

Thomas Eisgruber

**Die Zahlungsmittelrechnung
nach § 4 Abs. 3 EStG**

Eine Systematik
der vereinfachten Gewinnermittlung,
verprobt am Beispiel des Tausches



Herbert Utz Verlag · München

Rechtswissenschaften

Herausgegeben von

Dr. Thomas Küffner

Dr. Küffner & Partner, Landshut, München

Band 42

Zugl.: Diss., Heidelberg, Univ., 2004

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek:
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt.
Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die
der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von
Abbildungen, der Wiedergabe auf photomechanischem
oder ähnlichem Wege und der Speicherung in
Datenverarbeitungsanlagen bleiben – auch bei nur
auszugsweiser Verwendung – vorbehalten.

Copyright © Herbert Utz Verlag GmbH · 2005

ISBN 3-8316-0461-4

Printed in Germany

Herbert Utz Verlag GmbH, München
089-277791-00 · www.utzverlag.de

Gliederung:

A.	VON EINEM INSTABILEN ZUSTAND ZU EINER VERLÄSSLICHEN SYSTEMATIK.....	6
I.	DER ZUSTAND DER VEREINFACHTEN GEWINNERMITTLUNG	6
II.	DIE INSTABILITÄT DER METHODE UND DEREN AUSMAß.....	7
III.	DER BEGRIFF DER BETRIEBSEINNAHME UND DIE BEDEUTUNG DER LIQUIDITÄT.....	8
IV.	ZUR SYMMETRIE FÜR DIE AUSGABENSEITE	8
V.	DIE ENTWICKLUNG EINER ALLGEMEINEN SYSTEMATIK UND DEREN ÜBERPRÜFUNG AM BEISPIEL DES TAUSCHES.....	8
B.	DIE RECHTSNATUR DER EINNAHMEN-ÜBERSCHUSSRECHNUNG NACH § 4 ABS. 3 EStG.....	10
I.	ÜBERSICHT ÜBER DIE METHODEN DER EINKÜNFT- ERMITTLUNG DES EStG	10
II.	DIE EINNAHMEN-ÜBERSCHUSSRECHNUNG ALS Zahlungsmittelrechnung	12
1.	DIE NOTWENDIGKEIT EINER BEGRIFFSKLÄRUNG.....	12
2.	BEGRIFFE „KASSENRECHNUNG“ UND „GELDRECHNUNG“.....	14
3.	DIE EINTEILUNG VON GESCHÄFTSVORFÄLLEN IN DEN WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTEN	14
A)	DER WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTLICHE BEGRIFF DER „KASSENRECHNUNG“.....	15
B)	EINZAHLUNGEN, AUSZAHLUNGEN UND ZAHLUNGSMITTEL	15
C)	DIE GELDRECHNUNG.....	15
4.	EINORDNUNG DER GRUNDLEGENDEN GESCHÄFTSVORFÄLLE BEI DER GEWINNERMITTLUNG NACH § 4 ABS. 3 EStG IN DIE BEGRIFFSSYSTEMATIK DER WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTEN	16
A)	DIE WERTUNG DER EINNAHMEN-ÜBERSCHUSSRECHNUNG IN DER STEUERRECHTLICHEN LITERATUR	16
B)	DIE WERTUNG DER EINNAHMEN-ÜBERSCHUSSRECHNUNG AUFGRUND DER REGELBETRIEBSEINNAHMEN ODER REGEL- BETRIEBSAUSGABEN	18
C)	DIE BEACHTUNG DER VERÄNDERUNG VON ZAHLUNGSMITTELN	19
D)	DIE „UNREINHEIT“ DER EINNAHMEN-ÜBERSCHUSSRECHNUNG.....	19
5.	DIE BEGRIFFE DES BETRIEBSEINNAHMEN UND BETRIEBSAUSGABEN IM RAHMEN DER GEWINNERMITTLUNG NACH § 4 ABS. 3 EStG.....	21
A)	DIE GESETZLICHE GRUNDLAGE	21
B)	BETRIEBSEINNAHMEN	22
C)	DER ZUFUSS EINER ZAHLUNGSMITTELS	23
CA	DIE DEFINITIONSVERSUCHE DER RECHTSPRECHUNG UND LITERATUR.....	24
CB	KRITISCHE ANALYSE DER ERWEITERTEN DEFINITION DER BETRIEBSEINNAHMEN DURCH <i>WEBER-GRELLET</i>	25
CC	ZUR FRAGE DER ERFOLGSWIRKSAMKEIT ALS TATBESTANDSVORAUSSETZUNG EINER BETRIEBSEINNAHME.....	27
CD	DER AUSSCHLUSS ALLER GEGENLEISTUNGEN VON BETRIEBSAUSGABEN	28
6.	DIE ARGUMENTE <i>MATHIAKS</i> FÜR EINEN EINHEITLICHEN BETRIEBSEINNAHMENBEGRIFF UND DEREN BEWERTUNG.....	30
A)	<i>MATHIAKS</i> ARGUMENTE.....	30
B)	BETRIEBSEINNAHMEN ALS NOTWENDIGER BESTANDTEIL DES BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICHS	31
C)	GRAMMATIKALISCHE HERLEITUNG AUS § 3 EStG.....	33
D)	EINBEZIEHUNG DER BETRIEBSEINNAHMEN IN § 4 ABS. 1 EStG ALS KOMPLEMENTÄRFOLGE.....	34
E)	EINHEITLICHER BETRIEBSEINNAHMENBEGRIFF NOTWENDIG FÜR GESAMTGEWINNGLEICHHEIT	35
F)	ZWISCHENERGEBNIS.....	37

Gliederung

g)	DIE ABLEITUNG DES ZUFLUSSPRINZIPS AUS DEM WORT „ÜBERSCHUSS“ UND DEM WORTLAUT DES § 4 ABS. 3 SATZ 2 ESTG	37
h)	DER BETRIEBSEINNAHMENBEGRIFF MUSS FÜR DIE VORRANGIGE GEWINNERMITTLUNG DURCH BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH PASSEN	38
i)	DER ZUFLUSS EINES ZAHLUNGSMITTELS ALS GRUNDFALL DER BETRIEBSEINNAHME	40
7.	DAS VERHÄLTNISS GELDWERTER VORTEILE ZUM ZAHLUNGSMITTELZUFLUSS	40
A)	HERLEITUNG AUS § 8 ABS. 1 ESTG	40
B)	BEDEUTUNG IN DER PRAXIS	41
C)	SYSTEMATISCHES VERHÄLTNISS DER GELDWERTEN VORTEILE ZU ZAHLUNGSMITTELN	42
CA	DIE GELDWERTEN VORTEILE ALS OBERBEGRIFF	42
CB	DIE GELDWERTEN VORTEILE ALS SUBSIDIÄRER RÜCKGRIFF	43
CC	PROBLEME BEIDER AUFFASSUNGEN	43
CD	LÖSUNGSANSATZ: GELDWERTER VORTEIL ALS ZAHLUNGSMITTEL	44
CE	SONDERFALL: TEILZAHLUNG FÜR EINEN VORTEIL	47
8.	DIE BEACHTUNG DES ZUFLUSSES VON ZAHLUNGSMITTELN ALS MATERIELLER GEHALT DER BETRIEBSEINNAHME	53
9.	BETRIEBSAUSGABEN	54
III.	DIE EINSCHRÄNKUNGEN DES ZU- UND ABFLUSSPRINZIPS	55
1.	ÜBERSICHT	55
2.	DURCHLAUFENDE POSTEN § 4 ABS. 3 SATZ 2 ESTG	56
A)	DIE STRUKTUR DES § 4 ABS. 3 SATZ 2 ESTG	56
B)	DIE RECHTSENTWICKLUNG DES SATZES 2	56
C)	DIE RECHTSNATUR DES SATZES 2	57
CA	ERFOLGSWIRKSAMKEIT	57
CB	VERMÖGENSZUGANG	57
CC	KEIN ZUGANG INS BETRIEBSVERMÖGEN	58
D)	KONSTITUTIVE REGELUNG	59
3.	ANLAGEVERMÖGEN BEI § 4 ABS. 3 ESTG (SÄTZE 3 UND 4)	59
A)	INHALT DER REGELUNG	59
B)	ENTSTEHUNG UND ENTWICKLUNG DER REGELUNGEN	60
C)	GESETZESTECHNISCHE UNTERSCHIEDE ZWISCHEN SATZ 3 UND 4	60
D)	DIE WIRKUNG DER REGELUNG	61
E)	INTERPRETATION ALS „TEILBILANZ“ ODER ALS AUSNAHMEREGLUNG	62
F)	DIE REICHWEITE DES VERWEISES IN SATZ 3	63
4.	DAS UMLAUFVERMÖGEN BEI DER EINNAHMEN-ÜBERSCHUSSRECHNUNG	67
A)	ÜBERBLICK	67
B)	GRUNDSTÜCKE UND WERTPAPIERE IM UMLAUFVERMÖGEN	68
C)	DER WECHSEL EINES WIRTSCHAFTSGUTES ZWISCHEN ANLAGE- UND UMLAUFVERMÖGEN BEI § 4 ABS. 3	70
IV.	BEDEUTUNG DER GESAMTGEWINNGLEICHHEIT	72
1.	VON DER LÜCKENAUSFÜLLUNG ZUM PRÄGENDEN AUSLEGUNGSGEDANKEN	72
2.	NICHT MAßSTAB, SONDERN ENDGÜLTIGER ABGLEICH	74
3.	DIE FOLGEN EINER EIGENSTÄNDIGKEIT DER VEREINFACHTEN GEWINNERMITTLUNG FÜR DIE GESAMTGEWINNGLEICHHEIT	75
4.	DER GESAMTGEWINN ALS MAßSTAB EINES GEGENSEITIGEN ABGLEICHS	77
V.	DER WECHSEL ZWISCHEN EINNAHMEN-ÜBERSCHUSS-RECHNUNG UND BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH	78
1.	VOM ZAHLUNGSFLUSS ZUM VERMÖGENSSTATUS	78
2.	EIN BETRIEB WECHSELT SEINE GEWINNERMITTLUNGSMETHODE	80
3.	UNENTGELTLICHER ÜBERGANG EINES WIRTSCHAFTSGUTS	85
4.	VERÄUßERUNG ODER AUFGABE EINES BETRIEBS, DER SEINEN GEWINN NACH § 4 ABS. 3 ESTG ERMITTELT	88

Gliederung

C. DAS VERHÄLTNISS DER LIQUIDITÄT ZUM VERMÖGENSSTAND	90
D. DER ZU- UND ABFLUSS ALS BESTEUERUNGS- MAßSTAB	95
I. DER ZUFLUSS ALS MASSGEBLICHER ZEITPUNKT DER BESTEUERUNG	95
II. DER BEGRIFF „ZUFLUSS“ UND „ABFLUSS“	95
III. DIE „UNGENAUIGKEIT“ DES ZUFLUSSES	97
1. DAS EINKOMMENSTEUERGESETZ ZIELT BEIM GEWINN AUF VERMÖGENSMEHRUNG	97
2. DIE „UNGENAUIGKEIT“ DES ZUFLUSSES	97
A) UNGENAUIGKEIT GEGENÜBER DEM VERMÖGENSSTAND	97
B) DIE „EIGENE“ UNGENAUIGKEIT DES ZUFLUSSES	98
3. BEDEUTUNG DER FÄLLIGKEIT FÜR DEN ZUFLUSSZEITPUNKT	98
A) DIE FÄLLIGKEIT ALS GEPLANTER ZAHLUNGSZEITPUNKT	98
B) DIE „WIRTSCHAFTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT“ DES ZUFLUSSES IN § 11 ABS. 1 SATZ 2 UND ABS. 2 SATZ 2 ESTG	99
4. PROBLEMFALL: DARLEHEN UND ZUFLUSS	100
A) NICHTBEACHTUNG AUFGRUND ALLGEMEINER NATUR EINER GEWINNERMITTLUNG	102
B) NICHTERFÜLLUNG DER TATBESTANDSVORAUSSETZUNGEN DER BETRIEBSEINNAHME UND BETRIEBSAUSGABE	103
C) DIE ANWENDBARKEIT VON § 4 ABS. 3 SATZ 4 AUF DARLEHEN	105
D) DIE QUANTITÄT DER PERIODENABWEICHUNG ALS URSACHE DER DARLEHENSBEHANDLUNG	106
E) DIE KONSEQUENZEN DIESER AUSNAHME	108
EA DIE AUSNAHME ALS „UNBEACHTLICHE“ BETRIEBSEINNAHME ODER -AUSGABE	108
EB DIE ENTSPRECHENDE ANWENDUNG DES § 4 ABS. 3 SATZ 4	108
EC DARLEHENSBEZOGENE GESCHÄFTSVORFÄLLE „NACH DER BEREINIGUNG“	109
F) AUSNAHME UND AUSNAHMEKONSEQUENZEN BEIM FREMDWÄHRUNGSDARLEHEN	109
FA BEDEUTUNG DER KLÄRUNG	109
FB FREMDWÄHRUNGSDARLEHEN BEI UNEINGESCHRÄNKTER GELTUNG DES ZUFLUSSPRINZIPS	110
FC DIE RECHTSPRECHUNG ZU FREMDWÄHRUNGSDARLEHEN	111
FD KURSGEWINN BEI DARLEHEN	111
FE ERGEBNIS	112
IV. ZU- UND ABFLUSS OHNE ZAHLUNGSMITTEL	113
1. PROBLEMSTELLUNG	113
2. DER „GELDWERTE NACHTEIL“	113
A) DER GLAUBE AN DIE SYMMETRIE	113
B) DAS „PHANTOM“ DER GELDWERTEN NACHTEILE	114
BA DIE ABGABE VON WAREN	115
BB ABSETZUNGEN FÜR ABNUTZUNGEN	115
BC DER AUSFALL EINER DARLEHENSFORDERUNG	116
BD DIE ANRECHNUNG FRÜHERER ANSCHAFFUNGSKOSTEN NACH § 4 ABS. 3 SATZ 4	116
BE DER VERLUST ODER DIE ZERSTÖRUNG AUS BETRIEBLICHEM ANLASS	116
BF DIE WEITERGABE EINES GELDWERTES, DER IM NAMEN UND FÜR RECHNUNG EINES DRITTEN ENTGEGENGENOMMEN WURDE	116
BG DER EINSATZ UNENTGELTLICH ERWORBENER WIRTSCHAFTSGÜTER	117
BH ERGEBNIS	118
3. ENTNAHMEN UND EINLAGEN BEI DER GEWINNERMITTLUNG NACH § 4 ABS. 3 ESTG	119
A) DIE GESETZLICHE GRUNDLAGE	119
B) DIE AUFFASSUNGEN IN RECHTSPRECHUNG UND LITERATUR	119

Gliederung

C) EINE SYSTEMATISCHE HERLEITUNG DER BEDEUTUNG DER ENTNAHMEN	120
D) DIE BEHANDLUNG DER ENTNAHME VON ZAHLUNGSMITTELN	121
E) DIE BEHANDLUNG DER EINLAGEN	124
V. DER VERSUCH EINER ÜBERGEORDNETEN STRUKTUR DER EINKOMMEN- ÜBERSCHUSSRECHNUNG	125
1. EINFACHHEIT, AUSNAHMEN UND FEHLENDE SYSTEMATIK	125
2. DIE GRUNDSTRUKTUR	126
A) JEDER ZAHLUNGSFLUSS GEWINNWRKSAM	126
B) DIE AUSNAHMEFÄLLE VERÄNDERN NUR DIE ZEITLICHE ZUORDNUNG	126
C) GELDWERTE VORTEILE SIND NUR AUSNAHMEN, NICHT SYSTEMPRÄGEND	127
3. DIE AUSNAHMEN	127
A) GRUNDSATZ UND AUSNAHMEN	127
B) ZEITPUNKT VERÄNDERENDE AUSNAHMEN	127
C) AUSSCHLIEBENDE AUSNAHMEN	128
4. FIKTIVE ZAHLUNGSFLÜSSE	129
5. WECHSEL EINES WIRTSCHAFTSGUTS ZWISCHEN ANLAGE- UND UMLAUFVERMÖGEN	130
A) DER WECHSEL VOM UMLAUFVERMÖGEN INS ANLAGEVERMÖGEN	130
B) DER WECHSEL VOM ANLAGEVERMÖGEN INS UMLAUFVERMÖGEN	130
E. DIE BEHANDLUNG DES TAUSCHES	131
I. DER TAUSCH ALS AUSNAHMETATBESTAND EINER ZAHLUNGSMITTELRECHNUNG	131
II. DIE AUFTEILUNG IN EINZELTRANSAKTIONEN	133
1. ZWEI ZU BEURTEILENDE VORGÄNGE	133
2. FIKTIVE UND REALE ZAHLUNGSFLÜSSE	134
3. FORDERUNGEN ALS TAUSCHGEGENSTAND	136
4. DIE ANDEREN TAUSCHFÄLLE	136
III. DER FIKTIVE GELDFLUSS	136
1. AUFRECHNUNGSZEITPUNKT	136
A) AUFRECHNUNG, NICHT SACHZUGANG ALS MAßGEBLICHER ZEITPUNKT	136
B) BESTIMMUNG DES VERRECHNUNGSZEITPUNKTS	137
C) VERRECHNUNGSZEITPUNKT BEI TAUSCH-VORSCHÜSSEN	138
2. FOLGEN FÜR DIE EINKOMMENSEITE	139
3. FOLGEN FÜR DIE AUSGABENSEITE	140
A) DIE BEACHTUNG DER NUTZUNG UND DER ZUORDNUNG	140
B) REFLEXWIRKUNGEN AUS DER HINGABE EINES WIRTSCHAFTSGUTS	141
C) ÜBERSICHT DER GEWINNWIRKUNGEN BEIM TAUSCH	142
4. LEISTUNGSSTÖRUNGEN	144
A) ARTEN DER LEISTUNGSSTÖRUNG	144
B) DIE RÜCKABWICKLUNG	145
C) BEZAHLUNG STATT GEGENLIEFERUNG	145
D) AUSZAHLUNG EINES MINDERUNGSBETRAGES	146
IV. DAS BEWERTUNGSPROBLEM	148
1. ALLGEMEINE BEWERTUNGSMABSTÄBE	148
A) DER GEMEINE WERT DES HINGEGEBENEN GEGENSTANDES	148
B) DER TAUSCHWERT BEIM BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH	148
C) DER TAUSCHWERT BEI DER ÜBERSCHUSSRECHNUNG GEMÄß §§ 8, 9 EStG	149
D) DER TAUSCHWERT BEI PRIVATEN VERÄUßERUNGSGESCHÄFTEN NACH § 23 EStG	150
E) DER TAUSCHWERT BEI DER ERMITTLUNG EINES VERÄUßERUNGSGEWINNS NACH § 17 Abs. 2 EStG	151
F) DER TAUSCHWERT IM UMSATZSTEUERRECHT	151
G) ÜBERBLICK DER EINZELNEN TAUSCHWERTE	151
2. DER TAUSCHWERT ALS VERRECHNUNG VON ZAHLUNGSMITTELN	153

Gliederung

A) GENERELLE GLEICHHEIT VON LEISTUNG UND GEGENLEISTUNG.....	153
B) DER AUSGLEICH VON MARKTWERTDIFFERENZEN ZWISCHEN DEN GETAUSCHTEN LEISTUNGEN.....	154
C) STEUERLICHE SONDERWERTE.....	154
D) INZIDENTER AUSZAHLUNGSVERZICHT ALS VERMÖGENSAUFWAND	155
E) BEDEUTUNG DER UMSATZSTEUER.....	157
F) VERÄNDERUNGEN DES WERTES NACH ABSCHLUSS DER TAUSCHVEREINBARUNG.....	158
F. ZUSAMMENFASSUNG.....	161
G. LITERATURVERZEICHNIS.....	163
I. AUFsätze.....	163
II. MONOGRAPHIEN UND LEHRBÜCHER	171
III. KOMMENTARE UND NACHSCHLAGEWERKE	173
H. ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	176

A. Von einem instabilen Zustand zu einer verlässlichen Systematik

I. Der Zustand der vereinfachten Gewinnermittlung

Der eigentliche Anstoß für diese Arbeit, oder genauer gesagt für das ursprüngliche Thema dieser Arbeit¹, war eine angeregte Diskussion über die Frage, wie der Tausch zweier Pkw bei einem Gebrauchtgüterhändler zu behandeln ist, wenn dieser seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG errechnet. Für den Zeitpunkt einer möglichen Gewinnwirkung ließ sich keine einigende, alle Beteiligten befriedigende Lösung finden. Zuletzt stellte sich bei den Diskutierenden das Gefühl ein, dass die vereinfachte Gewinnermittlung nicht hinreichend systematisch sei, um aus sich heraus ein Ergebnis für diese komplexe Situation anzubieten.

Der offene Ausgang verführte mich im Rahmen diverser Recherchen zu unterschiedlichen Themen und Problemen immer wieder, beim Studium der Literatur und Rechtsprechung auch zu diesem Problemkreis nachzulesen, welche Lösungen - und vor allem mit welchen Begründungen - für einen solchen Tausch bei § 4 Abs. 3 EStG angeboten werden. Das inhaltliche Ergebnis dieser Abschweifungen war enttäuschend, ließ es sich im Wesentlichen doch dahingehend zusammenfassen, dass die vereinfachte Gewinnermittlung nicht in der Lage sei, selbständig zu bestehen und deshalb in vielen Bereichen korrigiert werden müsse.

Dabei scheint der Gesetzeswortlautortlaut diese Methode so einfach zu machen: § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermöglicht es den Gewinn durch bloßes Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu ermitteln; es gilt das leicht nachvollziehbare Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG², weshalb manche Autoren die Methode mit der vertraut klingenden Vokabel „Kassenrechnung“³ schmücken. Andere hingegen führen an, § 4 Abs. 3 EStG regle keine reine Geldrechnung⁴, da auch Vermögenszu- und -abgänge, die nicht in Geld bestehen, im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG berücksichtigt werden müssten.

Betrachtet man nun die Systematik der vereinfachten Gewinnermittlung im Allgemeinen und das Verhältnis zwischen der Beachtung von Geldströmen und dem Zu- und Abgang anderer Vermögenswerte im Besonderen, fällt auf, dass die Einnahmen-Überschussrechnung nicht durch eine Gleichwertigkeit aller Vermögenswerte geprägt wird, sondern durch ein besonderes Spannungsverhältnis, das aus der Vorrangigkeit von Geldflüssen gegenüber anderen Vermögensbewegungen entsteht. Dieses Spannungsverhältnis ist noch nicht abschließend geklärt. Darin mag eine der Ursachen dafür liegen,

¹ Zunächst sollte die Arbeit (nur) „Der Tausch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG“ heißen.

² Nur für die Gewinnermittlung nach den §§ 4 Abs. 5 Abs. 1 EStG enthält § 11 Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Satz 3 EStG eine Ausnahme vom Zuflussprinzip.

³ Lang in *Tipke/Lang Steuerrecht*¹⁷ § 9 Rn 193.

⁴ Crezelius in *Kirchhof Einkommensteuergesetz KompaktKommentar*⁴ § 4 Rn. 108.

dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht als in sich selbst ruhend betrachtet wird, sondern im Verhältnis zum Betriebsvermögensvergleich über das Prinzip der Totalgewinnlichkeit⁵ Korrekturen erfahren muss⁶. So wird aus einer vereinfachten eine besonders erschwerte Gewinnermittlungsmethode.

II. Die Instabilität der Methode und deren Ausmaß

Eine Gewinnermittlung, die nur über systemwidrige Ausnahmen⁷ zu einem steuerlich richtigen Ergebnis führen kann, ist instabil. Sie beschreibt weder aus sich heraus das gewollte Ergebnis, noch, unter welchen Voraussetzungen andere Grundsätze als die von ihr vorgegebenen maßgeblich sein sollen. In Zweifels- und Grenzfällen besteht keine ihr innewohnende Systematik, die für eine Auslegung herangezogen werden könnte. Eine Gewinnermittlung, die nur über die Anlehnung an eine andere Gewinnermittlungsmethode - den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG - durch den Grundsatz der „Gesamtgewinnlichkeit“⁸ akzeptable Ergebnisse leistet, bricht in sich zusammen, wenn die stabile Gewinnermittlungsmethode, an die sie „angelehnt“ wird, hinweg gedacht wird.

Das Ausmaß der Instabilität der Einnahmen-Überschussrechnung zeigt sich insbesondere in den Fällen, in denen der Gewinn verändert wird, ohne dass ein Zahlungsmittel hingegeben oder vereinnahmt wird. Auf der Einnahmeseite werden solche Vermögenswerte mit Rückgriff auf die Definition der Einnahmen in § 8 Abs. 1 EStG als „geldwerte Vorteile“ bezeichnet.⁹ Für die Wirkung der geldwerten Vorteile sind die Tatbestandsvoraussetzungen der Betriebseinnahme entscheidend, insbesondere die Frage, welche Bedeutung der Zugang eines Zahlungsmittels hat. Auf Grundlage eines klaren Tatbestands für den Grundfall der Betriebseinnahme muss sich zeigen, ob der Zugang eines anderen Vermögenswertes im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung nicht doch wie ein Zahlungseingang behandelt werden kann. Das Ziel dieser Untersuchung ist dann erreicht, wenn sich aus dem Tatbestand heraus ergibt, warum der Zugang mancher Vermögenswerte ohne Auswirkung auf den Gewinn bleibt, während bei anderen mit Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht Gewinnerhöhungen wie beim Zufluss eines Zahlungsmittels eintreten.

⁵ BFH-Urteil vom 6. Dezember 1972 Az. IV R 4-5/72, BStBl. 1973 II, S. 293.

⁶ *Heinicke* in *Schmidt* EStG²³ § 4 Rn. 10, 14.; a.A. *Crezelius* in *Kirchhof* EStG⁴ § 4 Rn. 108, der davon ausgeht, dass [aus sich heraus] auf die gesamte Lebensdauer eines Betriebs gesehen sich die Unterschiede zwischen Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen-Überschussrechnung ausgleichen.

⁷ *Heinicke* in *Schmidt* EStG²³ § 4 Rn. 371 m.w.N.

⁸ So schon BFH-Urteil vom 17. Mai 1960 Az. I 35/57 S., BStBl. 1960 III, 306; einhellige Auffassung, s. *Crezelius* in *Kirchhof* EStG⁴ § 4 Rn. 11; *Heinicke* in *Schmidt* EStG²³ § 4 Rn. 14.

⁹ Der Begriff der „Betriebseinnahmen“ wird in § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG vorausgesetzt, aber weder im EStG, noch in anderen Gesetzen beschrieben. Die Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1993 Az. III R 32/92, BStBl. 1994 II, S. 179.) versteht den Begriff in Anlehnung an § 8 Abs. 1 EStG als diejenigen Zugänge von Wirtschaftsgütern in Form von Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind.