

Leitfaden zum Thema: Wechsel der Gewinnermittlungsart

Inhaltsverzeichnis

1. Vorbemerkung	2
2. Arbeitsschritte in Kanzlei-Rechnungswesen beim Umstieg - Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung	3
2.1 Jahresübernahme:	3
2.2 Laufende Buchführung	3
2.3 Jahresabschlusserstellung	3
3. Arbeitsschritte in Kanzlei-Rechnungswesen beim Umstieg - Bilanz zu Einnahmenüberschussrechnung	4
3.1 Jahresübernahme:	4
3.2 Laufende Buchführung	4
3.3 Jahresabschlusserstellung	4
4. Einnahmenüberschussrechnung und OPOS	5
5. Unternehmensteuerprogramme und Einkommensteuerprogramm	5
6. Befreiung von der Rechnungslegung nach HGB	6
7. Argumente für und gegen einen Wechsel der Gewinnermittlungsart	7

1. Vorbemerkung

Im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist neben einer Vielzahl von gesetzlichen Neuregelungen vorgesehen, dass die Buchführungspflicht für kleinere Einzelkaufleute entfallen kann, wenn bestimmte Voraussetzungen an den Abschlussstichtagen erfüllt sind. Näheres dazu im Kapitel 6 dieses Leitfadens. Unabhängig vom BilMoG und anderen gesetzlichen Anforderungen stellte sich für die Praxis schon immer die Frage nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart. Entweder Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanz oder umgekehrt, Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung. In diesem Leitfaden erhalten Sie praktische Hinweise zum Wechsel der Gewinnermittlungsart in den Produkten des betrieblichen Rechnungswesens. Im Fokus steht dabei das Programm Kanzlei-Rechnungswesen. Die Berechnung des Übergangsergebnisses beim Wechsel der Gewinnermittlungsart (Hinzurechnungsbetrag abzüglich Abzugsbetrag = Korrekturposten) kann mit Hilfe folgender Hilfsmittel durchgeführt werden:

- Programme der Wirtschaftsberatung – Schnellberechnung Wechsel der Gewinnermittlungsart inklusive BilMoG
- LEXinform – Schnellberechnung Wechsel der Gewinnermittlungsart inklusive BilMoG (LEXinform Dok. Nr. 0406611)
- Reihe Kompaktwissen für Berater – Wechsel der Gewinnermittlungsart (Juli 2009)

2. Arbeitsschritte in Kanzlei-Rechnungswesen beim Umstieg - Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung

Bei der Umstellung von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung sind nachfolgende Sachverhalte im Programm Kanzlei-Rechnungswesen zu prüfen.

2.1 Jahresübernahme:

- Es ist eine Eröffnungsbilanz zu erstellen.
- In der Einnahmenüberschussrechnung vorhandene Bestandskonten können unverändert als Eröffnungsbilanzwerte vorgetragen werden. Das betrifft insbesondere das Anlagevermögen und die Geldkonten (Kasse, Bank). Fibu-Salden ins Folgejahr können wie gewohnt übergeben werden.
- Debitoren und Kreditoren können ebenfalls durch die automatische Saldenübergabe übernommen werden.
- Es ist zu prüfen, ob umsatzsteuerlich von der Ist-Versteuerung auf die Soll-Versteuerung umgestellt werden soll.

2.2 Laufende Buchführung

- Neueinrichtung oder Anpassung von wiederkehrenden Buchungen zur unterjährigen Abgrenzung für eine aussagefähige BWA
- Einrichtung individueller Kontenzwecke mit Auswirkungen in der BWA und Zuordnungstabelle
- Lerndateieinträge beim elektronischen Bankbuchen überprüfen – Sind die Einträge bei beiden Gewinnermittlungsarten gültig ?
- Änderung der BWA-Form sind vorzunehmen. Ggf. Wechsel von einer BWA-Form der Einnahmenüberschussrechnung (z.B. BWA-Form 43) und Einstellung einer BWA-Form für die Bilanzierung (z.B. BWA-Form 01) in den Stammdaten
- Vorjahreswerte in der BWA – Die Auswertungen sind nur begrenzt aussagekräftig oder beim erstmaligen Übergang gibt es nur Werte für das laufende Geschäftsjahr
- Individuelle BWA's sind zu modifizieren
- BWA-Planwerte sind ggf. anzupassen
- Branchenauswertungen – evtl. Prüfungen von spezifischen Auswertungen bei den diversen Branchenlösungen

2.3 Jahresabschlusserstellung

- Änderung der Gesellschaftsform und der Zuordnungstabelle in den Stammdaten sind notwendig
- Ausgabe ohne Vorjahreswerte beim erstmaligen Übergang
- Werte beim Mehrjahresvergleich sind nur eingeschränkt vergleichbar

3. Arbeitsschritte in Kanzlei-Rechnungswesen beim Umstieg - Bilanz zu Einnahmenüberschussrechnung

Ist die Entscheidung für die Umstellung von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung getroffen, sind nachfolgende Sachverhalte im Programm Kanzlei-Rechnungswesen zu prüfen.

3.1 Jahresübernahme:

- Bilanzpositionen der Schlussbilanz, die in der Einnahmenüberschussrechnung identisch behandelt werden, können unverändert als Eröffnungsbilanzwerte vorgetragen werden. Das betrifft z.B. das Anlagevermögen, Geldkonten (Kasse, Bank) usw.
- Fibu-Salden ins Folgejahr können wie gewohnt übergeben werden
- Debitoren und Kreditoren können ebenfalls durch die automatische Saldenübergabe übernommen werden.

Hinweis: Die Ausgaben in der Einnahmenüberschussrechnung können nur dann korrekt ermittelt werden, wenn nur die Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und bezogene Waren, bzw. Praxisbedarf gegen die Verbindlichkeitskonten aus Lieferungen und Leistungen gebucht werden.

3.2 Laufende Buchführung

- Überprüfung der wiederkehrenden Buchungen – es ist zu prüfen, ob unterjährige Abgrenzungsbuchungen bei der Bilanzierung unverändert und ohne Auswirkungen in die Einnahmenüberschussrechnung übernommen werden können
- Überprüfung individuell vorgegebener Kontenzwecke – sind die Zuordnungen bei individuell vergebenen Kontenzwecken in Auswertungen von BWA und Zuordnungstabelle noch sinnvoll
- Lerndateieinträge beim elektronischen Bankbuchen überprüfen – Sind die Einträge bei beiden Gewinnermittlungsarten gültig
- Änderung der BWA-Form sind vorzunehmen – Für die Einnahmenüberschussrechnung ist die BWA-Form 43 oder im Zusammenhang mit der Nutzung des Controllingreports die BWA-Form 7 zu nutzen
- Vorjahreswerte in der BWA – Die Auswertungen sind nur begrenzt aussagekräftig oder beim erstmaligen Übergang gibt es nur Werte für das laufende Geschäftsjahr
- Individuelle BWA's sind zu modifizieren
- BWA-Planwerte sind ggf. anzupassen
- Branchenauswertungen – Prüfungen von spezifischen Auswertungen bei den diversen Branchenlösungen

3.3 Jahresabschlusserstellung

- Änderung der Gesellschaftsform und der Zuordnungstabelle in den Stammdaten sind notwendig
- Ausgabe ohne Vorjahreswerte beim erstmaligen Übergang
- Werte beim Mehrjahresvergleich sind nur eingeschränkt vergleichbar

4. Einnahmenüberschussrechnung und OPOS

Bei den meisten Einnahmenüberschussrechnungen wird auf eine Buchführung mit Opos verzichtet, um sicherzustellen, dass der Gewinn weiterhin nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden kann.

Aber das Buchen mit OPOS begründet keine Pflicht zur Bilanzierung. Es hat für sich betrachtet keine „Infektionswirkung“ auf die Gewinnermittlungsart. Die Wahl zur Bilanzierung wird vielmehr erst dann ausgeführt oder unterstellt, wenn:

- eine Eröffnungsbilanz,
- laufend eine ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung und
- eine Bilanz erstellt wird.

Die Einnahmenüberschussrechnung ohne offene Posten-Buchhaltung verfügt über keine aktuelle Liste der Außenstände. In der Praxis wird oftmals sogar das Mahnwesen vernachlässigt bzw. der fehlende Zahlungseingang nicht bemerkt.

Wenn auf das Führen der Offenen-Posten-Buchhaltung umgestellt wird, müssen am Anfang die Stammdaten angelegt werden. Auch muss das Buchungsverhalten bei Bedarf umgestellt werden. Aber durch die Möglichkeit, eine tagaktuelle Forderungsliste überreichen zu können, steigert man den Mehrwert in der betriebswirtschaftlichen Beratung. Der Mandant erhält den tagaktuellen Überblick über alle Außenstände und Verbindlichkeiten sowie einen permanenten Überblick über die Liquiditätssituation des Unternehmens.

5. Unternehmensteuerprogramme und Einkommensteuerprogramm

Der Übergangsgewinn ist grundsätzlich im ersten Jahr der neuen Gewinnermittlungsart zu versteuern. Beim Übergang zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich kann zur Vermeidung von Härten auf Antrag des Steuerpflichtigen der Übergangsgewinn gleichmäßig auf bis zu drei Jahre verteilt werden (R 4.6 Abs. 1 S. 4 EStR). Beim Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung ist die Verteilung nicht möglich (R 4.6 Abs. 2 EStR). Jedoch können Gewinnkorrekturen, die Betriebsvorgängen entsprechen, die sich nicht bereits im ersten Jahr der Einnahmenüberschussrechnung auswirken, in dem Jahr vorgenommen werden, in dem sich die Betriebsvorgänge auswirken (H 4.6 EStR).

Beispiel:

Die letzte Bilanz enthält eine Rückstellung. Diese ist bei der Ermittlung des Übergangsgewinns gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Die Bezahlung der mit der Rückstellung im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben erfolgt erst im zweiten Jahr der Einnahmenüberschussrechnung. Auf Antrag kann die durch die Rückstellung veranlasste Gewinnkorrektur erst im zweiten Jahr berücksichtigt werden.

Bei der Bearbeitung der Steuererklärungen mit den Programmen Einkommensteuer und Gewerbesteuer ist somit folgendes zu beachten:

Dem laufenden Gewinn ist der Übergangsgewinn (ggf. anteilig) hinzuzurechnen. Der ermittelte Gesamtgewinn ist im Programm zu erfassen (z. B. Anlage G im Programm Einkommensteuer) und sollte dem Finanzamt z. B. mit einer individuellen Anlage erläutert werden.

6. Befreiung von der Rechnungslegung nach HGB

Im Sinne der Deregulierung sieht das BilMoG die Möglichkeit der Befreiung von den handelsrechtlichen Vorschriften für bestimmte Kaufleute vor.

Dazu wird ein neuer § 241a HGB mit folgendem Inhalt in das Gesetz eingefügt:

„Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 EUR Umsatzerlöse und 50.000 EUR Jahresüberschuss aufweisen, brauchen die §§ 238-241 HGB nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung vorliegen“.

Die genannten §§ 238 – 241 HGB regeln die handelsrechtliche Buchführungspflicht. Auch § 242 HGB zur Jahresabschlusspflicht wird entsprechend angepasst. Mit der Neuregelung erfolgt auch eine gewisse Angleichung an die Regelung in § 141 AO hinsichtlich der steuerlichen Rechnungslegungspflichten. Soweit von der Befreiung Gebrauch gemacht wird, dürfen „kleine“ Einzelkaufleute künftig also auf die handelsrechtliche Buchführung und Bilanzierung verzichten. Nach dem expliziten Hinweis der Begründung soll dann eine „Einnahmenüberschussrechnung“ gemäß § 4 Abs. 3 EStG aufgestellt werden.

7. Argumente für und gegen einen Wechsel der Gewinnermittlungsart

Grundsätzlich ist zu bedenken, dass die Bilanzierung aufwändiger ist, dafür aber eine bessere Steuerung und Kontrolle des Unternehmens ermöglicht als die Überschussrechnung.

Nachfolgend einige Argumente, die für oder gegen einen Wechsel der Gewinnermittlungsart sprechen:

- Die Bilanzierung ermöglicht eine periodengerechte Gewinnermittlung
 - Unterjährige betriebswirtschaftliche Auswertungen sind aufgrund von Abgrenzungs- und ggf. Bestandsbuchungen sehr aussagekräftig.
 - Aus Analysegesichtspunkten ziehen Banken einen Jahresabschluss mit Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und aussagefähigen Kennzahlen vor.
 - Die Bilanzierung ist eine wichtige Informationsquelle zur Kalkulation, Preisgestaltung, Geschäftsentwicklung, Planung und Kontrolle eines Unternehmens
 - Der Betriebsvermögensvergleich wird als Informationsquelle für privatrechtliche Sachverhalte und für steuerliche Zwecke benötigt.
-
- Bei der Einnahmenüberschussrechnung ist eine Verlagerung der Einnahmen und Ausgaben nach dem Zu- und Abflussprinzip möglich. Damit kann eventuell die Einkommensteuer aufgrund des progressiven Verlaufs beeinflusst werden
 - Die Inventurarbeiten können bei der Einnahmenüberschussrechnung wegfallen, allerdings muss auch ein Anlagenverzeichnis geführt werden.
 - Einfaches und verständliches Gewinnermittlungsverfahren und kostengünstige Gewinnermittlungsvariante nach § 4 Abs. 3 EStG.
-
- Bei einem latent drohenden oder tatsächlichem Über- und Unterschreiten der Grenzen/Schwellenwerte fallen beim Umstieg auf die Bilanzierung in der Regel hohe Einmalkosten durch die Einrichtung der Buchführung, Inventur usw. an.