



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

# Einkommensteuer Basiswissen

---

**Gewinneinkünfte gem. §§ 13, 15, 18 EStG**


Skript zum Online-Training

# Inhalt

<b>1</b>	<b>Überblick</b> .....	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Gewinnermittlung &amp; Buchführung</b> .....	<b>2</b>
2.1	Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten .....	2
2.1.1	Sinn und Zweck .....	2
2.1.2	Abgeleitete Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichten (§ 140 AO) .....	2
2.1.3	Buchführungspflichten bestimmter Steuerpflichtiger (§ 141 AO) .....	3
2.1.4	Folge nicht vorliegender Buchführungspflicht .....	3
2.1.5	Aufbewahrungspflichten (§ 147 AO) .....	4
2.1.6	Beweiskraft der Buchführung (§ 158 AO) .....	4
2.2	Gewinnermittlung bei Bilanzierenden .....	5
2.2.1	Bilanzielle Korrekturen .....	5
2.2.2	Außerbilanzielle Korrekturen .....	8
2.2.2.1	Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten .....	8
2.2.2.2	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben .....	9
2.3	Einnahmen-Überschussrechnung .....	10
<b>3</b>	<b>Merkmale der Gewinneinkunftsarten</b> .....	<b>12</b>
3.1	Selbstständigkeit (R 15.1 EStR bzw. H 15.1 „Allgemeines“ EStH) .....	12
3.2	Nachhaltigkeit (H 15.2 EStH) .....	12
3.3	Gewinnerzielungsabsicht (H 15.3 EStH) .....	13
3.4	Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (H 15.4 EStH) .....	14
3.5	Keine Vermögensverwaltung (R 15.7 EStR) .....	15
<b>4</b>	<b>Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – § 13 EStG</b> .....	<b>17</b>
4.1	Qualifikationsmerkmale .....	17
4.2	Besonderheiten bei der Gewinnermittlung .....	18
<b>5</b>	<b>Einkünfte aus selbstständiger Arbeit – § 18 EStG</b> .....	<b>21</b>
5.1	Qualifikationsmerkmale .....	21
5.2	Rechtsfolgen und Gewinnermittlung .....	23
<b>6</b>	<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb – § 15 EStG</b> .....	<b>25</b>
6.1	Qualifikationsmerkmale .....	25
6.2	Rechtsfolgen und Besonderheiten bei der Gewinnermittlung .....	26

6.3	Umqualifizierung anderer Einkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb.....	26
6.4	Einkünfte bei mehreren Betrieben .....	27
6.5	Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG .....	28
<b>7</b>	<b>Beginn und Ende des unternehmerischen Engagements.....</b>	<b>31</b>
7.1	Beginn .....	31
7.2	Ende.....	31
7.3	Betriebsaufgabe und -veräußerung.....	32
7.3.1	Besteuerung der Betriebsaufgabe .....	32
7.3.2	Begünstigungen im Rahmen der Aufgabe oder Veräußerung.....	35
7.3.2.1	Überblick.....	35
<b>8</b>	<b>Betriebsaufspaltung .....</b>	<b>37</b>

# 1 Überblick

- 1 Die im allgemeinen Sprachgebrauch als „Selbstständige“ bezeichnete Personengruppe kann aus steuerlicher Sicht unterschiedliche Einkünfte erzielen. Sind diese steuerbar, gehören sie zu einer der drei **Haupt- bzw. Gewinneinkunftsarten**. **Einkünfte sind der Gewinn**
- 2 Welche Einkünfte dies im Einzelnen sind, ergibt sich aus § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG. Es handelt sich dabei um die **Gewinneinkunftsarten**
- ▶ Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG und den §§ 13, 14 EStG,
  - ▶ Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG und den §§ 15, 16, 17 EStG sowie
  - ▶ Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG und § 18 EStG.
- 3 Die Einkünfte entsprechen dabei dem **Gewinn** aus der jeweiligen Betätigung. Gewinn ist bei Bilanzierenden der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss eines Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG. Wurden während eines Wirtschaftsjahres Entnahmen oder Einlagen getätigt, sind diese Vorgänge zu korrigieren, da sie nicht betrieblich bedingt sind.
- 4 Elementar für die Qualifikation als Gewinneinkünfte ist nach § 15 Abs. 2 EStG, dass die zugrundeliegende Tätigkeit:
- ▶ **selbstständig**,
  - ▶ **nachhaltig** und
  - ▶ mit **Gewinnerzielungsabsicht** unternommen wird,
  - ▶ eine Beteiligung am **allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** stattfindet,
  - ▶ **keine reine Vermögensverwaltung**<sup>1</sup> i. S. d. § 14 S. 3 AO vorliegt.
- 5 Diese Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG gelten nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>2</sup> in gleicher Weise für die anderen Gewinneinkunftsarten, ohne dass die §§ 13 und 18 EStG einen Verweis auf diese Vorschrift enthalten.
- In welcher Weise der Gewinn ermittelt wird, ist für die Qualifikation als Gewinneinkünfte irrelevant. Prinzipiell besteht aber neben der Möglichkeit bzw. Pflicht zur **Bilanzierung** unter bestimmten Voraussetzungen auch die Möglichkeit, den Gewinn als **Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben** zu ermitteln, § 4 Abs. 3 S. 1 EStG. Der Gewinn eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ist unter bestimmten Voraussetzungen vorrangig gem. § 13a EStG nach Durchschnittssätzen zu ermitteln. **Gewinnermittlung**
- 6 **Hinweis:** Wird bilanziert, sind die Bilanzen und die Gewinn- und Verlustrechnung grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln, § 5b EStG. Dies gilt gem. § 60 Abs. 4 EStDV auch für Einnahmen-Überschussrechner, sowie nach § 13a Abs. 3 S. 4 EStG für Land- und Forstwirte bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. 

<sup>1</sup> Über den o. g. Gesetzeswortlaut hinaus darf es sich nicht lediglich um eine Vermögensverwaltung handeln.

<sup>2</sup> BFH, Urteil v. 26.2.2004, IV R 43/02, BStBl. II 2004, 455.

## 2 Gewinnermittlung & Buchführung



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

**6 praktische Übungen**

### 2.1 Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

#### 2.1.1 Sinn und Zweck

7 Zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sind den Steuerpflichtigen **Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten** auferlegt. Besteht bezüglich der sachlichen Richtigkeit sowie den Erfordernissen der Dokumentationspflicht kein Anlass diesen zu Misstrauen, so sind die Aufzeichnungen die Basis für die Besteuerung der Einkünfte, **§ 158 AO**.

**Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht**

8 Liegt indes ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vor, so können unterschiedliche – und nicht zu unterschätzende – Rechtsfolgen eintreten, bspw.:

- ▶ Keine besondere Aufzeichnung der Bewirtungsaufwendungen (gesondertes Konto) führt zu nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 7 EStG.<sup>3</sup>
- ▶ Keine ordnungsgemäße Aufzeichnung bezüglich der Bareinnahmen führt zu Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO, wenn auch nur in Form etwaiger „Teilschätzungen“ oder Sicherheitszuschläge.<sup>4</sup>

9 **Hinweis:** Unter Umständen kann der Verstoß gegen die o. g. Pflichten auch eine Ahndung nach sich ziehen, wenn die Merkmale des § 379 Abs. 1 AO erfüllt sind und die **strafrechtlichen** Voraussetzungen, u. a. die Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung des § 370 AO bzw. leichtfertige Steuerverkürzung i. S. d. § 378 AO, nicht vorliegen.



#### 2.1.2 Abgeleitete Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichten (§ 140 AO)

10 Ist ein Steuerpflichtiger aufgrund **anderer Gesetze** – bspw. nach dem HGB – verpflichtet Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, so schlägt dies auch auf die Pflichten im Rahmen der Besteuerung durch.

**Beispiel:** A betreibt ein Handelsgewerbe, weswegen er Ist-Kaufmann nach § 1 HGB ist. Insoweit ist er gem. § 242 HGB zur Bilanzierung verpflichtet.<sup>5</sup> § 140 AO knüpft an die handelsrechtliche Bilanzierungspflicht an, sodass A auch für steuerliche Zwecke eine Bilanz aufzustellen hat.



<sup>3</sup> Vgl. Wortlaut § 4 Abs. 7 EStG, sowie die ergänzenden Richtlinien zur Einkommensteuer.

<sup>4</sup> BFH, Urteil v. 12.3.2008, I B 176/07 –NV– BeckRS 2008, 25013513; BFH, Urteil v. 23.12.2004, III B 14/04, BFH/NV 2005, 667.

<sup>5</sup> Nach § 241a HGB können Einzelkaufleute von der Pflicht zur Buchführung befreit sein, soweit sie gewisse Größenmerkmale nicht überschreiten. Wird von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht, kann dennoch eine Buchführungspflicht nach § 141 AO bestehen, siehe Tz. 2.1.3.

### 2.1.3 Buchführungspflichten bestimmter Steuerpflichtiger (§ 141 AO)

11 Sofern sich nicht bereits aus § 140 AO eine Buchführungspflicht ergibt, werden nach § 141 AO bestimmten Steuerpflichtigen (**Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirten, nicht jedoch Freiberuflern**), welche gewisse Größenmerkmale überschreiten, ebenfalls Pflichten zur Führung von Büchern auferlegt. Bücher sind demnach zu führen, soweit eine der folgenden Grenzen überschritten wird:

**Buchführungspflicht**

- ▶ Umsätze (i. S. d. § 19 Abs. 3 UStG) von mehr als 600.000 €,
- ▶ land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit selbst bewirtschafteten Flächen, deren Wirtschaftswert mehr als 25.000 € beträgt,
- ▶ Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 60.000 € im Kalenderjahr,
- ▶ Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 60.000 € im Wirtschaftsjahr.

12 **Hinweis:** Sobald die Finanzbehörde feststellt, dass für den einzelnen Betrieb die Grenzen des § 141 AO überschritten sind, ist der Steuerpflichtige durch einen Verwaltungsakt (bspw. durch Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht, vgl. § 141 Abs. 2 AO) aufzufordern, Bücher zu führen. Dies muss kein gesondertes Schriftstück sein, die Feststellung kann im Rahmen eines ergehenden Verwaltungsakts (bspw. Steuerbescheid) getroffen werden (AEAO zu § 141 Nr. 2).



**Beispiel:** A betreibt ein Unternehmen und ermittelt seinen Gewinn bisher durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Er erzielt in 01 einen Gewinn i. H. v. 70.000 €. A übermittelt seine Steuererklärung durch einen Steuerberater am 31.12.02. Die Mitteilung des Finanzamts über die Buchführungspflicht erfolgt im März 03. Somit ist A buchführungspflichtig ab 1.1.04.



**Abwandlung:** A reicht seine Steuererklärung im Juni 02 ein. Die Mitteilung des Finanzamts über die Buchführungspflicht erfolgt im August 02. Somit ist A buchführungspflichtig ab 1.1.03.

### 2.1.4 Folge nicht vorliegender Buchführungspflicht

13 Sofern der Steuerpflichtige nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und auch freiwillig keine Bücher führt und keine Abschlüsse macht, kann nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden (sog. Einnahmen-Überschussrechnung). Wird von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, ist zur Ermittlung des Gewinns ein Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG anzustellen.

**Beispiel:** Da einen selbstständigen Steuerberater als Freiberufler i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG mangels handelsrechtlicher Kaufmannseigenschaft nach den §§ 238 ff. HGB und dem folgend nach § 140 AO keine Buchführungspflicht trifft, kann dieser auch bei Umsätzen von beispielsweise 2.500.000 € eine vereinfachte Gewinnermittlung per Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG vornehmen. Die Grenzen des § 141 AO brauchen nicht beachtet zu werden, da die Vorschrift auf Freiberufler nicht anzuwenden ist.



### 2.1.5 Aufbewahrungspflichten (§ 147 AO)

- 14 Die Aufbewahrungspflichten nach § 147 AO sind für alle Steuerpflichtigen verbindlich, soweit die dort genannten Unterlagen maßgeblich für die Besteuerung waren. Neben Bilanzierenden haben auch Steuerpflichtige diese Fristen zu beachten, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln. Gemäß § 147 Abs. 3 AO sind die meisten Unterlagen **10 Jahre** aufzubewahren.<sup>6</sup>
- 15 Hierbei ist die **digitalisierte Form** der Aufbewahrung gem. § 147 Abs. 2 AO durchaus zulässig, Ausnahmen bilden lediglich die Gewinn- und Verlustrechnungen, die Jahresabschlüsse sowie Zollanmeldungen.

**Aufbewahrungspflicht**

**Beispiel:** *Architekt A hat seinen Gewinn per Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt. Die damit im Zusammenhang stehenden Unterlagen, bspw. Rechnungen, sind von A 10 Jahre lang aufzubewahren. Sollte er die Unterlagen digital archivieren, hat er zu gewährleisten, dass die Dateien jederzeit verfügbar sind sowie unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.*



- 16 Ein Verstoß gegen die Grundsätze der ordnungsgemäßen Aufbewahrung von Unterlagen, die zur Erstellung des Jahresabschlusses notwendig sind, führt automatisch zu einem Verstoß gegen die Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht als solche.

### 2.1.6 Beweiskraft der Buchführung (§ 158 AO)

- 17 Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen sind maßgebend für die Besteuerung, wenn diese den gesetzlichen Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen. Liegen keine objektiven Erkennungsmerkmale bezüglich der Nichtordnungsmäßigkeit vor, so ist die Richtigkeit und Vollständigkeit dieser Buchführung zu unterstellen, § 158 AO. Die Vermutung der sachlichen Richtigkeit ist jedoch widerlegt, wenn die Buchführung und die Aufzeichnungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit materiell ganz oder zum Teil nicht ordnungsgemäß sind.<sup>7</sup> Die Würdigung, ob die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Buchhaltung vorliegen, ist zumeist Gegenstand von Außenprüfungen und nach den Umständen des Einzelfalles durch die Finanzbehörde zu prüfen.
- 18 **Hinweis:** Ist die Vermutung des § 158 AO widerlegt, so sind die sachlich unrichtigen Teile der Buchführung zu **korrigieren**. Es dürfen aber nur jene Teile der Buchführung richtiggestellt werden, auf die sich die sachlichen Beanstandungen beziehen.<sup>8</sup> Ist eine gezielte Korrektur nicht möglich, kann auch eine **Schätzung** (§ 162 Abs. 1 bis 3 AO) erfolgen. Auch die Schätzungsbefugnis reicht jedoch nur soweit, wie die Beanstandungen reichen. Mithin sind ggf. nur **Teil- oder Ergänzungsschätzungen** zulässig.<sup>9</sup> Nur wenn die Beanstandungen das gesamte Buchführungsergebnis betreffen, die Buchführung also insgesamt zu verworfen ist, kommt eine **Vollschätzung** in Betracht

**Beweiskraft der Buchführung**



<sup>6</sup> Manche Unterlagen sind sechs Jahre aufzubewahren.

<sup>7</sup> BFH, Urteil v. 9.8.1991, III R 129/85, BStBl. II 1992, 55.

<sup>8</sup> BFH, Urteil v. 13.7.2010, V B 121/09, BFH/NV 2010, 2015; BT-Drs. VI/1982, 146.

<sup>9</sup> BFH, Urteil v. 12.9.1990, I R 122/85, BFH/NV 1991, 573.



**TAXACADEMY**

#### **Beratung und Service:**

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: [info@tax-academy.de](mailto:info@tax-academy.de)

Fax: 0761 2160 71 99

[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)

#### **Postadresse:**

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

## **Copyright & Haftungsausschluss**

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.