



STEUERFACHKURS

TRAINING

▶ **nwb** E-BOOK

Koltermann

Fallsammlung Bilanzsteuerrecht

19. Auflage

Koltermann

Fallsammlung

Bilanzsteuerrecht

Steuerfachkurs · Training

Fallsammlung Bilanzsteuerrecht

Von

Steuerberater Dipl.-Finanzwirt

Jörg Koltermann

19., aktualisierte Auflage

ISBN 978-3-482-52139-3

19., aktualisierte Auflage 2020

eISBN 978-3-482-00071-3

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1975

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH, Hamm

Druck: CPI books, Ulm

VORWORT

In diesem Übungsbuch wird die Anwendung des Bilanzsteuerrechts anhand von Fällen dargestellt und erläutert. Die Fälle sind nach Themenbereichen gegliedert. Insbesondere dem Anfänger erschließt sich hierdurch die komplexe Rechtsmaterie des Bilanzsteuerrechts. Durch Vorbemerkungen und Schaubilder zu den jeweiligen Themenbereichen wird Ihnen als Leser ein theoretischer Überblick über die in Betracht kommende Rechtsmaterie vermittelt, was den Einstieg in die Fallstudien erleichtert. Hierdurch entfällt auch das Erfordernis von Vorkenntnissen. Grundkenntnisse in doppelter Buchführung werden allerdings vorausgesetzt.

Die Fälle sind überwiegend sog. „klausurtypische“, Fälle also, die unter Verwendung von Zahlen und Daten jeweils eine konkrete Lösung verlangen. Sie sind in der Ausbildung im Steuerfachbereich der Fachhochschule für Finanzen Nordkirchen erprobt und haben Anklang gefunden. Der angehende Steuerinspektor/Diplom-Finanzwirt oder Steuerberater findet alle wichtigen prüfungsrelevanten Fragen unter Einschluss der Überleitungsrechnung, der Kapitalangleichungsbuchungen, der Mehr- und Wenigerrechnung und der Personen- und Kapitalgesellschaften behandelt. Auch Besonderheiten wie z.B. (mitunternehmerische) Betriebsaufspaltung, Schwesterpersonengesellschaften, doppelstöckige Personengesellschaft, Einbringung mit Zuzahlung ins Privatvermögen, Ausscheiden mit Sachwertabfindung, Realteilung, GmbH & Co. KG, Organschaft und Umwandlungen sind dargestellt. Die Fallsammlung dürfte darüber hinaus auch dem Praktiker eine nützliche Hilfe sein, da sie aktuelle Fälle aus der Praxis in gleicher Weise berücksichtigt.

Die Fallsammlung erschließt den Lehrstoff „am Fall“ und dient damit als Basisliteratur für die Ausbildung sowie als Repetitorium. Sie ergänzt das Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht. Berücksichtigt ist grundsätzlich der Rechtsstand ab 1. 7. 2019.

Bei der Fülle der verarbeiteten Rechtsmaterie lassen sich – trotz größter Sorgfalt – Fehler und Irrtümer nicht immer ganz vermeiden. Verfasser und Verlag sind für entsprechende Hinweise dankbar.

Münster, im November 2019

Jörg Koltermann

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig! Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen noch verbessern? Bitte verwenden Sie für Ihr Feedback einfach unser Online-Formular auf:

www.nwb.de/go/lb_feedback

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Quartal ein Buchgeschenk.

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Vorwort	V
Abbildungsverzeichnis	XVII
Literaturhinweise	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Teil A: Allgemeines Bilanzsteuerrecht	1
<hr/>	
Kapitel 1: Gewinnermittlungsarten und Buchführungspflicht	1
1.1 Allgemeines	1
1.2 Technik des Betriebsvermögensvergleichs	4
1.3 Einnahmenüberschussrechnung	9
Fall 1: Technik des Betriebsvermögensvergleichs	12
Fall 2: Überprüfung einer Einnahmenüberschussrechnung	13
Fall 3: Nichtkaufmann	15
Fall 4: Kaufmann	16
Kapitel 2: Bilanzierungsgrundsätze	17
2.1 Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung	17
Fall 5: Maßgeblichkeit des HGB beim Anlagevermögen	24
Fall 6: Maßgeblichkeit des HGB beim Vorratsvermögen	26
Fall 7: Bewertungsvorbehalt, Überleitungsrechnung	27
2.2 Inhalt der handelsrechtlichen GoB	28
2.3 Gegenstand der Bilanzierung	29
2.4 Realisationsprinzip	31
2.5 Imparitätsprinzip	32
2.6 Stichtagsprinzip	33
Fall 8: Entstehung (Aktivierungspflicht) und Bewertung (Gewinnrealisierung) einer Forderung	35
Fall 9: Wertaufhellende Tatsachen, Wechselobligo	36
Fall 10: Bessere Erkenntnis bis zur Bilanzaufstellung	36
Fall 11: Aktivierung von Biersteuer, Wechseldiskont	37
Fall 12: Umsatzsteuer auf Anzahlungen	38
Fall 13: Bilanzierte OHG- und GmbH-Beteiligung	40

	Seite
2.7 Zurechnung von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern	41
Fall 14: Sicherungsübereignung	43
Fall 15: Kommissionsgeschäfte	45
Fall 16: Verkaufskommission	46
Fall 17: Wirtschaftliches Eigentum an einem Grundstück	47
Fall 18: Scheinmietvertrag	48
Fall 19: Rollende Ware	49
2.8 Grundsatz der Einzelbewertung und seine Ausnahmen	50
Fall 20: Gruppenbewertung	53
Fall 21: Gerüst- und Schalungsteile	54
Fall 22: Erstmalige Bildung eines Festwertes	55
Fall 23: Behandlung der Sammelposten	56
Fall 24: Kurssicherungsgeschäft	57
Kapitel 3: Umfang des steuerlichen Betriebsvermögens	59
3.1 Notwendiges Betriebsvermögen, notwendiges Privatvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen	59
Fall 25: Wertpapiere als Betriebsvermögen	60
Fall 26: Behandlung von Dividendenerträgen und Stückzinsen	61
3.2 Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile als Betriebsvermögen	64
Fall 27: Eigenbetriebliche und anderweitige Nutzung	71
Fall 28: Nutzungsänderung bei Vollbilanzierung	73
Fall 29: Nutzungsänderung bei Teilbilanzierung	74
Fall 30: AfA für selbständige Gebäudeteile	75
Fall 31: Grundstück im Eigentum mehrerer Personen	77
Fall 32: Aufstockung zu privaten Zwecken	78
Fall 33: Nutzungsänderung unterschiedlich genutzter Gebäudeteile	78
Fall 34: Schallschluckende Tür in einer Arztpraxis	79
Fall 35: Verschiedene Gebäudeteile in einem Warenhaus	80
Fall 36: Betriebsvorrichtung und Außenanlage	81
Fall 37: Betriebsgebäude des Ehemannes auf einem gemeinsamen Ehegattengrundstück	83
Fall 38: Gebäude auf gepachtetem Grundstück	84
3.3 Mietereinbauten und -umbauten	85
Fall 39: Umbauten des Mieters in gemietetem Gebäude	86
Fall 40: Anlagen des Mieters im gemieteten Gebäude	87
Fall 41: Baumaßnahmen in einem gepachteten Gebäude	90
Fall 42: Ladeneinrichtung und Einbauschrank	92

	Seite
3.4 Immaterielle Wirtschaftsgüter	93
Fall 43: Forschungs- und Entwicklungskosten als immaterielle Vermögensgegenstände	98
Fall 44a: Originärer Firmenwert	100
Fall 44b: Derivativer Firmenwert	100
Fall 45: Praxiswert	101
Fall 46: Firmenwert und immaterielles Einzelwirtschaftsgut	102
Fall 47: Firmenwert und Teilwertabschreibung	104
3.5 Leasing	105
Fall 48: Leasing	110
3.6 Behandlung von Schulden	114
Fall 49: Damnum (Disagio)	117
Fall 50: Rentenverpflichtung	118
Fall 51: Valutaverbindlichkeiten	119
Fall 52: Kontokorrentschulden und -zinsen, Unterkonten für betriebliches Bankkonto	120
Fall 53: Verpflichtungsübernahme (§ 5 Abs. 7, § 4f EStG)	122
3.7 Rückstellungen	124
Fall 54: Gewerbesteuer-Rückstellung in der Handelsbilanz	148
Fall 55: Gewerbesteuer-Rückstellung und Zinsschranke nach § 4h EStG	150
Fall 56: Garantierückstellung	152
Fall 57: Rückstellung für Urlaubsverpflichtung	153
Fall 58: Rückstellung für künftige Betriebsprüfung	153
Fall 59: Rückstellung für Abbruchverpflichtung	155
Fall 60: Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses	157
Fall 61: Rückstellung für unterlassene Instandhaltung	158
Fall 62: Pensionsrückstellungen	159
Fall 63: Substanzerhaltung	160
Fall 64: Rückstellung für Schadenersatz und Prozesskosten	162
Fall 65: Rückstellung für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen	163
3.8 Rücklagen	164
Fall 66: Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes durch höhere Gewalt	170
Fall 67: Behördlicher Eingriff	172
Fall 68: Beschädigtes Gebäude	173
Fall 69: Zuschussrücklage	175
Fall 70: Veräußerung eines unbebauten Grundstücks	175
Fall 71: Veräußerung eines bebauten Grundstücks	176

	Seite
Fall 72: Veräußerung eines Aktienpakets	177
Fall 73: § 6b-Rücklage bei Mitunternehmerschaft	179
Fall 74: Übertragung einer § 6b-Rücklage von Kapital- auf Personengesellschaft	180
Fall 75: Übertragung einer § 6b-Rücklage von Personen- auf Kapitalgesellschaft	182
Kapitel 4: Steuerliche Bewertung des Betriebsvermögens	183
4.1 Anschaffungskosten	183
Fall 76: Erwerbsnebenkosten, Naturalrabatt	193
Fall 77: Tausch	194
Fall 78: Grundstückserwerb, Rentenverpflichtung	195
Fall 79: Inanspruchnahme von Skonti im Folgejahr	196
Fall 80: Nicht abziehbare Vorsteuer	197
Fall 81: Bestandsbewertung bei schwankenden Einkaufspreisen	198
Fall 82: Bezugsrechtsabschlag	199
Fall 83: Unehchter Zuschuss	200
Fall 84: Echter Zuschuss	201
Fall 85: Erwerb durch Zwangsversteigerung	202
Fall 86: Unentgeltlicher, teilentgeltlicher Erwerb	203
4.2 Herstellungskosten	204
Fall 87: Divisionskalkulation	207
Fall 88: Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern	208
Fall 89: Zuschlagskalkulation	209
Fall 90: Unfertige Leistungen	210
4.3 Teilwert (TW) und beizulegender Wert	211
Fall 91: Gesunkene Wiederbeschaffungskosten	220
Fall 92: Beteiligung an Kapitalgesellschaften	221
Fall 93: Teilwertabschreibung bei gesunkenen Verkaufspreisen	223
Fall 94: Einzel- und Pauschalbewertung	226
Fall 95: Unfertige Arbeiten	227
Fall 96: Bewertung von Wertpapieren in der StB	228
Fall 97: Unverzinsliche Verbindlichkeiten	230
4.4 Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG)	232
Fall 98: AfA-Methoden, Sonderabschreibung gem. § 7g EStG	240
Fall 99: AfA bei neu hergestelltem Gebäude	242
Fall 100: Wechsel der AfA-Methode	243
Fall 101: AfA nach Teilwertabschreibung	243

	Seite
Fall 102: Wertaufholung nach erfolgter Teilwertabschreibung	244
Fall 103: Nachträgliche Herstellungskosten und Teilwertabschreibung bei einem Gebäude	245
Fall 104: Nachträgliche Herstellungskosten und Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG	246
Fall 105: AfA nach Gebäude-Einlage	247
Fall 106: Rumpfwirtschaftsjahr	248
Fall 107: Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung	249
Fall 108: Teilabbruch eines Gebäudes	250
Fall 109: Vorfühswagen	251
Fall 110: Sandgrube	251
4.5 Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) und Sammelposten (§ 6 Abs. 2 und 2a EStG)	252
Fall 111: Bücherschrank und Einlegeböden	255
Fall 112: Gaststätteneinrichtung	256
Fall 113: Autoradio	256
Fall 114: Computer und Software	257
Fall 115: Einlage eines geringwertigen Wirtschaftsgutes	258
Fall 116: Überwachungskameras	259
Fall 117: GWG und Rücklagenübertragung	259
Fall 118: Behandlung der Sammelposten	260
4.6 Gebäudeabbruch	261
Fall 119: Abbruch erfolgt zum Zweck des Erhalts eines Parkplatzes	262
Fall 120: Abbruch und anschließender Neubau	263
Fall 121: Erwerb ohne Abbruchabsicht	264
Fall 122: Abbruch eines erworbenen Gebäudes, Abfindungszahlungen, Abbruchkosten	264
4.7 Forfaitierung/Factoring	266
Fall 123: Forfaitierung/Factoring bei endfälliger Forderung	266
Fall 124: Forfaitierung/Factoring bei Dauerschuldverhältnissen	269
Kapitel 5: Entnahmen und Einlagen	272
5.1 Entnahmen	272
Fall 125: Warenentnahme	277
Fall 126: Entnahme eines hergestellten Wirtschaftsguts	278
Fall 127: Private Pkw-Nutzung	279
Fall 128: Unfall mit Pkw	281
Fall 129: Leistungsentnahme	282

	Seite
Fall 130: Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte	283
Fall 131: Vorsteuer und Entnahme eines gemischt genutzten Grundstücks	285
5.2 Einlagen	285
Fall 132: Einlage eines Pkw	288
Fall 133: Einlage eines bebauten Grundstücks	289
Fall 134: Einlage eines GmbH-Anteils	290
Fall 135: Unfall mit Privatwagen auf Geschäftsreise	291
Fall 136: Vorbehaltsnießbrauch	292
Fall 137: Zuwendungsnießbrauch	293
Fall 138: Einlage eines Bodenschatzes	293
Fall 139: Einlage eines Grundstücks und § 23 EStG	296
Kapitel 6: Außerbilanzielle Hinzu- und Abrechnungen	297
6.1 Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben	297
Fall 140: 35 €-Grenze	305
Fall 141: Pauschalbesteuerung	306
Fall 142: Bewirtungen	306
Fall 143: Bewirtung im Restaurant	308
Fall 144: Reisekosten	310
Fall 145: Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb	311
Fall 146: Nicht abzugsfähige Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG	313
6.2 Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG)	315
Fall 147: Investitionsabzugsbetrag für künftige Investitionen	318
Fall 148: Investitionsabzugsbetrag bei mehrjährigen Investitionen	319
6.3 Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG)	321
Fall 149: Zinsschranke bei Kapitalgesellschaft	322
Fall 150: Zinsschranke bei Mitunternehmerschaft	323
6.4 Gewerbesteuer	325
6.5 Sonstige Hinzu- und Abrechnungen	325
Kapitel 7: Bilanzberichtigung, Bilanzänderung	327
7.1 Bilanzberichtigung, Bilanzänderung	327
Fall 151: Unrichtige Nutzungsdauer für ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens	330
Fall 152: Bilanzierung von notwendigem Privatvermögen	331
Fall 153: Falsche Warenbewertung (versehentlich)	332
Fall 154: Falsche Warenbewertung (bewusst)	332

	Seite
Fall 155: Falsche Warenbewertung (ohne Auswirkung auf die Höhe der ESt und GewSt)	333
Fall 156: Unrechtmäßige Teilwertabschreibung, Verjährung	333
Fall 157: Unrichtige Bewertung einer Einlage	334
Fall 158: Zu Unrecht bilanziertes Privatvermögen	335
Fall 159: Nicht bilanziertes notwendiges Betriebsvermögen (Maschine)	335
Fall 160: Fehlerhafte Geschäftswertbilanzierung	336
Fall 161: Reaktivierung	337
7.2 Mehr- und Wenigerrechnung	338
Fall 162: Erwerb eines unbebauten Grundstücks	340
Fall 163: Abnutzbares Anlagevermögen	340
Fall 164: Warenbewertung	341
Fall 165: Forderungen	342
Fall 166: Garantie-Rückstellungen	343
Fall 167: Berichtigung einer Geschäftseröffnungsbilanz	344
Fall 168: Bilanzänderung anlässlich Außenprüfung	345
Fall 169: Berichtigungsbedarf bei Rückstellungen	345
7.3 Kapitalangleichungsbuchungen	346
Fall 170: Kapitalangleichungsbuchungen	347
Fall 171: Unterlassene Kapitalangleichungsbuchungen	348
Fall 172: Ausgleichsposten und Kapitalangleichungsbuchungen nach Betriebsprüfung bei KapGes	349
Kapitel 8: Wechsel der Gewinnermittlungsart	354
8.1 Wechsel von § 4 Abs. 3 EStG zum BV-Vergleich	354
8.2 Wechsel vom BV-Vergleich zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	354
Fall 173: Wechsel vom BV-Vergleich zur Überschussrechnung	355
Fall 174: Wechsel zum BV-Vergleich	356
Kapitel 9: Betriebsaufgabe	360
Kapitel 10: Erbfall und Erbauseinandersetzung	361
Teil B: Bilanzsteuerrecht der Gesellschaften	363
Kapitel 1: Personengesellschaften	363
1.1 Kriterien der Mitunternehmerschaft	363
1.2 Gründung und Bilanzierung	366
1.3 Umfang des steuerlichen Betriebsvermögens	368
1.4 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	373

	Seite
Fall 175: Gewerblich tätige Schwestergesellschaften	374
Fall 176: Grundstücksverwaltungsgesellschaft	375
Fall 177: Grundstücksverwaltende GmbH & Co. KG	375
Fall 178: Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	376
Fall 179: Doppelstöckige Personengesellschaft	376
1.5 Übertragung von Wirtschaftsgütern	377
1.6 Versteuerung stiller Reserven bei Entnahmen	385
1.7 Gewinnermittlung und -verteilung	386
Fall 180: Gewinnverteilung (Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter)	388
Fall 181: Gewinnverteilung (Kapitalverzinsung, Beratungsvertrag, Werkvertrag)	389
Fall 182: Kaufvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	391
Fall 183: Grundstücksübertragung an Mitunternehmer und § 6b-Rücklage	392
Fall 184: Grundstücksübertragung an Mitunternehmer gegen Minderung der Gesellschaftsrechte	393
Fall 185a: Gründung einer KG (Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten)	396
Fall 185b: KG (Geschäftsvorfälle, Gewinnverteilung, Abschluss der Buchführung)	397
Fall 186: Übertragung von § 6b-Rücklagen	399
Fall 187: Familienpersonengesellschaften	400
Fall 188: Typische und atypische stille Gesellschaft	404
1.8 Einbringung in eine Personengesellschaft	408
Fall 189: Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft (Buchwertverknüpfung)	412
Fall 190: Gewinnverteilung und Abschluss der Ergänzungsbilanz	414
Fall 191: Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft	415
Fall 192: Einbringung zu Zwischenwerten	416
Fall 193: Neueintritt eines Gesellschafters in eine OHG (Fortführung der Buchwerte)	417
Fall 194: Neueintritt eines Gesellschafters in eine OHG (Ansatz der gemeinen Werte)	420
Fall 195: Einbringung mit Zuzahlung ins Privatvermögen	421
1.9 Personelle Veränderungen	422
Fall 196: Ausscheiden eines Gesellschafters (Abfindung über dem Nominalbetrag)	425

	Seite
Fall 197: Ausscheiden eines Gesellschafters (Abfindung unter dem Nominalbetrag)	430
Fall 198: Gesellschafterwechsel	432
Fall 199: Ausscheiden mit Teilentgelt	434
Fall 200: Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters	435
Fall 201: Ausscheiden mit Sachwertabfindung	436
1.10 Beendigung der Personengesellschaft	437
Fall 202: Beendigung der Personengesellschaft (Liquidation)	444
Fall 203: Realteilung	445
1.11 Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG)	447
Fall 204: Verlustverrechnung mit positiven Einkünften	450
Fall 205: Verlustverrechnung bei beschränkter Haftung und Sonderbetriebsvermögen	450
Kapitel 2: Kapitalgesellschaften	452
2.1 Gründung und Bilanzierung	452
2.2 Besonderheiten beim Jahresabschluss	453
2.3 Ausgleichsposten	456
2.4 Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)	456
2.5 Offene und verdeckte Einlagen	460
2.6 Latente Steuern	465
2.7 Kapitalerhöhung, Kapitalherabsetzung	467
2.8 Steuerrückstellungen	468
2.9 Bilanzierung eigener Anteile	468
2.10 Liquidationsbesteuerung	469
2.11 Besonderheiten des KStG	470
Fall 206: Gründung einer GmbH	479
Fall 207: Uneingeschränkter Wertzusammenhang und Wertaufholung	481
Fall 208: Steuerrückstellungen im Jahresabschluss	483
Fall 209: Verdeckte Gewinnausschüttungen (USt, GewSt, KSt)	484
Fall 210: Ausgleichsposten	486
Fall 211: Rückstellung für latente Steuern	488
Fall 212: Latente Steuern und deren Auflösung	489
Fall 213: Verdeckte Einlage und Korrekturverbot	490
Fall 214: Verlustabzug	491
Fall 215: Verlustabzug bei Vorhandensein von stillen Reserven	492
Fall 216: Organschaft	492
Fall 217a: Ausgleichsposten bei Organschaft mit Minderabführung	494

	Seite
Fall 217b: Organschaft mit Ausgleichsposten und Mehrabführung	496
Fall 218a: Organschaft und Einkommensermittlung	497
Fall 218b: Organschaft mit Personengesellschaft	498
Fall 218c: Organschaft mit Dividendeneinnahmen der Tochtergesellschaft	498
Fall 219: Liquidation, Vollausschüttung, Solidaritätszuschlag	499
Kapitel 3: Besondere Gesellschaftsformen	503
3.1 Betriebsaufspaltung mit Kapitalgesellschaft	503
Fall 220: Einzelunternehmen und Ein-Mann-GmbH	509
Fall 221: Einzelunternehmen und Zwei-Personen-GmbH	511
Fall 222: Verpachtung ohne Beherrschung	511
3.2 GmbH & Co. KG	512
Fall 223: Gewinnverteilung bei einer GmbH & Co. KG	515
Fall 224: Jahresabschluss bei einer GmbH & Co. KG	516
3.3 Stille Beteiligung an der eigenen GmbH	520
Fall 225: Stille Beteiligung an der eigenen GmbH	520
Kapitel 4: Umwandlungen	524
4.1 Eine Kapitalgesellschaft wird in ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft umgewandelt	524
4.2 Eine Kapitalgesellschaft wird mit einer anderen Kapitalgesellschaft verschmolzen	526
4.3 Einbringung einer Personengesellschaft oder eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft oder formwechselnde Umwandlung nach § 25 UmwStG	527
4.4 Einbringung im Wege des Anteilstausches nach § 21 UmwStG	528
Fall 226: Umwandlung einer GmbH in ein Einzelunternehmen	529
Fall 227: Verschmelzung	532
Fall 228: Umwandlung einer Einzelfirma in eine GmbH	535
Fall 229: Einbringung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	539
Fall 230: Weiterbehandlung von Ausgleichsposten	541
Fall 231: Einbringungsgewinn I, Anteilsveräußerung	542
Stichwortverzeichnis	547

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

	Seite
ABB. 1: Einteilung der Wirtschaftsgüter gem. § 6 EStG	31
ABB. 2: Grundstücksbestandteile in ertragsteuerlicher Sicht	68
ABB. 3: Gebäudebestandteile im Steuerrecht	69
ABB. 4: Drittaufwand und Eigenaufwand	70
ABB. 5: Mietereinbauten und Mieterumbauten	88
ABB. 6: Leasingverträge	107
ABB. 7: Finanzierungsleasing bei beweglichen Wirtschaftsgütern	109
ABB. 8: Zuschüsse	190
ABB. 9: Gebäudeabbruch	262
ABB. 10: Bewirtungen	304
ABB. 11: Reisekosten bei Geschäftsreisen	310
ABB. 12: Bilanzberichtigung	329
ABB. 13: Steuerliche Bewertung in der Eröffnungsbilanz	368
ABB. 14: Steuerliches Betriebsvermögen einer Mitunternehmergeinschaft	372
ABB. 15: Gesetzliche Gewinnverteilung	386
ABB. 16: Stille Gesellschaft	403
ABB. 17: Ausscheiden eines Gesellschafters	426

LITERATURHINWEISE

- Adler/Düring/Schmaltz**, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmung, Loseblattwerk, Stuttgart
- Bilke/Heining/Mann**, Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht, 12. Auflage, Herne 2017
- Bilke/Heining**, Fallsammlung Buchführung, Bilanzen, Berichtigungstechnik, 11. Auflage, Herne 2017
- Falterbaum/Bolk/Reiß/Kirchner**, Buchführung und Bilanz, 22. Auflage, Achim 2015
- Gnam**, Handbuch der Bilanzierung, Loseblattwerk, Freiburg
- Herrmann/Heuer/Raupach**, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Loseblattwerk, Köln
- Horschitz/Groß/Fanck/Guschl/Kirschbaum**, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 15. Auflage, Stuttgart 2018
- Koller/Kindler/Roth/Drüen**, Handelsgesetzbuch, 9. Auflage, München 2019
- Littmann/Bitz/Pust**, Das Einkommensteuerrecht, Loseblattwerk, Stuttgart
- Meyer/Theile**, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 30. Auflage, Herne 2019
- Schmidt**, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 38. Auflage, München 2019

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abschn.	Abschnitt
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
Anl.	Anlage
AO	Abgabenordnung
AV	Anlagevermögen

B

BA	Betriebsausgaben
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BE	Betriebseinnahme
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BV	Betriebsvermögen
BW	Buchwert

E

EBK	Eröffnungsbilanzkonto
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ENK	Erwerbsnebenkosten
EStG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
e. V.	eingetragener Verein
EW	Einheitswert

F

FA	Finanzamt
Fifo	First in – first out

G

GAV	Gewinnabführungsvereinbarung
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GHV	Gesamthandsvermögen
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrESt	Grunderwerbsteuer
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter

H

HB	Handelsbilanz
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer
HGB	Handelsgesetzbuch
Hifo	Highest in – first out
HK	Herstellungskosten

I

IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i. S.	im Sinne
i. V.	in Verbindung
IWG	Immaterielles Wirtschaftsgut

J

JStG	Jahressteuergesetz
------	--------------------

K

KapGes	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr

L

LSt	Lohnsteuer
Lifo	Last in – first out
Lofo	Lowest in – first out

M

MU	Mitunternehmer/Mitunternehmerschaft
----	-------------------------------------

N

ND	Nutzungsdauer
Nr.	Nummer
NW	Nordrhein-Westfalen
NWB EN	Neue Wirtschafts-Briefe Eilnachrichten

O

o. a.	oben angeführt
OHG	Offene Handelsgesellschaft

P

PB	Prüfungsbilanz
PG	Personengesellschaft(en)
PV	Privatvermögen
PZ	Prüfungszeitraum

R

RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RfE	Rücklage für Ersatzbeschaffung
RL	Rücklage
RS	Rückstellung

S

SBA	Sonderbetriebsausgaben
SBE	Sonderbetriebseinnahmen
SBK	Schlussbilanzkonto
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SGB	Sozialgesetzbuch
SolZ	Solidaritätszuschlag
StB	Steuerbilanz
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StR	Steuerrecht

T

Tab.	Tabelle
TW	Teilwert

U

u. a.	unter anderem
UStG	Umsatzsteuergesetz

V

vE	verdeckte Einlage
vEK	verwendbares Eigenkapital
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
v. H.	vom Hundert
VStG	Vermögenssteuergesetz
VStR	Vermögenssteuer-Richtlinien

W

WBK	Wiederbeschaffungskosten
WG	Wirtschaftsgut
Wj.	Wirtschaftsjahr

Z

zzgl.	zuzüglich
-------	-----------

Teil A: Allgemeines Bilanzsteuerrecht

Kapitel 1: Gewinnermittlungsarten und Buchführungspflicht

1.1 Allgemeines

Bei den ersten drei Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit) ist Besteuerungsgrundlage der **Gewinn** (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden ist der Gewinn nach dem **Wirtschaftsjahr** zu ermitteln. Wirtschaftsjahr ist

1. bei Land- und Forstwirten der Zeitraum vom 1. 7. bis zum 30. 6. (Ausnahmen siehe § 8c EStG).
2. bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, der Zeitraum für den sie regelmäßig Abschlüsse machen. Dabei umfasst das Wirtschaftsjahr grundsätzlich einen Zeitraum von zwölf Monaten (§ 8b Satz 1 EStDV). Ausnahmen gibt es z. B., wenn ein Betrieb eröffnet, erworben, aufgegeben oder veräußert wird (§ 8b Satz 2 EStDV). In diesen Fällen spricht man vom Rumpf-Wirtschaftsjahr. Bei Gründung und HR-Eintragung besteht ein Wahlrecht für den Abschlusszeitpunkt. Die Umstellung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres kann nur einvernehmlich mit dem FA erfolgen, es sei denn, die Umstellung erfolgt auf das Kalenderjahr.
3. bei anderen Gewerbetreibenden das **Kalenderjahr**.

Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (z. B. bei Freiberuflern) ist der Gewinnermittlungszeitraum stets auf das **Kalenderjahr** bezogen (§ 2 Abs. 7 Satz 2 EStG). Ermittelt ein Freiberufler seinen Gewinn für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, kann die Gewinnermittlung der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden. Der im Kalenderjahr bezogene Gewinn ist im Wege der Schätzung zu ermitteln. Dies kann in der Regel durch eine zeitanteilige Aufteilung der für die abweichenden Wirtschaftsjahre ermittelten Gewinne erfolgen (BFH v. 23. 9. 1999 IV R 41/98, BStBl 2000 II 24).

Für die Ermittlung des Gewinns stellt das EStG mehrere Gewinnermittlungsarten zur Verfügung:

- ▶ Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG)
- ▶ Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)
- ▶ Tonnagebesteuerung (§ 5a EStG)
- ▶ Durchschnittssätze (§ 13a EStG)

Die Wahl einer bestimmten Gewinnermittlungsart ist nicht ohne weiteres in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellt.

Gewerbetreibende, die als Kaufleute (vgl. § 1 HGB) nach Handelsrecht verpflichtet sind, Bücher zu führen und in diesen ihre Handelsgeschäfte und die Lage ihres Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung darzustellen haben (vgl. § 238 HGB), müssen auch ihren steuerlichen Gewinn nach diesen Vorschriften ermitteln (§ 140 AO). Sie sind verpflichtet, neben der Bilanz auch eine Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen, d. h. eine sog. doppelte Buchführung einzurichten (§ 242 HGB). Die Gewinnermittlung erfolgt faktisch durch Betriebsver-

mögensvergleich und zusätzlich (doppelt) durch die Gewinn- und Verlustrechnung. Im Übrigen umfassen die Buchführungspflichtigen Folgendes:

1. Führung von einem oder mehreren Grundbüchern zur chronologischen Erfassung der Geschäftsvorfälle. Dabei sind die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. **Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten.** Diese Pflicht zur Einzelaufzeichnung besteht aus Zumutbarkeitsgründen bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung nicht. Das wiederum gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem i.S. des § 146a verwendet (§ 146 Abs.1 AO. Einzelheiten hierzu in BMF v. 17. 6. 2019, BStBl 2019 I 518).
2. Führung eines Hauptbuchs (Sachkonten einschl. Erfolgskonten).
3. Führung von Geschäftsfreundbüchern (Personenkonten betr. die Kunden und Lieferanten).
4. Aufstellung von Inventaren und Bilanzen.

Mit Schreiben v. 11. 7. 2019 hat das BdF Grundsätze aufgestellt zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD). Dieses Schreiben ist bis zur Veröffentlichung im BStBl auf den Internetseiten des BdF zum Download abrufbar (www.bundesfinanzministerium.de).

Befreit von der handelsrechtlichen Pflicht zur doppelten Buchführung und Bilanzierung sind Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als

- ▶ 600 000 € Umsatzerlöse und
- ▶ 60 000 € Jahresüberschuss aufweisen (§ 241a HGB).

Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die vorgenannten Schwellenwerte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden. Mit der Regelung ist keineswegs ein Verbot der Buchführung und Bilanzierung für die unterhalb der Schwellenwerte liegenden Einzelkaufleute verbunden. Vielmehr wird diesen die Möglichkeit eröffnet, ihre Buchführung und Bilanzierung im Verhältnis zum Umfang ihres Geschäftsbetriebs angemessen auszugestalten. Im Ergebnis können die unter den Schwellenwerten liegenden Einzelkaufleute damit die für steuerliche Zwecke aufzustellende Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG auch für handelsrechtliche Zwecke nutzen (BT-Drucksache 16/12407 zu Art. 1 Nr. 2).

Die Vorschrift korrespondiert mit § 141 AO, der für Gewerbetreibende ähnliche Grenzen enthält:

- ▶ Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von nicht mehr als 600 000 € im Kalenderjahr oder
- ▶ einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von nicht mehr als 60 000 € im Wirtschaftsjahr.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass Einzelkaufleute bzw. Gewerbetreibende, die die vorgenannten Grenzen einhalten, ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln können. Dabei ist die für die Buchführungspflicht maßgebliche Umsatzgrenze i.S. des § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO unter Einbeziehung der nicht umsatzsteuerbaren Auslandsumsätze zu ermitteln (BFH v. 7. 10. 2009 II R 23/08, BStBl 2010 II 219).

Einzelkaufleute bzw. Gewerbetreibende, die weder nach Handelsrecht (§ 241c HGB) noch nach Steuerrecht (§ 141 AO) zur doppelten Buchführung und Bilanzierung verpflichtet sind, können dies freiwillig tun. Steuerlich müssen sie dann bei der Bilanzierung die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachten, es sei denn es bestehen steuerliche Ansatzwahlrechte (§ 5 Abs. 1 EStG).

Die Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit (z. B. Freiberufler) haben uneingeschränkt die Wahl zwischen dem

- ▶ Betriebsvermögensvergleich und der
- ▶ Einnahmenüberschussrechnung.

Die Höhe von jährlichem Umsatz und Gewinn ist unbeachtlich. Entscheiden sie sich für den Betriebsvermögensvergleich genügt statt der doppelten Buchführung eine einfache Buchführung, bei der auf die Erstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet wird. Für die Bilanzierung ist § 5 EStG unbeachtlich; d. h. es gelten nicht die handelsrechtlichen Vorschriften sondern ausschließlich die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften (§ 4 i.V. mit §§ 6-7k EStG).

BEISPIEL → A betreibt als selbständiger Unternehmen einen Kiosk in Dortmund. Sein Jahresumsatz beträgt 200.000 €, sein jährlicher Gewinn 30 000 €. Er hat sich

- a) ins Handelsregister eintragen lassen,
- b) nicht ins Handelsregister eintragen lassen (§ 1 Abs. 2 HGB).

Wie ist der steuerliche Gewinn zu ermitteln?

LÖSUNG A) UND B) → Gem. § 241c HGB ist A nicht verpflichtet, nach Maßgabe des Handelsrechts durch doppelte Buchführung und Bilanzierung seinen Gewinn zu ermitteln. Er kann dies allerdings freiwillig tun. Neben der Buchführung muss er dann jährlich Inventur machen und ein Inventarverzeichnis erstellen. A ist berechtigt, sich zur Gewinnermittlung der Einnahmenüberschussrechnung zu bedienen.

BEISPIEL → Dr. A praktiziert als selbständiger Augenarzt in Köln. Sein Jahresumsatz beträgt 1 Mio. €, sein jährlicher Gewinn 300 000 €. Wie ist der steuerliche Gewinn zu ermitteln?

LÖSUNG → Dr. A fällt nicht unter das HGB und auch nicht unter § 5 Abs. 1 EStG. Er kann seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln und sich dabei einer einfachen oder doppelten Buchführung bedienen. Auch die Einnahmenüberschussrechnung ist für ihn zulässig.

BEISPIEL → Kaufmann A ist Großhändler in Bremen und im Handelsregister Bremen eingetragen. Sein Jahresumsatz beträgt 10 Mio. € und sein jährlicher Gewinn 1,5 Mio. €.

LÖSUNG → A ist sowohl nach Handels- wie nach Steuerrecht buchführungs- und bilanzierungspflichtig (§ 1 Abs. 1 i.V. mit §§ 238 ff. HGB, § 140 AO i.V. mit § 4 Abs. 1 EStG). Er muss eine doppelte Buchführung einrichten und jährlich Inventur machen und ein Inventarverzeichnis erstellen.

Zusammenfassung

Zur Einnahmenüberschussrechnung sind somit berechtigt:

1. Land- und Forstwirte, die nicht gem. §§ 140, 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind und auf die § 13a EStG unanwendbar ist (R 13.5 Abs. 1 EStR).
2. Gewerbetreibende, die nicht gem. §§ 140, 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind.
3. Freiberufler ohne Einschränkung.

Die Einnahmenüberschussrechnung verpflichtet nur zur Beachtung bestimmter Aufzeichnungspflichten (vgl. §§ 143, 144 AO, § 22 UStG, § 4 Abs. 7, § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG).

Den Betriebsvermögensvergleich praktizieren Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende, die gem. §§ 140, 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind oder die freiwillig Bücher führen. Auch Freiberufler können freiwillig Bücher führen und ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln; für sie gelten dabei ausschließlich die steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften. Für Land- und Forstwirte gelten die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften sinngemäß (§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO).

Für Gewerbetreibende, die den Betriebsvermögensvergleich praktizieren, gelten für Umfang und Bewertung des Betriebsvermögens zunächst die „handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ (GoB); § 5 Abs. 1 EStG. Nur wenn die Anwendung der handelsrechtlichen GoB zu steuerrechtlich unzutreffenden Bilanzansätzen führt, hat das Steuerrecht Vorrang (§ 5 Abs. 6 EStG).

1.2 Technik des Betriebsvermögensvergleichs

1.2.1 Gewinnermittlungsformel

Gewinn ist der **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. Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat (§ 4 Abs. 1 EStG i.V. mit R 4.3 EStR). Dass Entnahmen dem Unterschiedsbetrag hinzugerechnet und Einlagen vom Unterschiedsbetrag abgezogen werden, beruht darauf, dass diese Vorgänge die Höhe des Betriebsvermögens beeinflussen aber außerbetrieblich veranlasst sind, also steuerlich keinen Gewinn oder Verlust darstellen. Daraus ergibt sich folgende Formel:

$$\begin{array}{r}
 \text{Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres} \\
 \text{./. Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres} \\
 \hline
 \text{Unterschiedsbetrag} \\
 + \text{ Entnahmen} \\
 \text{./. Einlagen} \\
 \hline
 = \text{ Gewinn/Verlust}
 \end{array}$$

BEISPIEL → Am 1. 1. 01 betrug das Betriebsvermögen 600 000 €. Für seinen Haushalt entnahm der Steuerpflichtige im Laufe des Jahres 01 einen Betrag von 100 000 €. Am 31. 12. 01 beträgt das Betriebsvermögen deshalb 500 000 €. Weitere Geschäftsvorfälle sind (aus Vereinfachungsgründen) in 01 nicht vorgekommen. Wie hoch ist der Gewinn 01?

LÖSUNG → Der Gewinn sollte hier 0 € betragen, da gewinnbeeinflussende Vorgänge nicht vorgekommen sind. Die Formel bestätigt die Annahme:

Betriebsvermögen am 31. 12. 01	500 000 €
Betriebsvermögen am 1. 1. 01	<u>600 000 €</u>
Unterschiedsbetrag	- 100 000 €
Entnahmen 01	<u>+ 100 000 €</u>
Gewinn	0 €

BEISPIEL → Am 1.1.01 betrug das Betriebsvermögen 600 000 €. Wegen eines Liquiditätsengpasses überwies der Steuerpflichtige im März 01 einen Betrag von 100 000 € von seinem privaten Bankkonto auf das betriebliche Bankkonto. Im Laufe des Jahres wurde ein Gewinn von 50 000 € erwirtschaftet. Am 31.12.01 beträgt das Betriebsvermögen deshalb 750 000 €. Wie hoch ist der Gewinn 01 nach der Formel in § 4 Abs.1 Satz1 EStG?

LÖSUNG → Der steuerliche Gewinn sollte hier 50 000 € betragen, da gewinnbeeinflussende Vorgänge in dieser Höhe vorgekommen sind. Die Formel bestätigt die Annahme:

Betriebsvermögen am 31.12.01	750 000 €
Betriebsvermögen am 1.1.01	<u>600 000 €</u>
Unterschiedsbetrag	+ 150 000 €
Einlagen 01	<u>- 100 000 €</u>
Gewinn	50 000 €

BEISPIEL → Am 1.1.01 betrug das Betriebsvermögen 100 000 €. Der Steuerpflichtige entnahm im März und Oktober 01 jeweils 25 000 € vom betrieblichen Bankkonto für private Zwecke. Im Laufe desselben Jahres ergab sich ein Verlust von 70 000 €. Am 31.12.01 beträgt das Betriebsvermögen deshalb - 20 000 €. Wie hoch ist der Gewinn 01 nach der Formel in § 4 Abs.1 EStG?

LÖSUNG → Der steuerliche Gewinn sollte hier - 70 000 € betragen, da gewinnbeeinflussende Vorgänge in dieser Höhe vorgekommen sind. Die Formel bestätigt die Annahme:

Betriebsvermögen am 31.12.01	- 20 000 €
Betriebsvermögen am 1.1.01	<u>100 000 €</u>
Unterschiedsbetrag	- 120 000 €
Entnahmen 01	<u>50 000 €</u>
Gewinn	- 70 000 €



HINWEIS

Der Unterschiedsbetrag ist nicht als Saldo zu verstehen, sondern nach der Thermometer-Methode zu ermitteln, d. h. wenn die Temperatur von + 8° auf - 4° sinkt, ist sie um 12° gefallen.

1.2.2 Ermittlung des Betriebsvermögens

Nach § 240 Abs. 1 und 2 HGB i.V. mit §§ 140, 141 AO hat jeder Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben. Er hat demnächst für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein solches Inventar aufzustellen. Da die Dauer des Geschäftsjahres zwölf Monate nicht überschreiten darf, fällt diese Arbeit jährlich an.

Der steuerliche Begriff **Betriebsvermögen** ist gesetzlich nicht definiert. Man versteht darunter

1. die Menge aller positiven und negativen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, und
2. den Saldo aus Besitzposten und Schulden (Kapital, Eigenkapital). Überwiegen die Schulden, ergibt sich ein negatives Betriebsvermögen.

Ermittelt wird das Betriebsvermögen durch **Inventur** (§§ 240, 241 HGB). Inventur bezeichnet den Vorgang der Bestandsaufnahme; es handelt sich um die art-, wert- und mengenmäßige Feststellung der Besitzposten (Vermögensgegenstände) und Schulden. Man unterscheidet

- a) körperliche Inventur und
- b) buchmäßige Inventur.

Die körperliche Inventur erfasst die körperlichen Gegenstände und erfolgt durch Zählen, Messen und Wiegen (z. B. Maschinen, Fuhrpark, Geschäftsausstattung, Waren, Kassenbestand). Bei der buchmäßigen Inventur greift man auf Belege zurück, wie etwa auf Rechnungen und Rechnungskopien, Kontoauszüge (z. B. Bankguthaben, Forderungen, Verbindlichkeiten).

Das Ergebnis der Inventur ist im Inventar zu dokumentieren. Das Inventar ist somit das Verzeichnis, in dem die Inventurergebnisse zusammengestellt sind. Im Inventarverzeichnis sind die Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert erfasst. Seine Form ist einseitig gegliedert:

- I. Besitzposten
- II. Schulden
- III. Betriebsvermögen (Kapital, Eigenkapital)

Aus dem Inventarverzeichnis wird die Bilanz abgeleitet; sie ist im Ergebnis ein vereinfachtes Inventarverzeichnis. So erscheint z. B. für den Warenbestand nur eine einzige Position mit einem einzigen Wert, dasselbe gilt für Forderungen und Verbindlichkeiten. Im Gegensatz zum Inventarverzeichnis ist die Bilanz in Kontoform zu erstellen (§ 266 Abs. 1 HGB) und nach § 266 Abs. 2 HGB zu gliedern.

BEISPIEL - Kaufmann A in Köln betreibt ein Schuhgeschäft und hat zum 31.12.01 ein Inventarverzeichnis erstellt. Der Warenbestand umfasst 600 Positionen im Gesamtwert von 12 000 € und ist auf 15 Seiten dargestellt. Nachstehend sind aus Vereinfachungsgründen vom Warenbestand nur die ersten beiden Positionen genannt.

I. Besitzposten

Grund und Boden	600 000 €
Gebäude	540 000 €
1 Pkw Marke VW Golf	23 000 €
1 Lieferwagen Ford Transit	17 000 €
1 Büroschrank	2 000 €
1 Schreibtisch	1 200 €
2 Computer	800 €
5 Paar Herrenschuhe „Senator“	350 €
8 Paar Damenschuhe „Lady“	320 €
.....usw.: Rest zusammengefasst	11 330 €
Forderungen an Kunden Lemke, Köln	180 €
Forderung an Kunden Stein, Bonn	240 €

Bankguthaben	38 000 €
Kassenbestand	17 000 €
Summe	<u>1 251 420 €</u>
II. Schulden	
Darlehen von Volksbank Köln	320 000 €
Verbindlichkeit gegenüber Fa. Salem, Düsseldorf	18 000 €
Verbindlichkeit gegenüber Fa. Pedik, Aachen	32 000 €
USt-Schuld	1 300 €
Summe	<u>371 300 €</u>
III. Betriebsvermögen (Kapital, Eigenkapital)	
Summe der Besitzposten	1 251 420 €
Summe der Schulden	<u>- 371 300 €</u>
Betriebsvermögen	880 120 €

Welches Bild hat die Bilanz bei Beachtung von § 266 Abs. 2 HGB)?

LÖSUNG → Die Bilanz zum 31. 12. 01 hat folgendes Bild:

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital 880 120 €
I. Sachanlagen	B. Verbindlichkeiten
1. Grundstück 1 140 000 €	1. Gegenüber Kreditinstituten 320 000 €
2. Andere Anlagen 40 000 €	2. Aus Lief. und Leistungen 50 000 €
3. Geschäftsausstattung 4 000 €	3. Sonstige (USt) 1 300 €
B. Umlaufvermögen	
I. Vorräte	
1. Waren 12 000 €	
II. Forderungen	
1. Aus Lief. und Leistungen 420 €	
III. Kassenbestand, Bankguthaben 55 000 €	
Summe 1 251 420 €	Summe 1 251 420 €

1.2.3 Elektronische Übermittlung an das Finanzamt

Nach § 5b EStG besteht für Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermitteln, die Verpflichtung, den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (Taxonomie, www.eSteuer.de) durch Datenfernübertragung (elektronisch) zu übermitteln. Durch die Taxonomie werden die verschiedenartigen Positionen defi-

niert, aus denen z. B. eine Bilanz oder eine Gewinn- und Verlustrechnung bestehen kann (also etwa die Firma des Kaufmanns oder die einzelnen Positionen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) und entsprechend ihrer Beziehungen zueinander geordnet. Der Aufbau der Taxonomie orientiert sich an der HGB-Gliederung, verlangt aber bei vielen Positionen eine deutlich detailliertere Darstellung. So sind z. B. unter der Bilanzposition „technische Anlagen und Maschinen“ einzeln aufzuführen: Maschinen und maschinengebundene Werkzeuge, Betriebsvorrichtungen, Reserve- und Ersatzteile, GWG, GWG-Sammelposten, sonstige technische Anlagen und Maschinen.

§ 5b EStG ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2011 beginnen (§ 52 Abs. 15a EStG i.V. mit § 1 der AnwZpV). Deshalb sind die Inhalte der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2011 beginnt, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung für dieses Jahr noch nicht gemäß § 5b EStG nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden. Eine Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung können in diesen Fällen in Papierform abgegeben werden; eine Gliederung gemäß der Taxonomie ist dabei nicht erforderlich. Die Taxonomien sind somit grundsätzlich für die Bilanzen aller Wirtschaftsjahre die nach dem 31.12.2012 beginnen zu verwenden.

Es besteht für den Steuerpflichtigen gem. § 5b Abs. 1 EStG die Möglichkeit, den Inhalt des handelsrechtlichen Einzelabschlusses mit Überleitungsrechnung oder alternativ eine Steuerbilanz zu übermitteln. Die Steuerbilanz stellt in diesem Fall eine auf den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung beruhende Bilanz dar, deren Ansätze ohne weitere Zusätze und Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften entsprechen.

Die zusätzlichen nach § 60 Abs. 3 EStDV der Steuererklärung beizufügenden Unterlagen (Anhang, Lagebericht oder Prüfungsbericht) können in den entsprechenden Berichtsteilen der Taxonomie ebenfalls durch Datenfernübertragung übermittelt werden.

Einzelunternehmen müssen neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung auch eine Darstellung der außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen übermitteln. Bei Personengesellschaften kommen die Kapitalkontenentwicklung für jeden einzelnen Gesellschafter sowie die Sonder- und Ergänzungsbilanzen hinzu. Kapitalgesellschaften müssen neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Ergebnisverwendungsrechnung übermitteln, wenn ein Bilanzgewinn ausgewiesen wird. Die Übermittlung einer speziellen steuerlichen Gewinnermittlung ist nicht vorgesehen, weil diese sich aus den Formularen für die KSt-Erklärung ergibt.

Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Dem Antrag wird entsprochen, wenn eine elektronische Übermittlung für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine elektronische Übermittlung nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre oder wenn der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der elektronischen Übermittlung zu nutzen (§ 5b Abs. 2 Satz 2 EStG i.V. mit § 150 Abs. 8 AO, BMF v. 19.1.2010, BStBl 2010 I 47).

Wegen weiterer Einzelheiten vgl. BMF v. 28.9.2011 (BStBl 2011 I 855) und v. 5.6.2012 (BStBl 2012 I 598).

Anmerkung: Die Taxonomie ist voraussichtlich mit erheblichem Aufwand verbunden. Bei jährlichen Umsätzen von bis zu 600 000 € und jährlichen Gewinnen von bis zu 50 000 € (vgl. § 141 AO) sollte ein Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung erwogen werden. Dabei entfallen gleichzeitig die jährlich vorzunehmenden Inventuren.

1.3 Einnahmenüberschussrechnung

Gesetzliche Grundlage: § 4 Abs. 3 EStG

Einzelheiten: R 4.5 EStR

Formel	Betriebseinnahmen	
	Betriebsausgaben	
=		Gewinn/Verlust

Der Begriff **Betriebseinnahmen** ist gesetzlich nicht definiert. § 8 EStG gilt sinngemäß: Alle Güter in Geld oder Geldeswert, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart zufließen. **Betriebsausgaben** sind Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG).

Für die zeitliche Erfassung von Betriebseinnahmen und -ausgaben gilt § 11 EStG: Zu- und Abflussprinzip. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahrs zugeflossen oder geleistet sind, gelten als in dem Kalenderjahr bezogen oder geleistet, zu dem sie wirtschaftlich gehören (§ 11 Abs. 1 Satz 2 und § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG). Kurze Zeit ist bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben in der Regel ein Zeitraum bis zu zehn Tagen; innerhalb dieses Zeitraums müssen die Zahlungen fällig und geleistet worden sein. Auf die Fälligkeit im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kommt es nicht an (H 11 „Allgemeines“ EStH).

Im Prinzip ist die Einnahmenüberschussrechnung eine reine Geldrechnung. Dabei bleiben durchlaufende Posten außer Ansatz (§ 4 Abs. 3 Satz 2 EStG). Die AK/HK für abnutzbares Anlagevermögen können nur über die AfA (§ 7 EStG) abgesetzt werden; die AK/HK für nicht abnutzbares Anlagevermögen sowie bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens erst bei Veräußerung oder Entnahme (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG). Im Endergebnis muss die Einnahmenüberschussrechnung zum gleichen Totalgewinn führen wie beim Betriebsvermögensvergleich (BFH v. 2.10.2003 IV R 13/03, BStBl 2004 II 985).

Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt, ist die Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist der Steuererklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen (§ 60 Abs. 4 EStDV). Der amtlich vorgeschriebene Datensatz, der nach § 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV i.V. mit § 87a Abs. 6 AO durch Datenfernübertragung authentifiziert zu übermitteln ist, wird nach § 87b Abs. 2 AO im Internet unter www.elster.de zur Verfügung gestellt. Für

die authentifizierte Übermittlung ist ein Zertifikat notwendig. Dieses wird nach Registrierung unter www.elster.de ausgestellt.

Auf Antrag kann das Finanzamt entsprechend § 150 Abs. 8 AO in Härtefällen auf die Übermittlung der standardisierten Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verzichten. Für die Einnahmenüberschussrechnung sind in diesen Fällen Papiervordrucke zur Anlage EÜR zu verwenden (BdF v. 17.10.2018, BStBl 2018 I 1038).

Die Regelung, nach der bei Betriebseinnahmen von weniger als 17 500 € der Steuererklärung anstelle des Vordrucks eine formlose Gewinnermittlung beigefügt werden durfte, besteht ab VZ 2017 nicht mehr (BdF v. 9.10.2017, BStBl 2017 I 1381).

Folgende Besonderheiten verdienen Beachtung:

1. Zu den Betriebseinnahmen gehören auch **Sacheinnahmen** (§ 8 Abs. 1 EStG). Ist der Gegenstand der Sacheinnahme dem Umlaufvermögen zuzurechnen, liegt in gleicher Höhe eine Betriebsausgabe vor. Gehört der Gegenstand zum abnutzbaren Anlagevermögen, ist § 7 EStG zu beachten (evtl. auch § 6 Abs. 2 oder 2a EStG).
2. **Sacheinlagen** von Umlaufvermögen: Betriebsausgaben unter Beachtung von § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Sacheinlagen von abnutzbarem Anlagevermögen: Betriebsausgaben nach Maßgabe des § 7 EStG (evtl. auch § 6 Abs. 2 oder 2a EStG).
3. Bei der **Veräußerung** von abnutzbarem Anlagevermögen ist der Erlös als Betriebseinnahme zu erfassen; der Restbuchwert stellt eine Betriebsausgabe dar. Ähnlich ist beim Verkauf von nichtabnutzbarem Anlagevermögen und bei bestimmten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens zu verfahren: die ursprünglichen AK/HK führen dann zu Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG).
4. **Darlehensaufnahme**: Keine Betriebseinnahme; Darlehenstilgung: keine Betriebsausgabe. Damnum, Zinsen: Betriebsausgabe unter Beachtung von § 11 EStG. Kontokorrentzinsen sind nur Betriebsausgaben, soweit die Kontoüberziehung betrieblich veranlasst ist (BMF v. 10.11.1993, BStBl 1993 I 930).
5. **Umsatzsteuer**: Die USt ist kein durchlaufender Posten, da sie nicht in fremdem Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt bzw. verausgabt wird. Betriebseinnahmen sind also die Bruttoeinnahmen, Betriebsausgaben (insbesondere für Ware) die Bruttoausgaben (H 9b „Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG“ EStH). Die USt-Vorauszahlungen stellen eine regelmäßig wiederkehrende Betriebsausgabe dar (BFH v. 1.8.2007 XI R 48/05, BStBl 2008 II 282, BMF v. 10.11.2008, BStBl 2008 I 958). Eine Umsatzsteuervorauszahlung, die innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres gezahlt wird, ist auch dann im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit abziehbar, wenn der 10. Januar des Folgejahres auf einen Sonnabend, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fällt (entgegen EStH 2017, § 11 EStG H 11, Stichwort Allgemeines, „Kurze Zeit“, BFH v. 27.6.2018 X R 44/16, BStBl 2018 II 781).
6. **Unentgeltliche Wertabgaben** führen zu Betriebseinnahmen inklusive USt. Die Bewertung von Sach-, Nutzungs- und Leistungsentnahmen erfolgt ertragsteuerlich mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.
7. **Geldentnahmen und -einlagen** sind weder Betriebsausgaben noch Betriebseinnahmen.

8. Die Bildung und Beibehaltung von **gewillkürtem Betriebsvermögen** ist zulässig, wenn dies unmissverständlich durch entsprechende Aufzeichnungen dokumentiert ist (BFH v. 2. 10. 2003 IV R 13/03, BStBl 2004 II 985, BMF v. 17. 11. 2004, BStBl 2004 I 1064).
9. **Teilwertabschreibungen** (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) können nicht geltend gemacht werden. Außergewöhnliche AfA und Absetzungen für Substanzverringerung sind hingegen zulässig (§ 7 Abs. 1 letzter Satz und Abs. 6 EStG).
10. Die sinngemäße Inanspruchnahme einer **Rücklage** für Ersatzbeschaffung ist zulässig (R 6.6 Abs. 5 EStR); ebenso können Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter auf Reinvestitionsgüter übertragen werden (§ 6c EStG). Auch § 7g EStG ist anwendbar (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c EStG).
11. Beim Erwerb von Wirtschaftsgütern auf **Rentenbasis** ist R 4.5 Abs. 4 EStR zu beachten. Wurde AV oder UV i. S. von § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG erworben, besteht ein Wahlrecht:
 - a) Der Zinsanteil in den Rentenzahlungen ist nach der Barwertvergleichsmethode zu ermitteln und stellt Betriebsausgabe im Jahr der Zahlung dar.
 - b) Alternativ: Die Rentenzahlungen sind erfolgsneutral mit dem ursprünglichen Rentenbarwert zu verrechnen und nach dessen Aufzehrung in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend zu machen (sog. buchhalterische Methode).Wurde UV (ohne UV i. S. von § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG) erworben, sind die Rentenzahlungen in voller Höhe Betriebsausgaben. Der Tod des Rentenberechtigten führt nicht zu einer Einnahme soweit Umlaufvermögen erworben wurde, anders beim Erwerb von Anlagevermögen.
12. Beim Erwerb von **geringwertigen Wirtschaftsgütern** i. S. des § 6 Abs. 2 EStG kommt es für den Zeitpunkt des sofortigen Betriebsausgabenabzugs auf den Anschaffungszeitpunkt (und nicht auf den Zahlungszeitpunkt) an.
13. Folgende Vorgänge werden **nicht** besonders **erfasst**: Forderungsverluste, Warenverderb und -schwund, Warendiebstahl.
14. AK oder HK für Umlaufvermögen (z. B. Waren), die im Jahr der Zahlung nicht geltend gemacht worden sind und infolge Bestandskraft der entsprechenden Veranlagung auch in diesem Jahr nicht geltend gemacht werden können, mindern einen später anfallenden Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsgutes (BFH v. 30. 6. 2005 IV R 20/04, BStBl 2005 II 758).
15. Sind Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut nicht als Betriebsausgaben abgezogen, sondern zu Unrecht als Herstellungskosten erfasst worden, kann bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG der Abzug nicht in einem späteren Veranlagungszeitraum nachgeholt werden (BFH v. 21. 6. 2006 XI R 49/05, BStBl 2006 II 712). Ferner darf auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG versäumte AfA auf ein zunächst nicht als Betriebsvermögen erfasstes Wirtschaftsgut nicht nachgeholt werden (BFH v. 22. 6. 2010 VIII R 3/08, BStBl 2010 II 1035).
16. Erhält ein Steuerpflichtiger mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für die Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter öffentliche Investitionszuschüsse, so mindern diese die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits im Jahr der Bewilligung und nicht

im Jahr der Auszahlung. Sofern der Empfänger den Zuschuss sofort als Betriebseinnahme versteuern will, muss er das entsprechende Wahlrecht ebenfalls im Jahr der Zusage ausüben (BFH v. 29. 11. 2007 IV R 81/05, BStBl 2008 II 561).



FALL 1 – TECHNIK DES BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICHS

Sachverhalt

	1	2	3	4
BV 31.12.02	40 000 €	25 000 €	./ 5 000 €	60 000 €
BV 31.12.01	10 000 €	35 000 €	20 000 €	./ 6 000 €
Gewinn/Verlust				
	5	6	7	8
BV 31.12.02	20 000 €	./ 6 000 €	40 000 €	12 000 €
BV 31.12.01	45 000 €	18 000 €	30 000 €	./ 8 000 €
Unterschied				
Entnahmen 02	32 000 €	16 000 €	30 000 €	26 000 €
Einlagen 02	3 000 €	8 000 €	70 000 €	1 000 €
Gewinn/Verlust				

Frage

Welche Gewinne/Verluste ergeben sich?



LÖSUNG

	1	2	3	4
BV 31.12.02	40 000 €	25 000 €	./ 5 000 €	60 000 €
BV 31.12.01	10 000 €	35 000 €	20 000 €	./ 6 000 €
Gewinn/Verlust	+ 30 000 €	./ 10 000 €	./ 25 000 €	+ 66 000 €
	5	6	7	8
BV 31.12.02	20 000 €	./ 6 000 €	40 000 €	12 000 €
BV 31.12.01	45 000 €	18 000 €	30 000 €	./ 8 000 €
Unterschied	./ 25 000 €	./ 24 000 €	+ 10 000 €	+ 20 000 €
Entnahmen 02	+ 32 000 €	+ 16 000 €	+ 30 000 €	+ 26 000 €
Einlagen 02	./ 3 000 €	./ 8 000 €	./ 70 000 €	./ 1 000 €
Gewinn/Verlust	+ 4 000 €	./ 16 000 €	./ 30 000 €	+ 45 000 €



FALL 2 – ÜBERPRÜFUNG EINER EINNAHMENÜBERSCHUSSRECHNUNG

Sachverhalt

Ein Haushaltsgeräte-Einzelhändler hat für 01 folgende Einnahmenüberschussrechnung erstellt:

Betriebseinnahmen

Erlöse aus Warenverkäufen einschließlich 19 % USt	226 100 €
Einlage von zum Verkauf bestimmten über drei Jahre alten, gebrauchten Elektrogeräten aus dem eigenen Haushalt (Teilwert 1 000 €), gemeiner Wert	1 700 €
Summe	227 800 €

Betriebsausgaben

Miete für Geschäftsräume (fällig am Monatsanfang)		
Jan. 01, bezahlt 22. 12. 00	1 500 €	
Wareneinkauf einschl. 19 % USt	142 800 €	
Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung fällig und gezahlt für 1 Jahr im Voraus am 1. 12. 01	1 200 €	
AfA für Pkw (zutreffend)	3 500 €	
Anteil an Elektroeinkaufsgenossenschaft	2 000 €	
In 01 an das FA gezahlte USt	5 600 €	
USt-Vorauszahlung für Dez. 01 (gezahlt 10. 1. 02)	600 €	
Anschaffung Lieferwagen 10. 1. 01, bezahlt 10. 2. 01, Nutzungsdauer 6 Jahre, 30 000 € zzgl. 5 700 € USt	35 700 €	
Zinsen (500 €) und Tilgung (1 500 €) für betriebliches Darlehen, bezahlt 5. 1. 02 für 01	2 000 €	
Sonstige Betriebsausgaben einschl. 2 000 € USt	30 000 €	224 900 €
Gewinn		2 900 €

Nicht berücksichtigt ist eine am 1. 10. 01 erfolgte Warenentnahme: Anschaffung und Bezahlung 1. 7. 00 2 000 € zzgl. USt; Einkaufspreis 1. 10. 01 2 500 € zzgl. USt. Der auch für Privatfahrten verwendete Pkw wurde vor drei Jahren zum Bruttolistenpreis von 20 000 € angeschafft und wird zu mehr als 50 % betrieblich genutzt. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 7g Abs. 5 EStG sind erfüllt. Der Unternehmer hat der Anwendung der 1%-Regelung auch für USt-Zwecke zugestimmt.

Frage

Ist der ermittelte Gewinn steuerrechtlich zutreffend? Es wird ein möglichst niedriger Gewinn gewünscht; Centbeträge sind kaufmännisch zu runden.



LITERATURHINWEIS

Bilke/Heining/Mann, Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht, 12. Aufl., Teil B Kapitel 9.3.



LÖSUNG

Die Lösung folgt weitestgehend dem Vordruck „Einnahmenüberschussrechnung – Anlage EÜR“:

Betriebseinnahmen

Umsatzsteuerpflichtige Betriebseinnahmen	190 000 €
Vereinnahmte USt	36 100 €
USt auf unentgeltliche Wertabgaben	
19% von 2 500 €	475 €
19% von 1 920 €	365 €
Private Kfz-Nutzung	2 400 €
Sonstige Sachentnahmen	2 500 €
Summe	<u>231 840 €</u>

Betriebsausgaben

Wareneinkauf (netto)	120 000 €	
Einlage von Waren	1 000 €	
AfA Pkw	3 500 €	
AfA Lieferwagen 30 000 €/6 Jahre ND	5 000 €	
Sonderabschreibung Lieferwagen 20%	6 000 €	
Miete für Geschäftsräume		
Januar 01, bezahlt 22.12.00	1 500 €	
Zinsen	500 €	
Gezahlte Vorsteuerbeträge (5 700 € + 22 800 € + 2 000 €)	30 500 €	
In 01 an das FA gezahlte USt	5 600 €	
USt-Vorauszahlung Dez. 01	600 €	
Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung	1 200 €	
Sonstige Betriebsausgaben	<u>28 000 €</u>	<u>203 400 €</u>
Gewinn		28 440 €



HINWEIS

Entnahmen sind mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), hier also mit 2 500 €. Die USt bemisst sich nach dem Einkaufspreis zum Zeitpunkt des Umsatzes (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG), hier also ebenfalls mit 2 500 €. Die mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG) zu bewertende Einlage der Haushaltsgeräte führt zunächst zu Betriebsausgaben; der (spätere) Verkaufserlös führt dann zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen. Rechnungsabgrenzungsposten (hier Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung) werden bei der Einnahmenüberschussrechnung nicht gebildet; es gilt das Zu- und Abflussprinzip (§ 11 EStG). Für die Zinsen, die Januarrente 01 und die USt-Vorauszahlung für Dezember 01 gilt die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG, es handelt sich um wiederkehrende Ausgaben. Die Ausgaben für den Genossenschaftsanteil können erst bei Veräußerung desselben als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (§ 4 Abs. 3

Satz 4 EStG). Für abnutzbares Anlagevermögen (hier Pkw und Lieferwagen) gelten die §§ 7, 7g EStG. Die Sonderabschreibung für den Lieferwagen beruht auf § 7g Abs. 5 EStG. Darlehenstilgungen stellen begrifflich keine Betriebsausgaben dar.

Für Fahrzeuge, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, ist der Nutzungswert grundsätzlich pauschal nach der sog. 1%-Regelung zu ermitteln (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG): 1 % von 20 000 € = 200 €. Für 12 Monate ergeben sich 2 400 €. Der Vorgang unterliegt auch der USt. Für Umsatzsteuerzwecke kann aus Vereinfachungsgründen von dem Nutzungswert für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten ein Abschlag von 20 % vorgenommen werden, sodass die USt wie folgt berechnet werden kann: 19 % von 80 % von 2 400 € = 365 €.



FALL 3 – NICHTKAUFMANN

Sachverhalt

Am 1. 6. 01 eröffnete F. Grün einen Bio-Laden. Er betreibt das Gewerbe allein, tätig ausschließlich Barverkäufe und hat nur wenige Lieferanten.

Seinen Gewinn ermittelt er gem. § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmenüberschussrechnung. Eine Eintragung im Handelsregister besteht nicht. Im Kalenderjahr 04 erzielt F. Grün erstmals einen Gewinn von mehr als 60 000 €.

Frage

Welche Aufzeichnungspflichten hat F. Grün zu beachten und unter welchen Voraussetzungen kommen Buchführungspflichten auf ihn zu?



LÖSUNG

Eine Buchführungspflicht besteht zunächst für F. Grün nicht, da er keinen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb benötigt (§ 1 Abs. 2 HGB) und somit § 140 AO auf ihn nicht anwendbar ist. F. Grün hat aber Aufzeichnungspflichten zu beachten. Diese bestehen im Wesentlichen darin, dass

1. der Wareneingang aufgezeichnet wird (§ 143 AO). Diese Aufzeichnungspflicht kann auch durch die geordnete Ablage der Belege erfüllt werden (§ 146 Abs. 5 AO);
2. die vereinnahmten Entgelte und die Entgelte für zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistungen sowie die Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben aufgezeichnet werden (§ 22 UStG).

Unter den Voraussetzungen des § 141 AO kann F. Grün unabhängig von den handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtig werden. Da in 04 der Gewinn 60 000 € überschritten hat, ist § 141 Abs. 1 Nr. 4 AO erfüllt. Die Buchführungspflicht beginnt allerdings erst vom Beginn des Kalenderjahres an, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat. Wenn im vorliegenden Fall die Steuererklärung 04 in 05 vom zuständigen Finanzamt bearbeitet wird, muss F. Grün damit rechnen, dass er im Laufe des Jahres 05 aufgefordert wird, ab 1. 1. 06 Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen. F. Grün muss dann die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachten, ohne Kaufmann zu sein (§ 5 Abs. 1 EStG).

Wegen des Inhalts der Buchführungspflichten vgl. R 5.2 EStR. Die Einrichtung einer doppelten Buchführung ist bei Nichtkaufleuten (wie hier) nicht erforderlich; es genügt sog. einfache Buchführung (§ 141 Abs. 1 Satz 2 HGB), bei der auf die jährliche Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge verzichtet wird.



FALL 4 – KAUFMANN

Sachverhalt

A hat am 1. 10. 01 einen Großhandel für Friseurbedarf eröffnet. Die Firma ist im Handelsregister eingetragen. Die Gewinne des A betragen von Anfang an mehr als 60 000 € jährlich.

Frage

Hat A Buchführungs- oder Aufzeichnungspflichten zu beachten, und worin bestehen diese im Wesentlichen?



LÖSUNG

Durch die Art seiner Tätigkeit erlangt A die Stellung eines Kaufmanns (§ 1 HGB). Er war verpflichtet, seine Firma ins Handelsregister eintragen zu lassen (§ 29 HGB). Er ist somit grundsätzlich gem. §§ 238 ff. HGB buchführungspflichtig. Da der Jahresüberschuss mehr als 60 000 € beträgt, sind die diesbezüglichen Befreiungsvorschriften (vgl. §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB) auf ihn nicht anwendbar.

Auf die Erfüllung der Voraussetzungen zur Buchführungspflicht gem. § 141 AO kommt es nicht an, da die handelsrechtliche Buchführungspflicht im zu beurteilenden Fall unmittelbar auch für das Steuerrecht gilt (§ 140 AO). Zur Erfüllung der Buchführungspflicht hat A sich der doppelten Buchführung zu bedienen. Er muss u. a. führen:

1. Ein oder mehrere Grundbücher zur chronologischen Erfassung der Geschäftsvorfälle. Dabei können z. B. die baren Geschäftsvorfälle im Kassenbuch festgehalten werden, während die grundbuchmäßige Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle durch eine geordnete Belegablage erfolgen kann, was ausdrücklich für zulässig erklärt ist (§ 146 Abs. 5 AO, § 239 Abs. 4 HGB).
2. Geschäftsfreundebuch (Personenkonto betr. die Kunden und Lieferanten).
3. Jährlich zu erstellendes Inventarverzeichnis aufgrund von Inventuren als Grundlage für die Jahresabschlüsse (Bilanzen), vgl. §§ 240, 242 HGB.
4. Jährliche Gewinn- und Verlustrechnungen (§ 242 Abs. 2 HGB).

Wegen weiterer Einzelheiten vgl. R 5.2 EStR.

Kapitel 2: Bilanzierungsgrundsätze

2.1 Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung

2.1.1 Allgemeines

Durch § 5 Abs. 1 EStG werden die Bilanzierungsvorschriften des HGB Teil des Steuerrechts. Besteht eine Handelsbilanz, die den Vorschriften des HGB entspricht, ist diese grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen. Enthält die Handelsbilanz Ansätze, die den steuerrechtlichen Bestimmungen zuwider laufen, endet die Anwendbarkeit des HGB (Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 EStG). Steuerliche Ansatzgebote und -verbote ergeben sich zum einen aus § 5 Abs. 2 bis 5 und 7 EStG und aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften in §§ 6, 7 EStG, die Unterbewertungen untersagen. Soweit der Steuerpflichtige keine gesonderte Steuerbilanz aufstellt, ist Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung die Handelsbilanz unter Beachtung der vorgeschriebenen steuerlichen Anpassungen (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV). Zur weiteren Anwendung des § 5 Abs. 1 EStG siehe BMF v. 12. 3. 2010, BStBl 2010 I 239).

Die Inanspruchnahme steuerlicher Bewertungsfreiheiten und -wahlrechte (z. B. degressive statt lineare AfA-Methode, Rücklage nach § 6b EStG, Sonder- und Teilwertabschreibungen) setzt nicht mehr voraus, dass in HB und StB einheitlich verfahren wird. Dasselbe Wirtschaftsgut kann deshalb in der HB degressiv und in der StB linear abgeschrieben werden. Denn durch die Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG ist die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit entfallen. Demnach können steuerliche Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz in der Steuerbilanz ausgeübt werden. Die Steuerbilanz präjudiziert damit um den Preis der Aufgabe der Einheitsbilanz nicht länger die Handelsbilanz. Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. Die Verzeichnisse sind Bestandteil der Buchführung. Sie müssen nach § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen enthalten. Bei der Ausübung steuerlicher Wahlrechte für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens ist eine gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht erforderlich. Dies gilt auch für Umwandlungsvorgänge des Umwandlungssteuerrechts.

2.1.2 Umfang des Betriebsvermögens nach Handels- und Steuerrecht

Für die steuerrechtliche Bilanzierung dem Grunde nach ist der Begriff Betriebsvermögen steuerrechtlich auszulegen (BFH v. 3. 2. 1969 GrS 2/68, BStBl 1969 II 291). Daraus folgt, soweit nicht explizit gesetzlich etwas Anderes gilt:

1. Handelsrechtliche Ansatzgebote und -verbote führen zu entsprechenden steuerrechtlichen Ansatzgeboten und -verboten.
2. Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte bedeuten steuerrechtlich Aktivierungsgebote. Ausnahme: selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter. Nach § 248 Abs. 2 HGB können selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Ak-

tivposten in die Bilanz aufgenommen werden, soweit es sich nicht um Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt. Eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist nach § 5 Abs. 2 EStG ausgeschlossen. Das Aktivierungswahlrecht in der Handelsbilanz führt nicht zu einem Aktivierungsgebot in der Steuerbilanz.

3. Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte stellen steuerrechtlich Passivierungsverbote dar. Ausnahme: Für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, die vor dem 1. 1. 1987 rechtsverbindlich zugesagt worden sind (sog. Altzusagen), gilt nach Art. 28 des Einführungsgesetzes zum HGB in der durch Gesetz vom 19. 12. 1985 (BGBl 1985 I 2355, BStBl 1986 I 94) geänderten Fassung weiterhin das handels- und steuerrechtliche Passivierungswahlrecht.
4. Handelsrechtliche Passivierungsverbote (§ 249 Abs. 2 HGB) gelten auch steuerrechtlich. Handelsrechtliche Passivierungsgebote (§ 249 Abs. 1 HGB) gelten steuerrechtlich nur eingeschränkt. Die steuerrechtlichen Passivierungsverbote ergeben sich aus § 5 Abs. 2a–4b, 7 EStG (z. B. Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften).

Im Wesentlichen bestehen folgende handelsrechtliche Regelungen: Handelsrechtliche **Aktivierungsgebote** (§ 246 Abs. 1 HGB: Vollständigkeitsgrundsatz) gelten u. a. für:

1. dem Geschäftsbetrieb dienende Grundstücke, Maschinen (§ 247 Abs. 2 HGB),
2. Waren, Forderungen,
3. Firmenwert (§ 246 Abs. 1 Satz 3 HGB),
4. entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter,
5. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des **Umlaufvermögens**,
6. Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 1 HGB).

Handelsrechtliche **Aktivierungsverbote** ergeben sich in folgenden Fällen:

1. Fremdeigentum (§ 242 Abs. 1 i.V. mit § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB),
2. Selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder verbleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB),
3. Gründungs-, Kapitalbeschaffungs- und Versicherungsabschlusskosten (§ 248 Abs. 1 HGB),
4. Notwendiges Privatvermögen (§ 247 Abs. 1 HGB).

Handelsrechtliche **Passivierungsgebote** gelten u. a. für:

1. Verbindlichkeiten, sonstige Verbindlichkeiten, Darlehen (§ 246 Abs. 1 HGB),
2. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB),
3. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, anders § 5 Abs. 4a EStG),
4. Rückstellung für unterlassene Instandhaltung bei Einhaltung der 3-Monats-Frist (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB),
5. Rückstellungen für Kulanzleistungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB),

6. Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 2 HGB),
7. Rückstellung für latente Steuern bei Kapitalgesellschaften (§ 274 Abs. 1 HGB).

Handelsrechtliche **Passivierungsverbote** gelten u. a.

1. für Privatschulden,
2. aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten, solange der Eintritt der Bedingung unwahrscheinlich ist,
3. Aufwandsrückstellungen i. S. von § 249 Abs. 2 HGB (Aufwendungen für künftige Geschäftsjahre, z. B. für geplante Betriebsverlegung).

Unter die handelsrechtlichen **Aktivierungswahlrechte** fallen:

1. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des **Anlagevermögens** (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB),
2. aktive latente Steuern bei Kapitalgesellschaften (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB),
3. Damnum (Disagio) beim Schuldner (§ 250 Abs. 3 HGB).

Früher bestandene handelsrechtliche **Passivierungswahlrechte** sind – abgesehen von bestimmten Pensionszusagen i. S. von Art. 28 EGHGB – durch das BilMoG weggefallen.

2.1.3 Bewertung des Betriebsvermögens nach Handelsrecht

Die handelsrechtlichen **Bewertungsvorschriften** lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Aktiva

1. Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip (Bewertungsobergrenze): §§ 253, 255 HGB. Ausnahmen § 256a Satz 2 HGB (Währungsumrechnung), § 246 Abs. 2 Satz 3 HGB (bestimmte insolvenzgesicherte Vermögensgegenstände), § 340e HGB (Finanzanlagen bei Kreditinstituten)
2. Niederstwertprinzip
 - beim Anlagevermögen (eingeschränkt) gem. § 253 Abs. 3 HGB, Ausnahme bei Finanzanlagen (§ 253 Abs. 3 Satz 4 HGB),
 - beim Umlaufvermögen (streng) gem. § 253 Abs. 4 HGB;
3. Abschreibungsprinzip für abnutzbares Anlagevermögen (planmäßig gem. § 253 Abs. 3 HGB)

Passiva

Vgl. § 253 Abs. 1 HGB

1. Verbindlichkeiten: Erfüllungsbetrag (mit umgekehrtem Niederstwertprinzip = Höchstwertprinzip),
2. Rentenverpflichtungen: Erfüllungsbetrag mit Abzinsungsgebot (§ 253 Abs. 2 HGB),
3. Rückstellungen: Notwendiger Erfüllungsbetrag mit Abzinsungsgebot (§ 253 Abs. 2 HGB).

2.1.4 Steuerliche Bewertung

Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften gelten grundsätzlich auch für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Sie stehen allerdings unter einem Bewertungsvorbehalt, der sich aus § 5 Abs. 6 EStG ergibt. Daraus folgt: Widerspricht der in der Handelsbilanz gewählte Wertansatz den steuerlichen Vorschriften, ist für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung nach den steuerlichen Vorschriften zu bewerten. In diesen Fällen ist § 60 Abs. 2 EStDV zu beachten: Entweder ist die Handelsbilanz durch Zusätze und Anmerkungen an die steuerlichen Vorschriften anzupassen oder es ist eine eigenständige Steuerbilanz zu erstellen. In jedem Fall sind die Abweichungen gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in einem besonderen Verzeichnis zu erfassen.

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Für Verpflichtungen, die steuerrechtlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG keiner bzw. einer Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung der Verpflichtung (Sachleistungsverpflichtungen) unterliegen, führt dies häufig dazu, dass der handelsrechtliche Wertansatz niedriger ist als der steuerrechtliche, denn handelsrechtlich erstreckt sich der Abzinsungszeitraum über den Zeitpunkt des Beginns der Erfüllung hinaus.

Hinsichtlich der Frage, ob nunmehr der handelsrechtlich anzusetzende abgezinst und damit niedrigere Wert über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für die Steuerbilanz die Wertobergrenze bildet, oder ob der nicht abgezinst höhere steuerrechtliche Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung zum Ansatz kommt, vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass entsprechend dem Wortlaut des Einleitungssatzes zu Nr. 3a des § 6 Abs. 1 EStG und der Erläuterung in der Gesetzesbegründung hierzu (BT-Drucksache 14/443 S. 23) der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag für die steuerrechtliche Bewertung der Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG auch dann maßgeblich ist, wenn der Ausweis der Rückstellung in der Handelsbilanz niedriger als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende Wert ist (R 6.11 Abs. 3 EStR 2012; siehe hierzu Maus, in NWB 44/2012, S. 3538).

2.1.4.1 Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte und -vorbehalte

Bewertungswahlrechte, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden können, ohne dass eine eigenständige steuerliche Regelung besteht, wirken wegen des maßgeblichen Handelsbilanzansatzes auch auf den Wertansatz in der Steuerbilanz.

BEISPIELE

- ▶ **Fremdkapitalzinsen** (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB; R 6.3 Abs. 4 EStR): Zinsen für Fremdkapital gelten gem. § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands, wenn das Fremdkapital zur Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird. Sind handelsrechtlich Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten einbezogen worden, sind sie gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG auch in der steuerlichen Gewinnermittlung als Herstellungskosten zu beurteilen (R 6.3 Abs. 5 EStR 2012).
- ▶ **Bewertungsvereinfachungsverfahren** (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB): Nach § 240 Abs. 3 (Festwertbewertung) und 4 (Gruppenbewertung) HGB werden bei der Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter unter den dort genannten Voraussetzungen Erleichterungen gewährt. Steuerliche Regelungen hierzu bestehen nicht. Aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sind bei Anwendung dieser Bewertungsvereinfachungsverfahren die Wertansätze der Handelsbilanz in die Steuerbilanz zu übernehmen.
- ▶ **Einbeziehungswahlrechte** (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB): Nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ist der Kaufmann nicht verpflichtet, sondern berechtigt, angemessene Teile der **Kosten der allgemeinen Verwaltung** sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale

Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung bei der Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen. Dies gilt auch für die StB. Das Wahlrecht ist bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG allerdings in Übereinstimmung mit der HB auszuüben (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG).

2.1.4.2 Ansatz und Bewertung von Pensionsverpflichtungen i. S. von § 6a EStG

Nach § 249 HGB müssen in der Handelsbilanz für unmittelbare Pensionszusagen Rückstellungen gebildet werden. Dieses Passivierungsgebot gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Die bilanzsteuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften des § 6a EStG schränken jedoch die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Passivierungsgebots ein. In der steuerlichen Gewinnermittlung sind Pensionsrückstellungen nur anzusetzen, wenn die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG (z. B. Schriftformerfordernis, § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG) erfüllt sind. Die Passivierung einer Pensionszusage unterliegt zudem dem Bewertungsvorbehalt des § 6a Abs. 3 und 4 EStG. Die Bewertung kann somit vom handelsrechtlichen Wert abweichen; die Regelungen in R 6a Abs. 20 Satz 2 bis 4 EStR, wonach der handelsrechtliche Ansatz der Pensionsrückstellung die Bewertungsobergrenze ist, sind nicht anzuwenden (R 6.11 Abs. 3 EStR 2012).

Bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen sind u. a. die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden (§ 6a Abs. 3 Satz 3 EStG). Sofern in diesem Zusammenhang bislang die „Richttafeln 2005 G“ von Professor Klaus Heubeck verwendet wurden, ist zu beachten, dass diese durch die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ ersetzt wurden. Die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ sind als mit den anerkannten versicherungsmathematischen Grundsätzen i. S. von § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG übereinstimmend anerkannt. Sie können erstmals der Bewertung von Pensionsrückstellungen am Ende des Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt werden, das nach dem 20. 7. 2018 (Tag der Veröffentlichung der neuen Richttafeln) endet. Der Übergang hat einheitlich für alle Pensionsverpflichtungen und alle sonstigen versicherungsmathematisch zu bewertenden Bilanzposten des Unternehmens zu erfolgen. Die „Richttafeln 2005 G“ können letztmals für das Wirtschaftsjahr verwendet werden, das vor dem 30. 6. 2019 endet. Die neuen Richttafeln führen in der Regel zu einem moderaten Anstieg der Pensionsrückstellungen

Nach § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG kann der Unterschiedsbetrag, der auf der erstmaligen Anwendung der „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ beruht, nur auf mindestens drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt der jeweiligen Pensionsrückstellung zugeführt werden (Verteilungszeitraum). Die gleichmäßige Verteilung ist sowohl bei positiven als auch bei negativen Unterschiedsbeträgen erforderlich. Wegen weiterer Einzelheiten vgl. BdF v. 19. 10. 2018, BStBl 2018 I 1107.

Für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, die vor dem 1. 1. 1987 rechtsverbindlich zugesagt worden sind (sog. Altzusagen), gilt nach Art. 28 des Einführungsgesetzes zum HGB in der durch Gesetz v. 19. 12. 1985 (BGBl 1985 I 2355, BStBl 1986 I 94) geänderten Fassung weiterhin das handels- und steuerrechtliche Passivierungswahlrecht.

2.1.4.3 Steuerliche Wahlrechte

Steuerliche Wahlrechte können sich aus dem Gesetz oder aus den Verwaltungsvorschriften (z. B. R 6.5 Abs. 2 EStR, R 6.6 EStR oder BMF-Schreiben) ergeben. Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, können unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG). Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts wird insoweit nicht nach § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG durch die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt.

BEISPIELE

- ▶ **Übertragung stiller Reserven** bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (§ 6b EStG): Stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter können zur Vermeidung der Besteuerung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer bestimmter Wirtschaftsgüter übertragen werden. Dazu sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu mindern. Soweit die Übertragung auf ein anderes Wirtschaftsgut nicht vorgenommen wird, kann der Steuerpflichtige eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Eine Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die Bildung einer entsprechenden Rücklage in der Handelsbilanz ist nach den Vorschriften des HGB nicht zulässig. Die Abweichung vom Handelsbilanzansatz in der Steuerbilanz wird durch § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG zugelassen.
- ▶ **Teilwertabschreibungen** (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG): Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 HGB). Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG kann bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Teilwert angesetzt werden. Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten. Hat der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr eine Teilwertabschreibung vorgenommen und verzichtet er in einem darauf folgenden Jahr auf den Nachweis der dauernden Wertminderung (z. B. im Zusammenhang mit Verlustabzügen), ist nach Auffassung der Finanzverwaltung zu prüfen, ob eine willkürliche Gestaltung vorliegt.

2.1.4.4 Handels- und steuerrechtliche Wahlrechte

Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden.

BEISPIELE

- ▶ **Verbrauchsfolgeverfahren** (§ 256 HGB/§ 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG). Nach § 256 HGB kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens eine bestimmte Verbrauchsfolge unterstellt werden (Fifo und Lifo). Steuerrechtlich besteht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG dieses Wahlrecht nur für das Verbrauchsfolgeverfahren, bei dem die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert werden (Lifo). Die Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens in der Steuerbilanz setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz unter Verwendung von Verbrauchsfolgeverfahren bewertet. Eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz steht der Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 a Satz 1 EStG unter Beachtung der dort genannten Voraussetzungen nicht entgegen.
- ▶ **Lineare und degressive Absetzung für Abnutzung** (§ 253 HGB/§ 5 Abs. 6 i.V. mit § 7 Abs. 2 EStG). Gemäß § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Es ist demnach eine lineare oder degressive Abschreibung und eine Leistungsabschreibung sowie auch eine progressive Abschreibung möglich. Gemäß § 7 Abs. 2 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ v. 21. 12. 2008 (BGBl 2008 I 2896; BStBl 2009 I 133) kann bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (lineare Absetzung für Abnutzung) die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen (degressive Absetzung für Abnutzung) in Anspruch genommen werden (letztmals für Anschaffungen vor dem 1. 1. 2011). Die Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 2 EStG setzt dabei nicht voraus, dass der Steuerpflichtige auch in der Handelsbilanz eine degressive Abschreibung vornimmt.

2.1.5 Zusammenstellung der maßgeblichen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften

Da für die steuerrechtliche Bilanzierung in erster Linie das HGB gilt, sind nachstehend die steuerrechtlich und handelsrechtlich zu beachtenden Vorschriften zusammengestellt (die Angabe „i.V. mit“ ist mit den §§ des HGB zu verknüpfen).

	Steuerrecht	Handelsrecht (alle §§ HGB)
Bilanzierungsgrundsätze		
– Gliederungsvorschriften	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	266, 275
– Bilanzzusammenhang	§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 EStG	252 Abs. 1 Nr. 1
– Ansatzstetigkeit	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	246 Abs. 3
– Bewertungsstetigkeit	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	252 Abs. 1 Nr. 6
– Niederstwertprinzip	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	253 Abs. 1, 3 und 4
– Imparitätsprinzip	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	249
– Realisationsprinzip	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	252 Abs. 1 Nr. 4, 5
– Stichtagsprinzip	§ 4 Abs. 1 EStG	242 Abs. 1 und 252 Abs. 1 Nr. 3
– Vorsichtsprinzip	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	252 Abs. 1 Nr. 4 (Ausnahme: 256a Satz 2)
– Einzelbewertung	§ 6 Abs. 1 Satz 1 EStG	252 Abs. 1 Nr. 3
– Festwert	R 5.4 Abs. 4 EStR	240 Abs. 3
– Gruppenbewertung	R 6.8 Abs. 4 EStR	240 Abs. 4
Umfang des Betriebsvermögens		
– Aktivierungsverbot	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	248 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2
– Aktivierungsgebot	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	246
– Aktivierungswahlrecht	R 4.2 EStR	248 Abs. 2 Satz 1, 250 Abs. 3
– Passivierungsgebot	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	246 Abs. 1 und 249
– Passivierungsverbot	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	249 Abs. 2
– Passivierungswahlrecht	–	Art. 28 EGHGB
– Firmenwert	§ 5 Abs. 2 EStG	246 Abs. 1 Satz 3
– Immaterielle WG	§ 5 Abs. 2 EStG	248 Abs. 2
– Rechnungsabgrenzung	§ 5 Abs. 5 EStG	250 Abs. 1 und Abs. 2
– Zölle, VerbrSt, USt auf Anzahlungen	§ 5 Abs. 5 EStG	-
– Damnum	H 6.10 „Damnum“ EStH	250 Abs. 3
Bewertung des Betriebsvermögens		
– Anschaffungskosten	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	255 Abs. 1
– Durchschnittsbewertung	R 6.8 Abs. 3 EStR	240 Abs. 4
– Lifo	§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG	256
– Fifo	-	256
– Herstellungskosten	R 6.3, 6.4 EStR § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG	255 Abs. 2 bis 3
– Teilwert	§ 6 Abs. 1 Satz 2 EStG	
– Börsen- oder Marktpreis		253 Abs. 4

– Beizulegender Wert		253 Abs. 1, 3 und 4
– Beizulegender Zeitwert		255 Abs. 4
– Rentenverpflichtungen	Barwert (H 6.10 EStR)	Abgezinster Erfüllungsbetrag 253 Abs. 1 und 2
– Rückstellungen	§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG	Abgezinster notwendiger Erfüllungsbetrag 253 Abs. 1 und 2
– Pensionsverpflichtungen	§ 6a EStG	253 Abs. 1 und 2
– Abschreibung	§§ 6, 7 ff. EStG	253 Abs. 3 – 4
– Wertaufholung (Zuschreibungsgebot)	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3	253 Abs. 5 Satz 1
– Währungsumrechnung	§ 5 Abs. 1 EStG i.V. mit	256a: Devisenkassamittelkurs
Sonstiges		
– Bewertungseinheiten	§ 5 Abs. 1a Satz 2 EStG	254
– Gründungs- und Kapitalbeschaffungskosten	§ 5 EStG i.V. mit	248 Abs. 1 (Ansatzverbot)
– Passive latente Steuern	Verbot	Ansatzgebot für mittelgroße und große KapGes und Gesellschaften i. S. von 264a: 274 Verbot für Personenunternehmen
– Aktive latente Steuern	Verbot	Wahlrecht für mittelgroße und große KapGes und Gesellschaften i. S. von 264a: 274 Verbot für Personenunternehmen

2.1.6 Handelsbilanz, Steuerbilanz, Überleitungsrechnung

Wer eine Bilanz erstellt, die den handelsrechtlichen Vorschriften entspricht (Handelsbilanz), muss diese seiner Steuererklärung beifügen (§ 5b Abs. 1 EStG, § 60 Abs. 1 EStDV). Alternativ kann auch gem. § 5b Abs. 1 Satz 3 EStG und § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV eine Bilanz eingereicht werden, die vollständig den steuerlichen Vorschriften Genüge tut (Steuerbilanz). Wird keine Steuerbilanz erstellt und enthält die Handelsbilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind diese Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen. Dies geschieht in der Praxis durch eine sog. Überleitungsrechnung.



FALL 5 – MAßGEBLICHKEIT DES HGB BEIM ANLAGEVERMÖGEN

Sachverhalt

Die Anschaffungskosten einer im Januar 01 von einem bilanzierenden Einzelunternehmer angeschafften Maschine mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren haben 20 000 € betragen. Zum 31. 12. 01 ergeben sich folgende Werte:

	Fall a)	Fall b)	Fall c)	Fall d)
BW lt. HB	18 000 €	16 000 €	17 000 €	19 000 €
TW/Beizul. Wert	19 000 €	18 000 €	17 000 €	19 000 €
BW lt. StB	16 000 €	18 000 €	16 000 €	19 000 €

Der Einzelunternehmer ist berechtigt, Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG in Anspruch zu nehmen. Von der Anwendung des § 7 Abs. 2 EStG (degressive AfA) kann – anders als für die HB – für steuerliche Zwecke kein Gebrauch gemacht werden, da keine Anschaffungen vor dem 1. 1. 2011 vorliegen. TW bzw. beizulegender Wert beruhen auf dauerhaften Werteeinflüssen. Die Voraussetzungen für die (auch handelsrechtlich nur ausnahmsweise zulässige) Inanspruchnahme progressiver Abschreibungen liegen nicht vor.

Frage

Ist die Maschine in der Steuerbilanz unter Anwendung des HGB zutreffend angesetzt worden?



LÖSUNG

Fall a)

Der HB-Ansatz ergibt sich nach Inanspruchnahme einer planmäßigen Abschreibung von 10 % der Anschaffungskosten gem. § 253 Abs. 3 HGB. Dieser Wert entspricht auch den einkommensteuerlichen Bilanzierungsvorschriften (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 i.V. mit § 7 Abs. 1 EStG). Ein nur steuerlicher Ansatz mit 16 000 € (Sonderabschreibung gem. § 7 Abs. 5 EStG in Höhe von 2 000 €) ist zulässig (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Voraussetzung ist lediglich die Aufnahme in das Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.

Fall b)

Die degressive AfA ist handelsrechtlich eine zulässige planmäßige Absetzungsmethode i. S. von § 253 Abs. 3 HGB. Der HB-Ansatz von 16 000 € ergibt sich nach Inanspruchnahme einer degressiven AfA in Höhe von 20 % von 20 000 € = 4 000 €. Dieser Ansatz hindert nicht, steuerlich linear abzuschreiben und auf die Anwendung von § 7g Abs. 5 EStG zu verzichten. Eine steuerliche Bewertung der Maschine zum 31. 12. 01 mit 18 000 € ist demnach eine zulässige Wahlrechtsausübung i. S. von § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Voraussetzung ist die Aufnahme in das Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.

Fall c)

In der HB wurde offensichtlich nach Inanspruchnahme linearer AfA eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorgenommen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB). Dies hindert steuerlich nicht, einen noch niedrigeren Wert anzusetzen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Denn unter Zugrundelegung einer linearen AfA von 2 000 € und einer Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG von 2 000 € würde sich nach einkommensteuerlichen Vorschriften ein zulässiger Bilanzansatz von 16 000 € ergeben. Voraussetzung ist die Aufnahme in das Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.

Fall d)

Der Ansatz mit 19 000 € entspricht nicht handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, denn progressive Abschreibungsmethoden entsprechen nur in Ausnahmefällen (z. B. bei Obstplantagen) den GoB. Daran ändert auch nichts, dass der beizulegende Wert 19 000 € beträgt. Dieser darf nur angesetzt werden, wenn er niedriger ist als der Betrag, der sich ergibt, wenn von den Anschaffungskosten die planmäßige Abschreibung abgezogen wurde. Die Bewertung der Maschine mit 19 000 € verstößt deshalb gegen § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB. Die HB muss berichtigt werden.

Eine Übernahme dieses Werts in die steuerliche Gewinnermittlung kommt folglich nicht in Betracht. Da offensichtlich ein hoher Wertansatz gewünscht wird, ist § 7 Abs. 1 EStG anzuwenden. Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG muss AfA in der Weise in Anspruch genommen werden, dass es zu einer Verteilung der Anschaffungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kommt. Bei zehn Jahren Nutzungsdauer ergeben sich eine lineare Abschreibung mit 10 v. H. und damit für steuerliche Zwecke fortgeführte Anschaffungskosten von höchstens 18 000 €. Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG von 20 % würde zu einem ebenfalls zulässigen Wert in Höhe von dann 16 000 € führen; in diesem Fall muss das Wirtschaftsgut in das Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG aufgenommen werden.



FALL 6 – MAßGEBLICHKEIT DES HGB BEIM VORRATSVERMÖGEN

Sachverhalt

Ein Juwelier hat Schmuck, der **keinen Börsen- oder Marktpreis** hat, wie folgt angeschafft und bewertet:

	Fall a)	Fall b)	Fall c)
AK Nov. 00	8 000 €	8 000 €	10 000 €
BW HB/StB 31. 12. 00	7 000 €	7 000 €	6 000 €
TW/Beizulegender Wert 31. 12. 01	5 000 €	8 500 €	8 000 €
BW HB 31. 12. 01	4 000 €	8 500 €	10 000 €
Verkaufspr. 31. 12. 01	5 900 €	9 800 €	12 495 €

TW bzw. beizulegender Wert vom 31. 12. 01 sind nachgewiesen, dauerhaft und beruhen auf den Verhältnissen am Beschaffungsmarkt. Die Verkaufspreise sind voraussichtlich erzielbar und beinhalten 19 % USt.

Frage

Mit welchem Wert ist die Ware unter Anwendung des HGB steuerlich zum 31. 12. 01 anzusetzen, wenn mit Veräußerungskosten nicht zu rechnen ist?



LÖSUNG

Fall a)

Der HB-Ansatz 31. 12. 01 entspricht nicht handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, denn ein Ansatz unter dem beizulegenden Wert kommt nach § 253 Abs. 4 HGB nicht in Betracht. Der HB-Ansatz muss auf 5 000 € berichtigt werden.

Auch ertragsteuerlich ist der gewählte HB-Ansatz von 4 000 € nicht zulässig. Außerdem liegt er unter dem Teilwert. Die Bewertung einer Ware unter dem Teilwert kommt für das Steuerrecht ebenfalls nicht in Betracht (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Steuerlich kann der Wert vom 31. 12. 00 in Höhe von 7 000 € auch zum 31. 12. 01 beibehalten werden; wahlweise kann die Ware zum 31. 12. 01 auch mit dem aktuellen Teilwert von 5 000 € bewertet werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Voraussetzung ist die Beachtung der Dokumentationspflicht nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.

Fall b)

Auch hier entspricht der HB-Ansatz 31.12.01 weder den handelsrechtlichen noch den steuerlichen Bilanzierungsvorschriften. Denn eine Bewertung über den Anschaffungskosten (hier 8 000 €) ist untersagt (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Da der TW zwischenzeitlich wieder gestiegen ist, ist eine Zuschreibung erforderlich. Handels- und steuerrechtlich erfolgt der Ansatz zum 31.12.01 mit 8 000 € (§ 253 Abs. 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG).

Fall c)

Handelsrechtlich wurde die Ware zu 31.12.01 mit den Anschaffungskosten bewertet (10 000 €); zu diesem Zeitpunkt betrug der beizulegende Wert (aus Sicht des Beschaffungsmarkts) 8 000 €. Der Begriff „beizulegender Wert“ wird in der Praxis als Wiederbeschaffungspreis oder als Veräußerungspreis interpretiert. Nach dem Sachverhalt beträgt der Verkaufspreis 12 495 € (= netto 10 500 €), das ist der beizulegende Wert aus Sicht des Absatzmarkts. Da der Schmuck zum Verkauf bestimmt ist, dürfte es sachgerecht sein, bei der Festlegung des beizulegenden Werts vom Absatzmarkt auszugehen. Die Bewertung mit 10 000 € ist handelsrechtlich zulässig und geboten. Sie erfolgt mit den Anschaffungskosten und beruht auf § 253 Abs. 1 Satz 1 i.V. mit § 253 Abs. 5 HGB (Wertaufholung).

Steuerlich können nach R 6.8 Abs. 1 Satz 4 EStR Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, die keinen Börsen- oder Marktpreis haben, mit den Anschaffungskosten oder mit einem zwischen diesen Kosten und dem niedrigeren Teilwert liegenden Wert angesetzt werden, wenn und soweit bei vorsichtiger Beurteilung aller Umstände damit gerechnet werden kann, dass bei einer späteren Veräußerung der angesetzte Wert zuzüglich der Veräußerungskosten zu Erlösen ist. Steuerlich besteht zum 31.12.01 ein Bewertungsspielraum zwischen 8 000 € und 10 000 €. Eine Zuschreibung von 6 000 € auf mindestens 8 000 € ist unverzichtbar (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG). Dabei ist die Dokumentationspflicht nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG zu beachten.

**FALL 7 – BEWERTUNGSVORBEHALT, ÜBERLEITUNGSRECHNUNG****Sachverhalt**

Einzelkaufmann A hat am 20.1.01 ein massives Verwaltungsgebäude für seinen Betrieb mit 4,5 Mio. € Herstellungskosten errichtet. Die voraussichtliche Nutzungsdauer beträgt unstrittig 50 Jahre. In der HB schreibt er das Gebäude folglich mit jährlich 90 000 € ab.

Fragen

1. Ist bei Anwendung des HGB diese handelsrechtliche Vorgehensweise auch für die steuerliche Gewinnermittlung zu übernehmen?
2. Es wird nur eine Handelsbilanz erstellt. Darin wird für 01 ein Jahresüberschuss von 600 000 € ausgewiesen. Welches Bild hat die Überleitungsrechnung für 01?



LÖSUNG

1. Es ist handelsrechtlich zulässig und geboten, das Gebäude mit 90 000 € jährlich entsprechend seiner voraussichtlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB).

Steuerlich ist die jährliche AfA allerdings zwingend mit 3 % der HK vorzunehmen (§ 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG). 3 % von 4,5 Mio. € entsprechen 135 000 €. Es liegt ein Anwendungsfall des § 5 Abs. 6 EStG vor. Da es sich hierbei nicht um ein Bilanzierungswahlrecht handelt, greifen auch nicht die Regelungen des § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG, nach denen die Abweichungen von der HB in einem besonderen Verzeichnis zu dokumentieren sind.

2. **Überleitungsrechnung von der HB zum steuerlichen Jahresüberschuss 01**

Bilanzposten	HB 31.12.01	Steuerrecht 31.12.01	GuV-Posten	Gewinnunter- schied
Gebäude	4 410 000 €	4 365 000 €	Abschreibung	- 45 000 €
Jahresüberschuss lt. HB				+ 600 000 €
Steuerlicher Jahresüberschuss				+ 555 000 €

2.2 Inhalt der handelsrechtlichen GoB

Eine Bilanz entspricht den GoB (§ 238 Abs. 1 Satz 1 i.V. mit § 243 Abs. 1 HGB), wenn sie den handelsrechtlichen Bestimmungen und den Ansprüchen ordentlicher Kaufleute genügt und ihr gem. § 242 HGB eine doppelte Buchführung zugrunde liegt. Die Buchführung selbst ist ordnungsgemäß, wenn die Eintragungen in den Büchern vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sind (§ 239 HGB, § 146 AO, R 5.2 EStR).

Als handelsrechtliche GoB (und Bilanzierung) kommen in Betracht:

- a) Grundsatz der Wahrheit (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
- b) Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2, § 246 Abs. 2 HGB)
- c) Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
- d) Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (z. B. gem. § 240 Abs. 3 und 4, §§ 241, 256 HGB)
- e) Grundsatz der formellen und materiellen Bilanzkontinuität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 und 6 HGB)
- f) Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
- g) Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)
- h) Grundsatz der Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 HGB)
- i) Stichtagsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
- j) Verrechnungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB), Ausnahmen (§ 246 Abs. 2 Satz 2, § 254 HGB)

Folgende **Ansatzwahlrechte** sind vom Gebot der Ansatzstetigkeit betroffen:

- ▶ Unterschiedsbetrag bei Verbindlichkeiten (Disagio) gem. § 250 Abs. 3 HGB,
- ▶ Passivierungswahlrecht von Pensionszusagen nach Art. 28 Abs. 1 EGHGB und
- ▶ Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB).

Bei der Rückstellungsbewertung mit dem Erfüllungsbetrag (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) ist das **Stichtagsprinzip** eingeschränkt, da auch künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind. Die Höhe einer Rückstellung bestimmt sich – abgesehen von der Abzinsung (§ 253 Abs. 2 HGB) – nach dem erforderlichen Aufwand im Zeitpunkt seines tatsächlichen Anfalls. Steuerlich ist das Stichtagsprinzip streng zu beachten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG).

2.3 Gegenstand der Bilanzierung

Gegenstand der Bilanzierung sind gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 EStG Wirtschaftsgüter (handelsrechtlich: Vermögensgegenstände, § 246 Abs. 1 HGB) und sog. Bewertungseinheiten i.S. von § 5 Abs. 1a EStG und § 254 HGB. Wirtschaftsgüter sind alle Güter, die nach der Verkehrsanschauung und den GoB selbständig bilanzierbar und bewertbar sind. In Betracht kommen nicht nur Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsanschauung einer selbständigen Bewertung zugänglich sind (immaterielle Wirtschaftsgüter, R 5.5 EStR). Die Beteiligung eines Wohnungseigentümers an einer Instandhaltungsrückstellung ist deshalb ein Wirtschaftsgut: Ein bilanzierender Gewerbetreibender (z. B. eine GmbH), dem eine Eigentumswohnung gehört und der Zahlungen in eine von der Wohnungseigentümergeinschaft gebildete Instandhaltungsrückstellung geleistet hat, muss seine Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung mit dem Betrag der geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen aktivieren (BFH v. 5. 10. 2011 I R 94/10, BStBl 2012 II 244). Schulden sind ebenfalls (negative) Wirtschaftsgüter. Wegen weiterer Einzelheiten s. BFH v. 26. 11. 2014 X R 20/12, BStBl 2015 II 325.

Beteiligungen an Personengesellschaften gelten steuerlich nicht als Wirtschaftsgüter. Derartige Bilanzansätze nehmen am BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) nicht teil: Abschreibungen sind steuerlich kein Aufwand, Zuschreibungen kein Ertrag (BFH v. 6. 11. 1985 I R 242/81, BStBl 1986 II 333). Hiernach dürften sie in Steuerbilanzen gar nicht angesetzt werden. In der Praxis werden derartige Beteiligungen jedoch weiterhin als solche bilanziert. Die nötigen steuerrechtlichen Korrekturen erfolgen dann außerbilanziell.

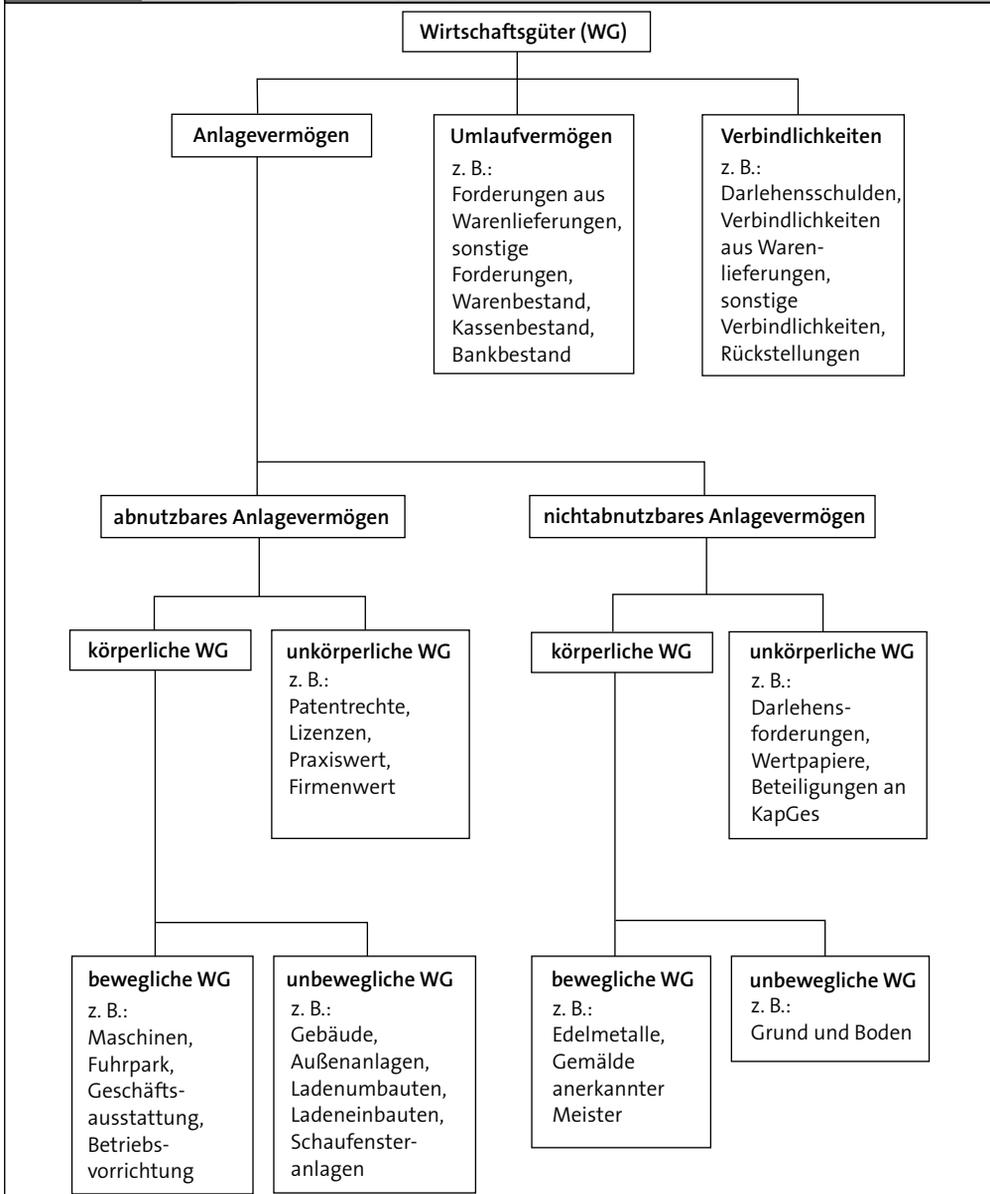
Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dürfen **steuerlich** nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben (§ 5 Abs. 2 EStG) oder durch eine Einlage dem Betriebsvermögen zugeführt wurden (R 5.5 Abs. 3 Satz 3 EStR). Handelsrechtlich können bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert werden (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Zusätzlich sind Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden sowie **steuerlich** Aktivposten für bestimmte Zölle, Verbrauchsteuern und als Aufwand behandelte USt auf Anzahlungen (§ 5 Abs. 5 EStG, R 5.6 EStR). Rechnungsabgrenzungsposten sind keine Wirtschaftsgüter; es handelt sich um Erfolgsberichtigungsposten, die der periodengerechten Gewinnermittlung dienen.

Einmalige Aufwendungen für den Erwerb eines Erbbaurechts (GrESt, Maklerprovision, Notar- und Gerichtsgebühren) und vorausgezahlte oder in einem Einmalbetrag gezahlte Erbbauzinsen sind AK des Wirtschaftsguts „Erbbaurecht“ (H 6.2 „Erbbaurecht“ EStH) und über die Nutzungszeit des Erbbaurechts im Wege der AfA (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG) abzuschreiben (BFH v. 4. 6. 1991 X R 136/87, BStBl 1992 II 70). Wendet der Erbbauberechtigte **später** Erschließungsbeiträge oder Kanalanschlussgebühren auf, sind diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und auf die Restlaufzeit des Erbbaurechts verteilt gewinnmindernd zu behandeln (BFH v. 19. 10. 1993 VIII R 87/91, BStBl 1994 II 109); werden diese von Anfang an aufgewendet, gehören sie m. E. zu den AK für das Erbbaurecht.

Aufwendungen für Gründung und Kapitalbeschaffung sowie den Abschluss von Versicherungsverträgen dürfen nicht aktiviert werden (§ 248 Abs. 1 HGB). Das gilt auch steuerrechtlich.

ABB. 1: Einteilung der Wirtschaftsgüter gem. § 6 EStG



2.4 Realisationsprinzip

Der Gewinn aus Umsatzgeschäften ist nicht mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts (Kaufvertrag), sondern im Zeitpunkt des Erfüllungsgeschäfts (Lieferung, Abnahme des fertigen

Werks) auszuweisen (Realisationsprinzip, § 252 Abs.1 Nr.4 zweiter Halbsatz HGB, BFH v. 2. 3. 1990 III R 70/87, BStBl 1990 II 733, v. 20. 5. 1992 X R 49/89, BStBl 1992 II 904). Ebenso sind Ansprüche schon vor ihrer rechtlichen Entstehung in der Bilanz anzusetzen, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtung als entstanden anzusehen sind (BFH v. 3. 8. 2005 I R 94/03, BStBl 2006 II 20). Dementsprechend sind Zinsen unter dem Aspekt des Entstandenseins (und nicht erst bei ihrer Fälligkeit) zu erfassen (als sonstige Forderung/Verbindlichkeit). Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche in Zusammenhang mit dem Betrieb von Geldspielautomaten, die vom FA bestritten worden waren, sind zum ersten Bilanzstichtag zu aktivieren, der auf die vorbehaltlose Veröffentlichung einer höchstrichterlichen Entscheidung in einem Musterverfahren folgt (BFH v. 31. 8. 2011 X R 19/10, BStBl 2012 II 190).

Auch aufschiebend bedingte Ansprüche sind nicht zu aktivieren (BFH v. 26. 4. 1995 I R 92/94, BStBl 1995 II 594 und v. 22. 8. 2007 X R 2/04, BStBl 2008 II 109). Anwartschaften auf Hinterbliebenenversorgung, wie sie bei Betriebsaufspaltungen häufig vereinbart werden, sind aufschiebend bedingt. Ein Anspruch – der durch eine Zusage auf Hinterbliebenenversorgung begünstigten Person – kann nur entstehen, wenn der Hauptversorgungsberechtigte verstirbt und zu diesem Zeitpunkt die als potenzielle hinterbliebene begünstigte Person noch lebt. Im Fall einer aufschiebend bedingten Anwartschaft auf die künftige Zahlung einer Hinterbliebenenversorgung fehlt es jedenfalls an der Voraussetzung, dass der Stpfl. mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann (BFH v. 23. 3. 2011 X R 42/08, BStBl 2012 II 188).

Das Realisationsprinzip ist rechtssystematisch dem Vorsichtsprinzip zugeordnet, d. h. auf die Nichterfassung nichtrealisierter Erträge gerichtet und begrenzt (BFH v. 27. 6. 2001 I R 45/97, BStBl 2003 II 121, a. A. BMF v. 21. 1. 2003, BStBl 2003 I 125). Für Verluste gilt hingegen das Imparitätsprinzip.

Haben bilanzierende beherrschende Gesellschafter (Muttergesellschaft) das gleiche Geschäftsjahr (Wirtschaftsjahr) wie die von ihnen beherrschte Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft) dürfen sie den Anspruch gegenüber der Tochtergesellschaft auf Dividende nicht im selben Wirtschaftsjahr erfassen, wenn der Gewinnverwendungsbeschluss der Tochtergesellschaft zum Bilanzstichtag noch nicht getroffen war (BFH v. 7. 8. 2000 GrS 2/99, BStBl 2000 II 632). Damit kommt eine **phasengleiche Gewinnaktivierung** beim beherrschenden Gesellschafter grundsätzlich nicht in Betracht. Unter erschwerten Bedingungen ist aber eine phasengleiche Erfassung von Dividenden weiterhin möglich. Voraussetzung ist, dass am Bilanzstichtag der beherrschenden Muttergesellschaft der mindestens ausschüttungsfähige Gewinn der Tochtergesellschaft bekannt ist und die Muttergesellschaft an diesem Tag unwiderruflich entschlossen ist, im nächsten Jahr für eine bestimmte Ausschüttung zu stimmen (BFH v. 7. 2. 2007 I R 15/06, BStBl 2008 II 340).

2.5 Imparitätsprinzip

Das Imparitätsprinzip des § 252 Abs.1 Nr.4 erster Halbsatz HGB fordert die Berücksichtigung aller vorhersehbarer Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind. Die wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr ist ein Merkmal, das zwar bei der Passivierung künftig entstehender Verbindlichkeiten, nicht hingegen bei der Passivierung dem Grunde nach bereits bestehender, lediglich dem Betrag nach ungewis-

ser Verpflichtungen gilt. Insoweit und losgelöst vom Imparitätsprinzip gelten deshalb für Verbindlichkeitsrückstellungen die Gebote des zutreffenden Vermögensausweises und der Vollständigkeit des Jahresabschlusses gem. §§ 242 Abs. 1, 246 Abs. 1 HGB (BFH v. 27. 6. 2001 I R 45/97, BStBl 2003 II 121, a. A. BMF v. 21. 1. 2003, BStBl 2003 I 125).

Drohen aus schwebenden Geschäften Verluste, ist eine entsprechende Rückstellung zu bilden. Dies folgt ebenfalls aus dem Imparitätsprinzip, wonach nichtrealisierte, aber erkennbare Verluste ausgewiesen werden müssen (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). Steuerrechtlich sind derartige Rückstellungen nicht zulässig (§ 5 Abs. 4a EStG). Rückstellungen für Patentrechtsverletzungen und für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums dürfen steuerrechtlich nur unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 bzw. 4 EStG gebildet werden.

2.6 Stichtagsprinzip

Für Bilanzierung und Bewertung sind die Verhältnisse vom Schluss des Geschäftsjahres (§ 242 Abs. 1 HGB) bzw. Schluss des Wirtschaftsjahres (§ 4 Abs. 1 Satz 1 und § 4a EStG, § 8b EStDV) zugrunde zu legen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG).

Die Bilanz ist spätestens innerhalb der folgenden Fristen zu erstellen:

- a) Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften: 3 Monate nach dem Bilanzstichtag (§ 264 Abs. 1 HGB).
- b) Kleine Kapitalgesellschaften: 6 Monate nach dem Bilanzstichtag (§ 264 Abs. 1 HGB).
- c) Personenunternehmen: 12 Monate nach dem Bilanzstichtag (§ 243 Abs. 3 HGB, BFH v. 6. 12. 1983 VIII R 110/79, BStBl 1984 II 127).

Bei Bilanzierung und Bewertung dürfen nur solche Umstände berücksichtigt werden, die am Bilanzstichtag objektiv bestanden haben. Tatsachen begründende und Werte beeinflussende Vorgänge, die sich zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der tatsächlichen Bilanzaufstellung ereignen, müssen unberücksichtigt bleiben (Stichtagsprinzip).

Eine zwischen Bilanzstichtag und dem innerhalb der gesetzlichen Frist liegenden Tag der tatsächlichen Bilanzaufstellung gewonnene „bessere Erkenntnis“ bezüglich der am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Wertverhältnisse ist zu Gunsten wie zu Lasten zu berücksichtigen (z. B. bei der Bewertung von Rückstellungen für Wechselobligo und Schadenersatzverpflichtungen, bei der Bemessung des Ausfallrisikos von Forderungen): Berücksichtigung wertaufhellender Erkenntnis gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Dabei sind als „wertaufhellend“ nur die Umstände zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung lediglich bekannt oder erkennbar wurden. Der zu beurteilende Kenntnisstand zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung ist auf die am Bilanzstichtag – objektiv – bestehenden Verhältnisse zu beziehen (BFH v. 19. 10. 2005 XI R 64/04, BStBl 2006 II 371). Der Abschreibung von Forderungen steht nicht entgegen, dass sie nach dem Tag der Bilanzerstellung (teilweise) erfüllt worden sind und der Gläubiger den Schuldner weiterhin beliefert hat; es genügt, dass unter Zugrundelegung der Sicht des Kaufmanns am maßgebenden Bilanzstichtag objektiv Ausfallrisiken bestehen (BFH v. 20. 8. 2003 I R 49/02, BStBl 2003 II 941).