwStG ist eröffnet: Eine Einbringung zu Buchwerten, Zwischenwerten oder dem gemeinen Wert (Wahlrecht) ist möglich, soweit ein (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Personengesellschaft eingebracht werden. Dabei ist zu beachten:

- Einbringender kann eine natürliche Person, eine Körperschaft oder auch eine Personengesellschaft sein.
- Begünstigt ist nur die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Soweit sonstige Entgelte gewährt werden, führt dies insoweit zur Steuer-schädlichkeit, d. h. zur zwingenden Aufdeckung von stillen Reserven, wie die Grenzen des § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG (anwendbar über § 24 Abs. 2 S. 3 UmwStG) überschritten werden (mehr als 25 % der Buchwerte und 500.000 EUR). Als sonstiges Entgelt in diesem Sinne ist neben einer Zuzahlung ins Privatvermögen des Einbringenden auch die Gutschrift auf einem Darlehenskonto anzusehen. Soweit die Zahlung also – wie hier – nicht ins Privat-, sondern ins Betriebsvermögen der Personengesellschaft erfolgt ist, sind stille Reserven nicht aufzudecken.
- Die aufnehmende Personengesellschaft hat ein Wertansatzwahlrecht (Buchwerte, gemeine Werte oder Zwischenwerte). Der Ansatz von Werten unterhalb des gemeinen Wertes ist nur zulässig, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht beeinträchtigt wird.

Vorsicht bei Einbringung zum Zwischenwert, gemeinen Wert

Besondere Vereinbarung zur Gewinnverteilung

Aufnahme eines weiteren Gesellschafters

Soll Streit mit dem Finanzamt im Hinblick auf die Notwendigkeit eines Übergangs bei Einbringungsfällen vermieden werden, ist die Erstellung einer Eröffnungsbilanz somit zweckmäßig, obgleich nach Maßgabe der o. g. Rechtsprechung eine Eröffnungsbilanz nicht erstellt zu werden braucht.

Streit vermeiden,
Eröffnungsbilanz
erstellen

1.3 Freiwilliger Wechsel

Schließlich ist bei Freiberuflern noch ein freiwilliger Wechsel zum Bestandsvergleich möglich. Eine Aufforderung nach § 141 AO ist bei Freiberuflern, solange sie Einkünfte nach § 18 Abs. 1 EStG erzielen, nicht denkbar. Bei einem freiwilligen Wechsel wird der Übergangsgewinn nach Ansicht der Verwaltung generell dem neuen Wirtschaftsjahr zugerechnet (vgl. auch Anlage 1 zu R 4.6 EStR). Nur bei freiwilligem Übergang zur Bilanzierung kann der Übergangsgewinn auf bis zu drei Jahre verteilt werden (R 4.6 EStR).

PRAXISTIPP | Nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart ist der Steuerpflichtige grundsätzlich für drei Wirtschaftsjahre an diese Wahl gebunden. Nur wenn ein besonderer wirtschaftlicher Grund (z. B. Einbringung nach § 24 UmwStG) vorliegt, kann er vor Ablauf dieser Frist zurückwechseln (BFH 9.11.00, IV R 18/00, BStBl II 01, 102).

Dreijährige Bindung
an die Entscheidung

Liegen die allgemeinen Voraussetzungen (vgl. §§ 140, 141 AO) vor, steht das Wahlrecht zwischen beiden Gewinnermittlungsarten nicht buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen grundsätzlich unbefristet zu. Das Wahlrecht wird

- in formaler Hinsicht allein durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung bzw. Feststellung begrenzt,
- in materieller Hinsicht wird das Wahlrecht dadurch begrenzt, dass eine Einnahmen-Überschussrechnung nach Erstellung des Abschlusses nicht mehr zulässig ist und eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ausscheidet, wenn der Steuerpflichtige nicht zeitnah zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums eine Eröffnungsbilanz aufgestellt und eine kaufmännische Buchführung eingerichtet hat (BFH 19.3.09, IV R 57/07, BStBl II 09, 659 m. w. N.).

■ Beispiel: Freiwilliger Wechsel

Steuerberater S hat zeitnah für 2020 (= Jahr der Praxiseröffnung) eine Eröffnungsbilanz für seine Praxis erstellt und eine Buchführung eingerichtet. Kurz vor Erstellung des Abschlusses im Jahre 2021 stellt er fest, dass eine Einnahmen-Überschussrechnung für ihn sinnvoller als ein Bestandsvergleich ist, weil er Leistungen zwar bereits im VZ 2020 erbracht, die Rechnungsbeträge aber erst im Jahre 2021 vereinnahmt hat.

Lösung: Da S noch keinen Jahresabschluss erstellt hat, kann er noch zur Einnahmen-Überschussrechnung wechseln, soweit er deren Mindestanforderungen eingehalten hat.

Abwandlung

S war bis Ende 2020 dazu entschlossen, den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln, entscheidet sich dann aber um, nachdem er erfahren hat, dass bei seinem betrieblichen Grundstück nur im Fall einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich eine Teilwertabschreibung zulässig ist.

Praxiseröffnung

Lösung: Die Wahl der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG ist möglich, solange der Steuerpflichtige noch keine (wirksame) Wahl für eine Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG getroffen hat (vgl. BFH 19.3.09, IV R 57/07, BStBl II 09, 659). Dies wäre allerdings ohne die zeitnah erstellte Eröffnungsbilanz nicht möglich (m. E. daher jedenfalls nicht mehr nach Ablauf des betroffenen Wirtschaftsjahrs).

Das Wahlrecht kann außerdem durch die Bindung des Steuerpflichtigen an eine für ein vorangegangenes Wirtschaftsjahr getroffene Wahl ausgeschlossen sein (BFH 19.10.05, XI R 4/04, BStBl II 06, 509). Ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger hat sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich erst dann wirksam ausgeübt, wenn er

- eine Eröffnungsbilanz aufstellt,
- eine kaufmännische Buchführung einrichtet und
- aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht.

Hat der Steuerpflichtige demgegenüber nur die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aufgezeichnet, so hat er aufgrund dieser tatsächlichen Handhabung sein Wahlrecht i. S. einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt; dabei sind an die Dokumentation der Wahl zugunsten der Einnahmen-Überschussrechnung keine hohen Anforderungen zu stellen (BFH 2.6.16 IV R 39/13, BStBl II 17, 154).

2. Besonderheiten bei den einzelnen Vermögenspositionen

Grundgedanke bei der Ermittlung eines etwaigen Übergangsgewinns ist: Erfolgswirksame Geschäftsvorfälle sollen weder überhaupt keine noch eine doppelte Gewinnauswirkung haben. Dementsprechend sind die Positionen der Eröffnungsbilanz zu prüfen, ob sich im Vergleich der beiden Gewinnermittlungsarten Unterschiede ergeben. Ist dies der Fall, ergibt sich in Höhe der Differenz ein positiver oder negativer Übergangsgewinn, der als laufender Gewinn zu erfassen ist und nur im Fall eines freiwilligen Wechsels zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG auf bis zu drei Jahre verteilt werden kann.

2.1 Honorarforderungen und etwaiges Umlaufvermögen

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG werden die Schwankungen im Betriebsvermögen, bei Freiberuflern insbesondere Honorarforderungen, nicht erfasst. Offene Honorarforderungen werden beim Übergang zum Bestandsvergleich daher als laufender Gewinn hinzugerechnet. Entsprechendes gilt für Umlaufvermögen, welches beim Freiberufler aber i. d. R. nicht in einem nennenswerten Umfang vorkommt.

Die Notwendigkeit einer Hinzurechnung gilt auch im Einbringungsfall (§ 24 UmwStG), wenn eine Buchwertfortführung ausgeschlossen ist (s. o.). Bei Einbringung einer freiberuflichen Praxis erhöhen (insbesondere) offene Honorarforderungen den Übergangsgewinn als laufenden Gewinn. Die Verwaltung sieht es allerdings als zulässig an, unmittelbar nach der Veräußerung (oder einer Einbringung gemäß § 24 UmwStG) wieder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zurückzukehren. Der dabei entstehende Übergangsverlust ist – wie ausgeführt – allen Gesellschaftern entsprechend dem

Regel für die
Ausübung des
Wahlrechts

Korrekte Berücksichtigung der
Erfolgsauswirkung

allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, soweit keine abweichende Gewinnverteilungsabrede getroffen wird.

PRAXISTIPP | Die Notwendigkeit zur Zurechnung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel gilt allerdings dann nicht, wenn der einbringende Mitunternehmer bestehende Honorarforderungen – als Sonderbetriebsvermögen – zurückbehält; dies ist für die Anwendung des § 24 UmwStG unschädlich. Dann gleichen sich die Folgen der Einbringung letztlich wieder aus.

Jedoch ist Vorsicht geboten: Bei einer Einbringung zum 31.12. eines Jahres ist es denkbar, dass der Übergangsgewinn noch im vorangegangenen Veranlagungszeitraum (also am 31.12.) entsteht, der Übergangsverlust dann aber erst den Gewinn des Folgejahres mindert. Insoweit kann es, sofern dies vermieden werden soll, zweckmäßig sein, den steuerlichen Übertragungstichtag ausdrücklich erst zum 1.1. zu erklären und den Wechsel zurück zur Gewinnermittlung zur Überschussrechnung eine logische Sekunde später vorzunehmen.

2.2 Rückstellungen und Teilwertabschreibungen

Sowohl Rückstellungen als auch Teilwertabschreibungen sind bei der Überschussrechnung nicht zulässig. Auch aus diesem Grund kann ein Wechsel zur Bilanzierung z. B. zweckmäßig sein bei

- relevanten Kosten für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (Zulässigkeit einer Rückstellung, BFH 18.1.11, X R 14/09: grundsätzlich jährliche Kosten \times Faktor 5,5; Rückstellung für die Kosten der zehnjährigen Aufbewahrung von Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum [BFH 13.2.19, XI R 42/17, BStBl II 20, 671]);
- voraussichtlich dauerhafter Wertminderung (Möglichkeit zur Teilwertabschreibung, seit Inkrafttreten des BilMoG nicht mehr zwingend, vgl. BMF 12.3.10, IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl I 10, 239, Tz. 15).

2.3 Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten, die in die Eröffnungsbilanz einzustellen sind, vermindern den Übergangsgewinn, soweit sie sich im Fall einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG bereits gewinnmindernd ausgewirkt hätten. Dies ist grundsätzlich der Fall, lediglich bei Verbindlichkeiten, die auf die Anschaffung von Anlagevermögen entfallen, trifft dies nicht zu, da bei Anlagevermögen und bei bestimmten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens (Grundstücke, bestimmte Wertpapiere) § 4 Abs. 3 S. 3 und 4 EStG zu beachten ist: Danach sind die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a EStG) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringering zu befolgen. Und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Grund für den Übergang zur Bilanzierung

Besonderheit bei Verbindlichkeiten für die Anschaffung von AV und UV

Eine Gewinnauswirkung ergibt sich also sowohl bei der Überschussrechnung als auch bei der Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich – im Fall einer Abnutzbarkeit – über die AfA und spätestens im Zeitpunkt der Veräußerung/Entnahme, sodass bei hierfür entstandenen Verbindlichkeiten keine Anpassung im Übergangsgewinn notwendig ist. Im Übrigen, also bei anderen Verbindlichkeiten, ist allerdings eine Gewinnminderung vorzunehmen.

Keine Anpassung im Übergangsgewinn erforderlich

3. Musterberechnung

■ Beispiel: Wechsel der Gewinnermittlungsart bei Praxisveräußerung

Orthopäde V (60) überträgt seine Praxis (Wert 600.000 EUR), für die er bisher den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat, zum 31.12.20 im Weg der vorweggenommenen Erbfolge seiner Tochter T für 300.000 EUR. Die fortgeführten Anschaffungskosten des Anlagevermögens betragen zum 31.12.20 165.000 EUR. Offen waren noch Honorarforderungen i. H. v. 55.000 EUR. Außerdem standen Verbindlichkeiten i. H. v. 20.000 EUR offen, davon 15.000 EUR aus der Anschaffung eines neuen betrieblich genutzten Pkw und 5.000 EUR aus der Anschaffung von Verbrauchsmaterial für die Praxis (Umlaufvermögen). Der laufende Gewinn im Veranlagungszeitraum 2020 betrug 250.000 EUR.

Praxisübergabe bei vorweggenommener Erbfolge

Lösung: Zunächst ist gemäß § 16 Abs. 2 S. 2 EStG eine Bilanz zur Ermittlung des Übergangsgewinns sowie des Veräußerungsgewinns zu erstellen.

1. Übergangsgewinn

Für den Veranlagungszeitraum 2020 ergibt sich ein Übergangsgewinn von 50.000 EUR. Der Übergangsgewinn ist beim Wechsel zum Bestandsvergleich zu berücksichtigen, indem noch nicht vereinnahmte Honorarforderungen als Betriebseinnahme anzusetzen sind (+ 55.000 EUR) und Verbindlichkeiten abzuziehen sind, soweit sie im Fall der Bilanzierung bereits gewinnmindernd berücksichtigt worden wären (./ 5.000 EUR, Verbindlichkeiten auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mindern den Gewinn nicht).

Die erforderlichen Hinzurechnungen und Abrechnungen sind der als laufender Gewinn anzusetzende Übergangsgewinn (vgl. R 4.6 Abs. 1 S. 5 EStR).

Eine Verteilungsmöglichkeit (wie beim Übergang von § 4 Abs. 3 EStG zu § 4 Abs. 1 EStG und Praxisfortführung) ist im Fall des Übergangs durch Veräußerung oder im Fall der Betriebsaufgabe ausgeschlossen (vgl. H 4.6 EStH „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“, 2. Spiegelstrich). Im Beispiel entsteht somit ein Übergangsgewinn von 50.000 EUR, den V als laufenden Gewinn im Veranlagungszeitraum 2020 zu versteuern hat – mithin beträgt der laufende Gewinn des V insgesamt 300.000 EUR.

<i>Aktiva</i>	Betriebsvermögen zum 31.12.20		<i>Passiva</i>
Anlagevermögen	165.000	Kapital	200.000
Honorarforderungen	55.000	Verbindlichkeit	20.000
	<u>220.000</u>		<u>220.000</u>
Die Honorarforderungen sind hinzurechnen			55.000
Die Verbindlichkeiten sind abzuziehen			5.000
Übergangsgewinn			50.000

2. Veräußerungsgewinn

Der Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 2 EStG beträgt nach Maßgabe der Einheitstheorie (vgl. BMF 13.1.93, BStBl I 93, 80 Tz. 35) 100.000 EUR. Dies gilt unabhängig davon, dass die Tochter nicht den vollen Wert der Praxis bezahlt hat. Maßgeblich ist im Rahmen der Einheitstheorie nur, ob das Entgelt das Kapitalkonto übersteigt. Dies ist hier der Fall. Eine Aufteilung entsprechend der Trennungstheorie erfolgt bei der Übertragung funktionaler betrieblicher Einheiten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge nicht. Nimmt V, der das 55. Lebensjahr vollendet hat, den Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch (45.000 EUR), ergibt sich ein Veräußerungsgewinn von 55.000 EUR.

4. Gestaltungen gegen Übergangsgewinne

Lässt sich ein Übergangsgewinn nicht wirksam vermeiden, kann dieser bei einem Übergang zum Jahreswechsel einem „gewünschten“ Veranlagungszeitraum zugeordnet werden, indem der Übergang z. B. eine „logische“ Sekunde nach „vorne“ (1.1., 0:00 Uhr) oder „hinten“ (31.12., 24:00 Uhr) verlagert wird. Dies ist dadurch möglich, dass die Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder Einbringung auf diesen Zeitpunkt gelegt wird. Maßgeblich ist soweit der Tag der Übertragung von Nutzen und Lasten. Da die Ermittlung des Übergangsgewinns durch eine Betriebsveräußerung oder -aufgabe verursacht wird, erhöhen die noch nicht berücksichtigten Beträge den laufenden Gewinn des letzten Wirtschaftsjahres (vgl. R 4.6 Abs. 1 S. 5 EStR), welches m. E. auch nur eine logische Sekunde andauern kann.

PRAXISTIPP | Zu beachten ist dabei auch, dass nach einem Wechsel zur Bilanzierung in bestimmten Sachverhalten erstmals Rückstellungen (z. B. für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen) oder Teilwertabschreibungen (bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung) bereits in der Eröffnungsbilanz gebildet werden können (und bei Rückstellungen ggf. müssen) und daher ein Übergang zur Bilanzierung (erst) zum 1.1. zweckmäßig sein kann.

Bei einem freiwilligen Wechsel wird der Übergangsgewinn allerdings nach Ansicht der Verwaltung generell dem neuen Wirtschaftsjahr zugerechnet (vgl. auch Anlage 1 zu R 4.6 EStR).

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Wechsel der Gewinnermittlung – Gestaltungsmöglichkeiten in der Coronakrise (Kratzsch, PFB 21, 210)
- Betriebsprüfung – Kein voller Datenzugriff bei Einnahmen-Überschussrechnern (Herold, PFB 21, 292)
- Steuergestaltung – Gestaltungsansätze bei Heilberufen: Möglichkeiten und Praxisprobleme (PFB-Sonderausgabe 1/21)

Zuordnung des Übergangsgewinns

FinVerw rechnet Übergangsgewinn dem neuen WJ zu