GRUNDKURS DES STEUERRECHTS Band 3

Bernfried Fanck | Harald Guschl | Jürgen Kirschbaum

Buchführungstechnik und Bilanzsteuerrecht

20. Auflage

SCHÄFFER POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

Grundkurs 3

Buchführungstechnik und Bilanzsteuerrecht

Bernfried Fanck/Harald Guschl/Jürgen Kirschbaum

Buchführungstechnik und Bilanzsteuerrecht

Bernfried Fanck
Professor an der Hochschule
für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Harald Guschl
Oberregierungsrat, hauptamtlicher Dozent an der Hochschule
für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Jürgen Kirschbaum
Professor an der Hochschule
für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

20., aktualisierte Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

Fanck:	Teile A, B, C, J
Guschl:	Teile D, G, I, J
Kirschbaum:	Teile E, F, H, J, K, L

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.dnb.de/ abrufbar.

Print:	ISBN 978-3-7910-5354-7	Bestell-Nr. 20203-0005
ePub:	ISBN 978-3-7910-5738-5	Bestell-Nr. 20203-0101
ePDF:	ISBN 978-3-7910-5356-1	Bestell-Nr. 20203-0154

Fanck/Guschl/Kirschbaum
Buchführungstechnik und Bilanzsteuerrecht
20. Auflage, Juni 2022

© 2022 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Produktmanagement: Ruth Kuonath
Lektorat: Jana Hartlaub

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Vorwort zur 20. Auflage

Mit dem vorliegenden Buch stellen die Verfasser – allesamt seit vielen Jahren Dozenten an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg – die Technik der Buchführung und die Grundsätze des Bilanzsteuerrechts dar. Es ist als Lehrbuch für das Grundstudium I an den Fachhochschulen und anderen Ausbildungseinrichtungen der Beamten des gehobenen Dienstes in der Steuerverwaltung konzipiert. Das Werk eignet sich jedoch auch bestens als Einstieg in die Materie der Buchführung und des Bilanzsteuerrechts für alle anderen Auszubildenden und Studierenden mit steuerlicher Fachrichtung.

In dieser Neuauflage wurden die seit dem Erscheinen der Vorauflage ergangenen Gesetzesänderungen, neuen Verwaltungsanweisungen und BFH-Entscheidungen zum Bilanzsteuerrecht berücksichtigt.

Ludwigsburg, im März 2022

Bernfried Fanck
Harald Guschl
Jürgen Kirschbaum

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 20. Auflage ... V
Abkürzungsverzeichnis ... XVII

Teil A Einführung

1 Bedeutung der Buchführung ... 1
2 Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG ... 1
2.1 Der Betriebsvermögensvergleich ... 1
2.2 Begriff des Betriebsvermögens ... 2
2.3 Private Einflüsse ... 2
2.4 Wirtschaftsjahr ... 2
2.5 Übungsaufgaben zum Betriebsvermögensvergleich und zur Entwicklung des Betriebsvermögens ... 3
3 Inventur – Inventar – Bilanz ... 4
3.1 Inventur ... 4
3.2 Inventar ... 4
3.2.1 Gliederung des Inventars ... 4
3.2.2 Ordnungsmäßigkeit des Inventars ... 6
3.3 Bilanz ... 6
3.3.1 Form und Inhalt der Bilanz ... 6
3.3.2 Gliederung der Bilanz ... 7
3.3.3 Bilanzenzusammenhang ... 8
4 Änderung von Bilanzposten durch Geschäftsvorfälle ... 8
4.1 Betriebsvermögensumschichtungen ... 8
4.1.1 Der Aktiv-Tausch ... 8
4.1.2 Der Passiv-Tausch ... 8
4.1.3 Der Aktiv-Passiv-Tausch ... 9
4.2 Betriebsvermögensveränderungen ... 9
4.2.1 Betriebsvermögensveränderungen aus betrieblichem Anlass ... 9
4.2.1.1 Betriebsvermögenserhöhungen durch Ertrag ... 9
4.2.1.2 Betriebsvermögensminderungen durch Aufwand ... 10
4.2.2 Betriebsvermögensveränderungen aus privatem Anlass ... 10
4.2.2.1 Betriebsvermögenserhöhungen durch Einlagen ... 10
4.2.2.2 Betriebsvermögensminderungen durch Entnahmen ... 10
4.3 Sonderfälle ... 11
4.4 Zusammenfassung ... 12

Teil B Die Funktion der doppelten Buchführung

1 Das Konto ... 15
1.1 »Zerlegung« der Bilanz in Konten ... 15
1.2 Kontenarten ... 16
1.2.1 Sachkonten ... 16
1.2.2 Personenkonten ... 17
1.3 Die Seiten des Kontos (Soll und Haben) ... 17
1.4 Buchungsregeln ... 17
2 Der Buchungssatz ... 20
2.1 Der einfache Buchungssatz ... 20

2.2 Der zusammengesetzte Buchungssatz ... 21
2.3 Deuten von Buchungssätzen ... 22
3 Das Kapitalkonto und seine Unterkonten ... 23
3.1 Erfolgskonten ... 23
3.2 Das Gewinn-und-Verlust-Konto ... 25
3.3 Privatkonten ... 26
3.3.1 Einheitliches Privatkonto ... 26
3.3.2 Getrennte Privatkonten ... 27
3.4 Übersicht zu den Unterkonten des Kapitalkontos ... 27
4 Kontenabschluss ... 28
4.1 Abschluss der Bestandskonten ... 28
4.2 Abschluss der Erfolgskonten ... 29
4.3 Abschluss des Gewinn-und-Verlust-Kontos ... 29
4.4 Abschluss des Privatkontos ... 29
4.5 Beispiel für ein abgeschlossenes Konto ... 30
4.6 Übersicht zu den Sachkonten und deren Abschluss ... 30
4.7 Übersicht zu den Abschlussbuchungen ... 31
5 Bilanzkonten ... 34
5.1 Schlussbilanzkonto ... 34
5.2 Eröffnungsbilanzkonto ... 34
6 Gemischte Konten ... 35
6.1 Begriff des gemischten Kontos ... 35
6.2 Besonderheiten bei Konten des abnutzbaren Anlagevermögens ... 36
6.3 Gemischtes Warenkonto ... 36
6.3.1 Inhalt des Warenkontos ... 36
6.3.2 Kontenmäßige Darstellung ... 37
6.3.3 Abschluss des Warenkontos ... 37
7 Kennzahlen für das Warengeschäft ... 39
7.1 Wareneinsatz ... 39
7.2 Sollumsatz ... 39
7.3 Rohgewinn ... 39
7.4 Rohgewinnsatz ... 39
7.5 Rohgewinnaufschlagsatz ... 39
7.6 Reingewinn und Reingewinnsatz ... 39
8 Die getrennten Warenkonten ... 41
8.1 Wareneinkaufskonto ... 41
8.2 Warenverkaufskonto ... 42
8.3 Abschluss der getrennten Warenkonten ... 42
8.3.1 Nettoabschluss ... 42
8.3.2 Bruttoabschluss ... 42
8.4 Warenbestandskonto ... 45
9 Kontenrahmen, Kontenplan ... 46
9.1 Planmäßige Buchführung ... 46
9.2 Kontenklassen ... 47
9.3 Kontennummer ... 48
10 Journal ... 48

Teil C Weiterführende Buchungen

1 Buchung der Umsatzsteuer ... 51
1.1 Das Umsatzsteuerkonto ... 51
1.1.1 Nettobuchung der Umsatzsteuer ... 52
1.1.2 Bruttobuchung der Umsatzsteuer ... 52
1.2 Das Vorsteuerkonto ... 53
1.3 Abschluss der Umsatzsteuerkonten ... 54
1.4 Besonderheiten beim Abschluss der Umsatzsteuerkonten ... 56
2 Buchung von Lohnaufwand ... 56
3 Verkauf von Anlagegütern ... 58
4 Buchung von Erwerbsnebenkosten und Preisnachlässen ... 60
4.1 Erwerbsnebenkosten ... 60
4.2 Rabatte und Skonti ... 61
4.2.1 Funktionsrabatte ... 61
4.2.2 Mengenrabatte (Boni) ... 61
4.2.3 Skonti ... 63
4.2.3.1 Schematische Darstellung der Buchung von Liefererskonti ... 64
4.2.3.2 Schematische Darstellung der Buchung von Kundenskonti ... 65
4.2.3.3 Bruttobuchung ... 66
4.2.4 Abschluss der Boni- und Skontikonten ... 67
4.2.5 Boni und Skonti bei den Kennzahlen ... 67
4.3 Andere Preisnachlässe ... 67
4.3.1 Warenrücksendungen an Lieferer ... 67
4.3.2 Gutschriften durch Lieferer ... 68
4.3.3 Warenrücksendungen durch Kunden ... 68
4.3.4 Gutschriften an Kunden ... 69
4.3.5 Naturalrabatte ... 71
5 Warenentnahmen ... 71
5.1 Gewinnauswirkung von Warenentnahmen ... 71
5.2 Bewertung der Warenentnahmen ... 72
5.3 Buchung von Warenentnahmen ... 72
5.3.1 Buchung über das Wareneinkaufskonto ... 72
5.3.2 Buchung über das Warenverkaufskonto ... 73
5.3.3 Buchung über das Konto »Warenentnahmen« ... 73
5.3.4 Vergleich der Buchungsmethoden ... 73
5.4 Umsatzsteuer bei Warenentnahmen ... 74
6 Storno- und Berichtigungsbuchungen ... 81
6.1 Stornobuchung ... 81
6.2 Berichtigungsbuchungen ... 82

Teil D Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

1 Die Steuerbilanz als Grundlage der Gewinnermittlung ... 85
1.1 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG ... 85
1.2 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ... 86
2 Das Betriebsvermögen (BV) ... 86
2.1 Notwendiges Betriebsvermögen ... 87
2.1.1 Buchmäßige Behandlung ... 87
2.2 Notwendiges Privatvermögen (PV) ... 88

2.2.1 Buchmäßige Behandlung ... 88
2.3 Gewillkürtes Betriebsvermögen ... 88
2.3.1 Buchmäßige Behandlung ... 89
2.4 Verbindlichkeiten als Betriebs- oder Privatschulden ... 89
2.5 Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter ... 90
2.6 Grundstücke und Grundstücksteile ... 90
2.6.1 Notwendiges Betriebsvermögen ... 91
2.6.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen ... 92
2.6.3 Notwendiges Privatvermögen ... 93
3 Die Bewertung des Betriebsvermögens ... 94
3.1 Bewertungsmaßstäbe ... 94
3.1.1 Die Anschaffungskosten ... 94
3.1.1.1 Anschaffungsnebenkosten ... 95
3.1.1.2 Umsatzsteuer, Vorsteuer ... 97
3.1.1.3 Nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten ... 98
3.1.1.4 Anschaffungskosten beim Tausch ... 99
3.1.2 Die Herstellungskosten ... 103
3.1.3 Der Teilwert ... 104
3.1.3.1 Grenzwerte ... 105
3.1.3.2 Teilwertvermutungen ... 105
3.2 Bewertungsgrundsätze des § 6 EStG ... 105
3.3 Die einzelnen Bewertungsregeln des § 6 EStG ... 106
3.3.1 Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG) ... 107
3.3.1.1 Buchmäßige Behandlung der Teilwertabschreibung ... 107
3.3.2 Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) ... 108
3.3.2.1 Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ... 108
3.3.2.2 Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ... 110
3.3.2.3 Buchmäßige Behandlung der Teilwertabschreibung ... 111
3.3.3 Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG) ... 111
3.3.3.1 Verbindlichkeiten des Anlagevermögens ... 111
3.3.3.2 Verbindlichkeiten des Umlaufvermögens ... 112
3.3.3.3 Bewertung langfristiger unverzinslicher Schulden ... 112
3.4 Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB ... 113
3.4.1 Steuerbilanz und Handelsbilanz ... 113
3.4.2 Handelsrechtliche Bewertungsvorschriften ... 113
3.4.3 Der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) ... 114
3.4.3.1 Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Bilanzierung ... 114
3.4.3.2 Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Bewertung ... 115
3.4.4 Zusammenfassende Darstellung ... 116
3.5 Wertaufholung ... 117
3.6 Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG ... 118
3.6.1 Allgemeines ... 118
3.6.2 Die lineare AfA (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG) ... 119
3.6.3 Die Leistungs-AfA (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG) ... 119
3.6.4 Die degressive AfA (§ 7 Abs. 2 EStG) ... 119
3.6.5 AfA bei Gebäuden (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG) ... 121
3.6.5.1 Das Gebäude als selbständiges abnutzbares Wirtschaftsgut ... 121
3.6.5.2 AfA für Wirtschaftsgebäude (§ 7 Abs. 4 Nr. 1 und Abs. 5 Nr. 1 EStG) ... 121
3.6.5.3 AfA für sonstige Gebäude (§ 7 Abs. 4 Nr. 2 und Abs. 5 Nr. 2 und 3 EStG) ... 121

3.6.5.4 AfA bei selbständigen Gebäudeteilen (§ 7 Abs. 5a EStG) ... 122
3.6.6 Beginn und Ende der AfA ... 123
3.6.7 Buchung der AfA ... 124
3.6.8 Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen ... 124
3.6.8.1 Allgemeines ... 124
3.6.8.2 Sonderabschreibungen nach § 7 g EStG ... 124
3.6.8.3 Der Investitionsabzugsbetrag (IAB) gem. § 7 g EStG ... 126
3.6.8.4 Sonderabschreibung nach § 7b EStG ... 129
3.7 Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern/Sammelposten ... 130
3.7.1 Wahlrechtsausübung ... 131
3.7.1.1 Keine Anwendung der §§ 6 Abs. 2 und Abs. 2 a EStG ... 131
3.7.1.2 Anwendung des § 6 Abs. 2 EStG ... 131
3.7.1.3 Anwendung des § 6 Abs. 2 a EStG ... 131
3.7.2 Buchmäßige Behandlung ... 131
3.7.3 Rechtslage bis 2017 ... 133

Teil E Einzelne Bilanzierungs- und Buchungsfragen

1 Forderungen ... 135
1.1 Begriff ... 135
1.2 Zeitpunkt der Buchung bzw. Bilanzierung von Kundenforderungen ... 135
1.3 Bewertung von Kundenforderungen ... 135
1.3.1 Anschaffungs- oder Herstellungskosten ... 136
1.3.2 Teilwert ... 136
1.3.2.1 Vollwertige Kundenforderungen ... 137
1.3.2.2 Zweifelhafte (dubiose) Kundenforderungen ... 137
1.3.2.3 Uneinbringliche Kundenforderungen ... 137
1.3.3 Wertaufhellung ... 138
1.3.4 Bewertungsverfahren ... 139
1.3.5 Buchtechnische Durchführung der Bewertung ... 140
1.3.5.1 Einzelbewertung uneinbringlicher Forderungen ... 140
1.3.5.2 Pauschalbewertung von Forderungen unter ihrem Nennwert ... 140
1.3.5.3 Einzelbewertung von zweifelhaften Forderungen ... 142
1.3.5.4 Buchtechnische Fortführung des im Vorjahr gebildeten Delkredere ... 143
1.3.5.5 Aktivische Absetzung der Wertberichtigung ... 145
1.3.6 Unverzinsliche Darlehensforderungen ... 146
1.4 Anzahlungen ... 146
2 Rechnungsabgrenzung ... 148
2.1 Begriff und Zweck der Rechnungsabgrenzung ... 148
2.1.1 Periodengerechte Erfolgsabgrenzung – § 252 Abs. 1 Nr. 4, 5 HGB ... 149
2.2 Abgrenzung transitorischer Vorgänge ... 149
2.2.1 Buchtechnische Durchführung der Abgrenzung ... 150
2.2.1.1 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG) ... 150
2.2.1.2 Passive Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG) ... 151
2.2.1.3 Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten beim Jahresabschluss ... 151
2.3 Abgrenzung antizipativer Vorgänge und buchtechnische Durchführung der Abgrenzung ... 153
3 Rückstellungen ... 156
3.1 Allgemeines ... 156
3.2 Voraussetzung der Rückstellungsbildung ... 156
3.3 Bewertung von Rückstellungen ... 156

3.4 Buchmäßige Behandlung von Rückstellungen ... 157
3.5 Rückstellungsarten ... 158
3.5.1 Abschlusskostenrückstellung ... 159
3.5.2 Garantierückstellung ... 160
3.5.3 Ansammlungsrückstellung ... 161
3.5.4 Gewerbesteuerrückstellung ... 163
3.5.5 Drohverlust-Rückstellung ... 163
4 Steuerfreie Rücklagen ... 165
4.1 Allgemeines ... 165
4.2 Rücklage gem. § 6 b EStG ... 165
4.2.1 Erster Hauptfall: Veräußerung von Grundstücken ... 165
4.2.2 Zweiter Hauptfall: Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ... 168
4.2.2.1 Allgemeines ... 168
4.2.2.2 Die Reinvestitionsobjekte, die Übertragungsfristen und die Übertragungsmodalitäten ... 168
4.2.2.3 Auflösung der Rücklage ohne Übertragung/Verzinsung ... 170
4.3 Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR) ... 170
4.3.1 Allgemeines ... 170
4.3.2 Die einzelnen Tatbestandsmerkmale ... 171
4.3.3 Die Übertragungsfristen ... 174
4.3.4 Entschädigung bei Beschädigung ... 175
4.3.5 Verhältnis R 6.6 EStR zu § 6 b EStG ... 175

Teil F Entnahmen und Einlagen

1 Bedeutung ... 177
2 Entnahmen ... 177
2.1 Aufwandsentnahme ... 178
2.2 Entnahmehandlung ... 179
2.3 Entnahme und Umsatzsteuer ... 180
2.4 Bewertung der Entnahmen ... 180
2.5 Buchmäßige Behandlung von Entnahmen ... 181
2.6 Private Nutzung betrieblicher PKW ... 182
2.6.1 Ertragssteuerrechtliche Beurteilung ... 182
2.6.1.1 Vereinfachungsregelung ... 183
2.6.1.2 Beschränkung der 1 %-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen BV ... 184
2.6.2 Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ... 185
2.6.2.1 Privatnutzung und 1 %-Methode ... 187
2.6.3 Entnahme eines auch privat genutzten PKW ... 189
3 Einlagen ... 190
4 Exkurs: Nicht abziehbare Betriebsausgaben ... 196
4.1 Allgemeines ... 196
4.2 Beschränkter Schuldzinsenabzug gem. § 4 Abs. 4 a EStG ... 196

Teil G Hauptabschlussübersicht

1 Vorbemerkungen ... 199
2 Die Hauptabschlussübersicht im Einzelnen ... 199
2.1 Summenbilanz ... 199
2.2 Saldenbilanz ... 199
2.3 Umbuchungen ... 200

2.4 Saldenbilanz II ... 200
2.5 Vermögensbilanz und Erfolgsbilanz ... 200
3 Besonderheiten ... 201
4 Beispiel zur Hauptabschlussübersicht (vgl. Lösung zu Fall 41) ... 202

Teil H Bilanzberichtigung

1 Voraussetzungen der Bilanzberichtigung ... 207
2 Technik der Bilanzberichtigung ... 207
2.1 Gewinnauswirkung nach Betriebsvermögensvergleich ... 210
2.2 Gewinnauswirkung nach Gewinn-und-Verlust-Rechnung ... 212

Teil I EDV-Buchführung

1 Einführung ... 215
2 Der Buchungssatz ... 215
2.1 Allgemeines ... 215
2.2 Die Kontonummer ... 215
2.3 Buchungskreise ... 216
2.4 Forderungen und Verbindlichkeiten ... 216
2.5 Zusammengesetzte Buchungssätze ... 216
2.6 Verrechnungskonten ... 216
2.7 Umsatzsteuer- und Vorsteuerkonten ... 217
2.8 Skonti ... 217
3 Datenerfassung und Datenverarbeitung ... 218
3.1 Datenerfassung ... 218
3.2 Datenverarbeitung ... 218
4 Beispiele zur EDV-Buchführung ... 218
4.1 Zugrunde liegende Sachverhalte ... 218
4.2 Auszug aus dem Kontenplan ... 219
4.3 Primanota (Erfassungsprotokoll) ... 220
4.4 Journal ... 221
4.5 Sach- und Personenkonten ... 222
4.6 Summen- und Saldenliste ... 223
5 Stornobuchungen ... 224
6 Aufheben der Automatik ... 226

Teil J Lösungshinweise zu den Fällen

Lösung zu Fall 1 ... 231
Lösung zu Fall 2 ... 231
Lösung zu Fall 3 ... 231
Lösung zu Fall 4 ... 232
Lösung zu Fall 5 ... 232
Lösung zu Fall 6 ... 232
Lösung zu Fall 7 ... 233
Lösung zu Fall 8 ... 233
Lösung zu Fall 9 ... 233
Lösung zu Fall 10 ... 234
Lösung zu Fall 11 ... 234

Lösung zu Fall 12 ... 235
Lösung zu Fall 13 ... 235
Lösung zu Fall 14 ... 236
Lösung zu Fall 15 ... 236
Lösung zu Fall 16 ... 237
Lösung zu Fall 17 ... 237
Lösung zu Fall 18 ... 237
Lösung zu Fall 19 ... 237
Lösung zu Fall 20 ... 238
Lösung zu Fall 21 ... 240
Lösung zu Fall 22 ... 242
Lösung zu Fall 23 ... 242
Lösung zu Fall 24 ... 243
Lösung zu Fall 25 ... 243
Lösung zu Fall 26 ... 243
Lösung zu Fall 27 ... 244
Lösung zu Fall 28 ... 244
Lösung zu Fall 29 ... 245
Lösung zu Fall 30 ... 246
Lösung zu Fall 31 ... 248
Lösung zu Fall 32 ... 248
Lösung zu Fall 33 ... 249
Lösung zu Fall 34 ... 249
Lösung zu Fall 35 ... 250
Lösung zu Fall 36 ... 250
Lösung zu Fall 37 ... 252
Lösung zu Fall 38 ... 252
Lösung zu Fall 39 ... 253
Lösung zu Fall 40 ... 255
Lösung zu Fall 41 ... 255
Lösung zu Fall 42 ... 258
Lösung zu Fall 43 ... 260
Lösung zu Fall 44 ... 262
Lösung zu Fall 45 ... 263
Lösung zu Fall 46 ... 264
Lösung zu Fall 47 ... 267
Lösung zu Fall 48 ... 268
Lösung zu Fall 49 ... 272
Lösung zu Fall 50 ... 273
Lösung zu Fall 51 ... 275
Lösung zu Fall 52 ... 276
Lösung zu Fall 53 ... 277
Lösung zu Fall 54 ... 280
Lösung zu Fall 55 ... 282
Lösung zu Fall 56 ... 285
Lösung zu Fall 57 ... 286
Lösung zu Fall 58 ... 286
Lösung zu Fall 59 ... 286

Teil K Komplexe Übungsfälle

1 Übungsfall 1 289
2 Übungsfall 2 294

Teil L Lösungshinweise zu den komplexen Übungsfällen

1 Lösung zu Übungsfall 1 301
2 Lösung zu Übungsfall 2 307

Stichwortverzeichnis 315

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
AB	Anfangsbestand
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung 1977
a. o.	außerordentliche/r
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts
BGBl I	Bundesgesetzblatt Teil I
BStBl II	Bundessteuerblatt Teil II
BV	Betriebsvermögen
BVV	Betriebsvermögensvergleich
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
EBK	Eröffnungsbilanzkonto
EmoG	Elektromobilitätsgesetz
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuerdurch-führungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f.	folgende
ff.	fortfolgende
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
ggb.	gegenüber
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn und Verlust
GWG	Geringwertige Wirtschafts-güter
HAÜ	Hauptabschlussübersicht
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
JStG	Jahressteuergesetz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H. d.	in Höhe des/der
i. H. v.	in Höhe von
i. R. d.	im Rahmen des
i. S. d.	im Sinne der/des
i. Ü.	im Übrigen
i. V. m.	in Verbindung mit
lt.	laut
m. E.	meines Erachtens
ND	Nutzungsdauer
n. F.	neue Fassung
o. g.	oben genannt
PV	Privatvermögen
RAP	Rechnungsabgrenzungs-posten
rd.	rund
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
SB	Schlussbestand
SBK	Schlussbilanzkonto
s. a.	siehe auch
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
SGB VI	Sozialgesetzbuch Sechstes Buch
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
UntStRefG	Unternehmensteuer-reformgesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteueranwendungs-erlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungs-verordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
WEK	Wareneinkaufskonto
WG	Wirtschaftsgut
Wj.	Wirtschaftsjahr
WVK	Warenverkaufskonto

z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil

Die Jahreszahlen 01, 02 usw. bedeuten nicht 2001, 2002 usw., sondern das erste, zweite bzw. weitere Jahr im jeweiligen Beispiel (Fall).

Teil A Einführung

1 Bedeutung der Buchführung

Jeder, der eine berufliche Tätigkeit ausübt, möchte selbstverständlich wissen, was er dabei verdient. Das gilt insbesondere auch für den Unternehmer. Auskunft über seine Ertrags- und Vermögenslage gibt ihm dabei die Buchführung seines Betriebs. Außerdem kann er daraus wichtige Daten für seine Kalkulation, für die Überwachung seiner Forderungen und Schulden und vieles andere mehr entnehmen. Die Buchführung ist somit eine wichtige **Informationsquelle** für den Unternehmer.

Buchführung ist aber nicht nur Privatsache. Auch aus Gründen des **Gläubigerschutzes** (Sicherung von Krediten) ist eine ordnungsmäßige Buchführung unbedingt erforderlich. Nicht zuletzt ist auch der Staat an den Ergebnissen der Buchführung interessiert, denn sie führen zu einer Reihe wichtiger **Besteuerungsgrundlagen** (z. B. Gewinn für die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer, Verkaufserlöse = vereinbarte Entgelte für die Umsatzsteuer).

Aus diesen Gründen hat der Gesetzgeber für bestimmte Unternehmer die Buchführung zur **Pflicht** gemacht. So enthält § 238 HGB die Buchführungspflicht für alle Kaufleute (vgl. § 1 ff. HGB). Zur Befreiung von der Buchführungspflicht für kleine Einzelkaufleute siehe § 241 a HGB. § 141 AO verpflichtet alle Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirte, deren Umsatz oder Gewinn eine bestimmte Grenze übersteigt, Bücher zu führen (vgl. auch D 1.1).

Eine bestimmte **Form der Buchführung** ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Jedoch müssen zum Betriebsbeginn und zum Schluss jedes Geschäftsjahrs (Wirtschaftsjahrs) ein Inventar (Bestandsverzeichnis) und eine Bilanz erstellt werden, außerdem zum Schluss jedes Geschäftsjahrs eine Gewinn- und Verlustrechnung (§ 240 Abs. 1 und 2 sowie § 242 Abs. 1 und 2 HGB). Die einzelnen Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Insgesamt muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten, z. B. dem Kreditsachbearbeiter der Bank oder dem Betriebsprüfer des Finanzamts, innerhalb angemessener Zeit einen sicheren Überblick über die Geschäftsvorfälle sowie über die Ertrags- und Vermögenslage des Unternehmens vermitteln kann (vgl. § 238 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB sowie § 145 Abs. 1 AO). Eine Buchführung, die diesen Anforderungen entspricht, ist **ordnungsmäßig.**

2 Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG

2.1 Der Betriebsvermögensvergleich

Die wohl wichtigste Besteuerungsgrundlage, die der Buchführung zu entnehmen ist, ist der Gewinn des Betriebs. Die steuerliche Definition des Gewinns ist im § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG enthalten. Aus dieser Vorschrift lässt sich folgende Darstellung ableiten:

	Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahrs (Wj.)
./.	Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wj.
=	Unterschiedsbetrag (Betriebsvermögenszunahme oder -abnahme)
+	Entnahmen
./.	Einlagen
=	Gewinn

Diese Berechnung bezeichnet man üblicherweise als **Betriebsvermögensvergleich.**

2.2 Begriff des Betriebsvermögens

Betriebsvermögen ist einerseits die **Menge aller positiven und negativen Vermögenswerte** (Wirtschaftsgüter), die dem Betrieb dienen, also der betrieblichen Besitzposten und Schulden, s. D 2.

Andererseits stellt das Betriebsvermögen auch den **wertmäßigen Unterschied zwischen Besitzposten und Schulden** des Betriebs dar, also das **Eigenkapital**. Dieses wertmäßige Betriebsvermögen liegt der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zugrunde.

Zum Betriebsvermögen zählen nur Besitzposten, die dem Kaufmann gehören, also regelmäßig nur solche, die sich in seinem **zivilrechtlichen Eigentum** befinden. Ausnahmsweise können aber auch Besitzposten im zivilrechtlichen Eigentum eines Dritten dem Betriebsvermögen des Kaufmanns als **wirtschaftliches Eigentum** zugerechnet werden, vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO und § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB.

2.3 Private Einflüsse

Das Betriebsvermögen wird nicht nur durch betriebliche Einnahmen und Ausgaben verändert, sondern oft auch durch private Ausgaben (Entnahmen) oder Einlagen. Damit wird das Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs verfälscht. Zur Korrektur müssen deshalb die Entnahmen zugerechnet und die Einlagen abgesetzt werden. Damit ist sichergestellt, dass der Gewinn nur den betrieblichen Bereich erfasst.

Was unter Entnahmen und Einlagen im Einzelnen zu verstehen ist, ergibt sich aus § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 8 EStG. Vgl. auch § 12 EStG und Teil F.

2.4 Wirtschaftsjahr

Die meisten Gewerbetreibenden haben als **Wirtschaftsjahr** (auch: Geschäftsjahr) das **Kalenderjahr** gewählt, jedoch sind vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls möglich. Für Land- und Forstwirte ist ein abweichendes Wirtschaftsjahr (01.07. bis 30.06.) gesetzlich vorgeschrieben, vgl. § 4 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG.

2.5 Übungsaufgaben zum Betriebsvermögensvergleich und zur Entwicklung des Betriebsvermögens

Fälle 1 – 3

Fall 1

Es bedeuten:

BV = Betriebsvermögen
BV 01 = Betriebsvermögen am Ende des ersten Wirtschaftsjahres
BV 02 = Betriebsvermögen am Ende des zweiten Wirtschaftsjahres

	a)	b)	c)	d)
BV 02	50 000 €	20 000 €	./. 5 000 €	60 000 €
BV 01	10 000 €	30 000 €	15 000 €	./. 4 000 €
BV-Zunahme	40 000 €	……	……	……
BV-Abnahme	–	……	……	……

Eine Betriebsvermögens-Zunahme oder -Abnahme sagt für sich allein noch nichts über den endgültigen Gewinn – oder Verlust – aus. Das Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahrs kann durch außerbetriebliche, also private Vorgänge beeinflusst sein; Privatentnahmen minderten das Vermögen, Privateinlagen wirkten sich erhöhend aus.

Fall 2

	e)	f)	g)	h)
BV 02	25 000 €	./. 8 000 €	30 000 €	10 000 €
BV 01	35 000 €	12 000 €	10 000 €	./. 4 000 €
BV-Zunahme	–	……	……	……
BV-Abnahme	10 000 €	……	……	……
+ Entnahmen	36 000 €	14 000 €	24 000 €	30 000 €
./. Einlagen	6 000 €	5 000 €	50 000 €	2 000 €
Gewinn	20 000 €	……	……	……
Verlust	–	……	……	……

Fall 3
Die Bestandteile des Betriebsvermögensvergleichs werden oft in anderer Reihenfolge gegliedert, um die Entwicklung des Betriebsvermögens dazustellen.

	i)	k)	l)	m)
BV 01	40 000 €	./. 5 000 €	12 000 €	30 000 €
./. Entnahmen	22 000 €	19 000 €	20 000 €	18 000 €
	18 000 €	.....	.....	.....
+ Einlagen	4 000 €	14 000 €	0 €	8 000 €
	22 000 €	.....	.....	.....
+ Gewinn	15 000 €	30 000 €	20 000 €	–
./. Verlust	–	–	–	25 000 €
BV 02	37 000 €	.....	.....	.....

3 Inventur – Inventar – Bilanz

Nach den gesetzlichen Vorschriften über die Buchführung (§ 240 Abs. 1 und 2, § 242 Abs. 1 HGB, § 141 Abs. 1 Satz 2 AO) muss der Unternehmer zum Betriebsbeginn und zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahrs ein Inventar und eine Bilanz erstellen (vgl. 1). Ohne diese Unterlagen ist ein Betriebsvermögensvergleich nicht möglich, denn durch sie wird die Höhe des BV ja erst festgestellt.

3.1 Inventur

Die Inventur ist die **körperliche Bestandsaufnahme** des gesamten BV durch Zählen, Messen und Wiegen.

Das Schwergewicht liegt bei der Aufnahme der Warenbestände. Für das Anlagevermögen ist unter bestimmten Voraussetzungen (R 5.4 Abs. 4 EStR) eine buchmäßige Bestandsaufnahme zulässig. Bei Forderungen und Schulden können die Bestände ohnehin nur buchmäßig festgestellt werden.

3.2 Inventar

Das Inventar ist das auf Grund der Inventur erstellte **Bestandsverzeichnis,** in dem die Besitzposten und Schulden des Unternehmens nach Art, Menge und Wert im Einzelnen aufgeführt sind.

Durch Gegenüberstellen von Besitzposten und Schulden ergibt sich das BV (Eigenkapital). Das Inventar muss vollständig und wahrheitsgemäß sein. Ein fehlerhaftes Inventar führt zu einem falschen Betriebsvermögen und damit auch zu einem falschen Gewinn.

3.2.1 Gliederung des Inventars

Zu einem ordnungsmäßigen Inventar gehört auch eine übersichtliche Gliederung. Besitzposten und Schulden werden getrennt aufgeführt. Beim Besitz wird zwischen Anlage-und Umlaufvermögen unterschieden. **Anlagevermögen** (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 EStR) dient

dem Betrieb auf längere Sicht (z. B. Einrichtung, Fuhrpark), **Umlaufvermögen** gehört i. d. R. nur kurzfristig zum BV (z. B. Waren, Geldmittel, Forderungen); vgl. R 6.1 Abs. 2 EStR.

Beispiel

Inventar
der Firma Kurt M., Getränkehandlung, Bachstadt auf 31.12.01

A. Besitz				
Anlagevermögen				
1.	Einrichtung			
	20	Regale zu je 200 €	4 000 €	
	1	Ladentheke	500 €	
	1	Registrierkasse	600 €	
	2	Schreibtische zu je 150 €	300 €	
	2	Stühle zu je 80 €	160 €	5 560 €
2.	Fuhrpark			
	1	Lieferwagen		9 400 €
Summe Anlagevermögen				14 960 €
Umlaufvermögen				
1.	Warenvorräte			
	20	Kisten Sprudel à 3 €	60 €	
	25	Kisten Limo à 4 €	100 €	
	30	Kisten Export-Bier à 8 €	240 €	
	10	Kisten Pils à 10 €	100 €	
			500 €	
2.	Außenstände lt. besonderer Liste		200 €	
3.	Guthaben bei Sparkasse B		8 160 €	
4.	Kassenbestand		240 €	
Summe Umlaufvermögen			9 100 €	9 100 €
Summe Besitz				24 060 €
B. Schulden				
1.	Darlehen Brauerei Unterstadt			6 000 €
2.	Verbindlichkeiten an Lieferer			
		Brauerei Unterstadt	150 €	
		Mineralquelle Baden KG	80 €	230 €
3.	rückständige Ladenmiete			320 €
4.	Summe Schulden			6 550 €
C. Gegenüberstellung				
Summe Besitz				24 060 €
Summe Schulden				6 550 €
Eigenkapital (Betriebsvermögen)				17 510 €

3.2.2 Ordnungsmäßigkeit des Inventars

Das Inventar gehört zu den wichtigsten Bestandteilen einer ordnungsmäßigen Buchführung. Es muss deshalb selbst ordnungsmäßig sein. Neben der Vollständigkeit ist darauf zu achten, dass alle Eintragungen lesbar sind, nichts radiert oder sonst wie unkenntlich gemacht ist, keine unbeschriebenen Zwischenräume verbleiben (Gefahr nachträglicher Eintragungen!) und Änderungen kenntlich gemacht sind. Selbstverständlich muss die Schrift dauerhaft sein; Bleistiftschrift ist nicht zulässig.

3.3 Bilanz

Ein ordnungsmäßiges Inventar kann je nach Art und Umfang des Betriebs einen beträchtlichen Umfang haben. Für einen raschen Überblick über die Vermögenslage des Unternehmens ist es daher in der Regel nicht geeignet. Dazu dient, unter Beschränkung auf das Wesentliche, die Bilanz.

Die Bilanz ist eine gedrängte Gegenüberstellung der Besitzposten einerseits und der Schulden und des Eigenkapitals (Betriebsvermögens) andererseits.

Sie wird jeweils zum Bilanzstichtag (Abschlussstichtag, Ende des Wirtschaftsjahrs) auf Grund des Inventars erstellt.

3.3.1 Form und Inhalt der Bilanz

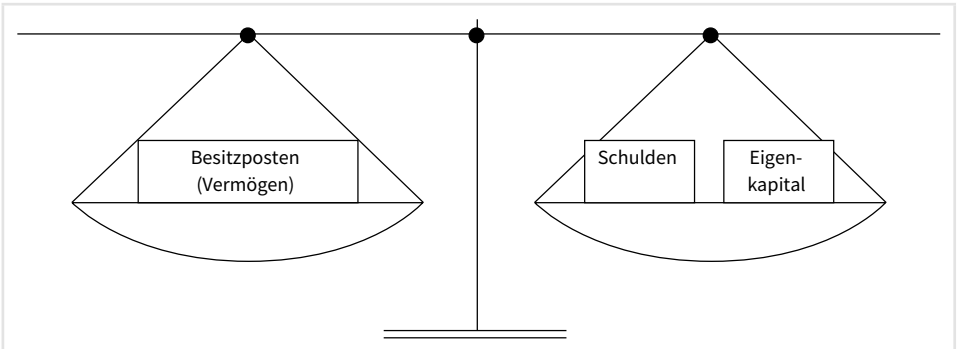
Die Bilanz ist eine Gegenüberstellung von Besitz und Schulden, meistens in T-Form. Dabei werden die Besitzposten auf der linken Seite (= Aktiv-Seite) ausgewiesen, während die Schuldposten auf der rechten Seite (= Passiv-Seite) stehen. Den Besitz nennt man deshalb oft auch **Aktiva,** die Schulden **Passiva.**

Da Besitz und Schulden wertmäßig praktisch nie genau übereinstimmen, ergibt sich stets ein Unterschiedsbetrag, der als **Eigenkapital** (kurz: Kapital) bezeichnet wird. Dieser Unterschiedsbetrag stellt das **Betriebsvermögen i. S. d.** § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG dar (s. 2.1 und 2.2).

Das Eigenkapital wird in der Regel auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen. Dadurch gleichen sich die Bilanzsummen in Aktiva und in Passiva aus. Man bezeichnet diesen Umstand als **Bilanzgleichung** (Aktiva = Passiva).

Diese Bilanzgleichung ist für das Verständnis der doppelten Buchführung **sehr wichtig.** Sie muss jederzeit sichergestellt sein.

Am anschaulichsten ist es, wenn man die Bilanz mit einer Waage vergleicht. (Das entspricht auch ihrem Namen: il bilancia = die Waage.) Dann ergibt sich folgendes Bild:



Dieses Bild zeigt auch, dass bei einer **Überschuldung** des Betriebs das Eigenkapital auf der **Aktivseite** stehen muss, denn nur dadurch lässt sich der Ausgleich beider Seiten erreichen.

Man kann den Inhalt der Bilanz auch so deuten, dass man dem Ausweis des Vermögens auf der Aktivseite die Finanzierung des Vermögens durch Eigenkapital und Fremdkapital auf der Passivseite gegenüberstellt.

Gelegentlich ist die Bilanz auch in der Form anzutreffen, dass Aktiva und Passiva nicht nebeneinander, sondern untereinander stehen. Am Grundsatz der Bilanzgleichung (Aktiva = Passiva) ändert sich dadurch jedoch nichts. Für Kapitalgesellschaften ist nach § 266 Abs. 1 Satz 1 HGB die Kontoform vorgeschrieben.

3.3.2 Gliederung der Bilanz

Der Klarheit der Bilanz dient eine übersichtliche Gliederung der Bilanzposten (§ 247 Abs. 1 HGB). Dabei ist es üblich, bei den Besitzposten zuerst das Anlagevermögen und dann das Umlaufvermögen (vgl. 3.2.1), jeweils geordnet nach der Verfügbarkeit, auszuweisen. Auf der Passivseite steht an der ersten Stelle das Eigenkapital, dann die langfristigen und schließlich die kurzfristigen Verbindlichkeiten (Schulden).

Beispiel

Die Bilanz der Firma Kurt M. (s. 3.2.1) könnte so aussehen:

Schlussbilanz

Aktiva	der Firma Kurt M., Getränkehandlung, Bachstadt, auf den 31. Dezember 01				Passiva
A.	Anlagevermögen		A.	Eigenkapital	17 510 €
	Einrichtung	5 560 €	B.	Schulden	
	Fuhrpark	9 400 €		Darlehen	6 000 €
B.	Umlaufvermögen			Verbindlichkeiten für Waren	230 €
	Warenvorräte	500 €		sonstige Verbindlichkeiten	320 €
	Forderungen	200 €			
	Bankguthaben	8 160 €			
	Kasse	240 €			
		24 060 €			24 060 €

Eine ausführliche Gliederungsvorschrift enthält § 266 HGB, allerdings nur für Kapitalgesellschaften, bestimmte Personengesellschaften (§ 264 a HGB) und Genossenschaften verbindlich, für andere Unternehmen aber eine gute Orientierungshilfe.

Fall 4

Durch die Inventur auf den 31.12.01 wurden folgende Bestände ermittelt: Bankguthaben 21 700 €, Einrichtung 8 600 €, Grundstücke 60 000 €, Hypothekenschuld 40 000 €, Kassenbestand 5 400 €, LKW 14 200 €, Verbindlichkeiten an Lieferer 16 300 €, sonstige Verbindlichkeiten 7 800 €, Warenforderungen 17 900 €, Warenvorräte 32 500 €, Eigenkapital?

Ermitteln Sie das Eigenkapital (Betriebsvermögen) und stellen Sie die Bilanz auf.

3.3.3 Bilanzenzusammenhang

Beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist das auf Grund der Bilanz ermittelte Betriebsvermögen (Eigenkapital) gleich zweimal von Bedeutung, zuerst als Endvermögen für die Gewinnermittlung des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs und sodann als Vorjahresvermögen für die Gewinnermittlung des folgenden Jahres. Es ist deshalb nicht üblich, für jedes Jahr eine besondere Eröffnungsbilanz aufzustellen. § 242 Abs. 1 HGB sieht eine Eröffnungsbilanz nur für den Beginn des Geschäftsbetriebs vor. Die Schlussbilanz des abgelaufenen Jahres stellt praktisch die Eröffnungsbilanz für das folgende Jahr dar (Bilanzenzusammenhang), vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB.

4 Änderung von Bilanzposten durch Geschäftsvorfälle

Nahezu jeder betriebliche Vorgang wirkt sich auf die Bilanzposten aus. Es ist möglich, dass sich die Veränderungen gegenseitig ausgleichen, sodass das Eigenkapital unberührt bleibt. Dann handelt es sich um **Betriebsvermögensumschichtungen.** Oft wird jedoch durch einen Geschäftsvorfall das Eigenkapital erhöht oder vermindert. Dann spricht man von **Betriebsvermögensveränderungen.** Diese können nicht nur betriebliche, sondern auch außerbetriebliche, d. h. private Anlässe haben. Von der Auswirkung auf das Eigenkapital hängt es weitgehend ab, ob ein Geschäftsvorfall eine Auswirkung auf den Gewinn hat. Deshalb ist es wichtig, die einzelnen Arten dieser Vorfälle näher zu betrachten.

4.1 Betriebsvermögensumschichtungen

Bei Betriebsvermögensumschichtungen ändert sich das Eigenkapital nur in seiner Zusammensetzung, nicht jedoch in seiner Höhe. Damit ergibt sich bei ihnen auch keine Auswirkung auf den Gewinn. Sie sind also **erfolgsneutral.** Dabei unterscheidet man drei Arten von Betriebsvermögensumschichtungen: den Aktiv-Tausch, den Passiv-Tausch und den Aktiv-Passiv-Tausch.

4.1.1 Der Aktiv-Tausch

Ein Aktiv-Tausch liegt vor, wenn der Abnahme eines Besitzpostens die Zunahme eines anderen Besitzpostens gegenübersteht. Die Bilanzsumme ändert sich nicht.

Beispiele

a) Anschaffung einer Maschine gegen Bankscheck.
b) Aus der Kasse wird Geld auf das betriebliche Bankkonto eingezahlt.
c) Ein Kunde zahlt eine bisher als Forderung ausgewiesene Rechnung durch Überweisung.

4.1.2 Der Passiv-Tausch

Beim Passiv-Tausch wird die Minderung einer Schuld durch die Erhöhung eines anderen Schuldpostens ausgeglichen. Die Bilanzsumme ändert sich ebenfalls nicht.

Beispiele

a) Eine Warenschuld wird in eine Darlehensschuld umgewandelt.
b) Eine betriebliche Steuerschuld wird durch Aufnahme eines Bankkredits getilgt.

4.1.3 Der Aktiv-Passiv-Tausch

Von einem Aktiv-Passiv-Tausch spricht man, wenn sich Besitz und Schulden (Aktiva und Passiva) in gleichem Umfang erhöhen oder vermindern.

Beispiele

a) Es werden Waren auf Rechnung (Kredit) gekauft.
b) Eine Lieferantenschuld wird durch Banküberweisung gezahlt.

Durch einen Aktiv-Passiv-Tausch ändert sich zwar nicht das Eigenkapital (Betriebsvermögen), die Bilanzsumme wird aber höher oder niedriger. Die Bilanzgleichung bleibt jedoch stets gewahrt.

4.2 Betriebsvermögensveränderungen

Zahlreiche Geschäftsvorfälle führen jedoch zu einer Erhöhung oder Verminderung des Eigenkapitals (Betriebsvermögens). Der Anlass dazu kann betrieblich oder auch außerbetrieblich, d. h. privat sein. Es ist einleuchtend, dass betrieblich veranlasste Vermögensveränderungen i. R. d. BVV Einfluss auf den Gewinn haben. **Privat** veranlasste Vermögensveränderungen dürfen dagegen den betrieblichen Gewinn **nicht** beeinflussen. Aus diesem Grunde erfolgt die Korrektur beim BVV, nämlich die Zurechnung der Entnahmen und die Kürzung um die Einlagen.

Demnach sind die Betriebsvermögensveränderungen in zwei Gruppen einzuteilen, in die **BV-Veränderungen aus betrieblichem Anlass** und die **BV-Veränderungen aus privatem Anlass.**

4.2.1 Betriebsvermögensveränderungen aus betrieblichem Anlass

4.2.1.1 Betriebsvermögenserhöhungen durch Ertrag

Erhält ein Unternehmer einen Vermögenszufluss, ohne dass er dafür gleichzeitig entsprechende Ausgaben hat, so **erhöht** sich sein Eigenkapital und damit auch der Gewinn. Man spricht hier von **Erträgen.**

Beispiele

a) Dem Unternehmer werden auf seinem betrieblichen Bankkonto Bankzinsen gutgeschrieben.
b) Für aus betrieblichem Anlass vermietete Räume wird Miete bar bezahlt.
c) Einem Handelsvertreter wird Provision überwiesen.

4.2.1.2 Betriebsvermögensminderungen durch Aufwand

Hat ein Unternehmer betrieblich veranlasste Ausgaben, für die er unmittelbar keinen Gegenwert (= mehr Aktiva oder weniger Passiva) erhält, so vermindert sich sein Eigenkapital und damit auch der Gewinn. Es liegt ein Aufwand vor.

Beispiele

a) Die Stromrechnung für den Betrieb wird bar bezahlt.
b) Die Kraftfahrzeugsteuer für das Betriebsfahrzeug wird an die Bundeskasse überwiesen.
c) Die Arbeitnehmer des Betriebs erhalten ihre Löhne und Gehälter ausbezahlt.

4.2.2 Betriebsvermögensveränderungen aus privatem Anlass

4.2.2.1 Betriebsvermögenserhöhungen durch Einlagen

Private Einlagen in Geld oder Geldeswert erhöhen das Betriebsvermögen. Beim Betriebsvermögensvergleich ist deshalb die Vermögenszunahme entsprechend höher. Dies wird aber ausgeglichen durch die Kürzung um die Einlagen (vgl. 2.1). Einlagen sind deshalb erfolgsneutral; sie wirken sich nicht auf den Gewinn aus.

Beispiel

Auf das betriebliche Bankkonto wird Geld aus einer Erbschaft oder einem Lottogewinn überwiesen.

4.2.2.2 Betriebsvermögensminderungen durch Entnahmen

Private Entnahmen in Geld oder Geldeswert vermindern das BV. Dies wirkt sich beim Betriebsvermögensvergleich negativ aus, wird aber ebenfalls ausgeglichen, und zwar durch die Zurechnung der Entnahmen (vgl. 2.1).

Entnahmen sind deshalb i. d. R. ebenfalls **erfolgsneutral;** sie wirken sich meist **nicht** auf den Gewinn aus.

Beispiele

a) Aus der Kasse wird Geld für private Zwecke entnommen.
b) Der Unternehmer entnimmt Ware zum Eigenverbrauch.

Eine andere Auswirkung ergibt sich, wenn ein Gegenstand in der Buchführung (Bilanz) mit einem niedrigeren Wert geführt wird, als es dem wirklichen Wert entspricht, wenn also sogenannte stille Reserven vorliegen. Diese stillen Reserven sind übrigens regelmäßig legal entstanden; bestimmte gesetzliche Bewertungsvorschriften führen oft zwangsläufig zu solchen niedrigeren Werten.

Dabei wird der in den Büchern ausgewiesene Wert als **Buchwert** bezeichnet. Unter »wirklicher Wert« ist nach dem Steuerrecht der sogenannte Teilwert zu verstehen. Zum Begriff Teilwert vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG und bei D 3. 1. 3.

In diesen Fällen weicht die Vermögensverminderung durch Abgang des Gegenstandes zum Buchwert von der Zurechnung der Entnahmen mit dem Teilwert ab (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG). Es kann sich dadurch eine Gewinnerhöhung (Ertrag) oder eine Gewinnminderung (Aufwand) ergeben. Solche Entnahmen sind teilweise **erfolgswirksam.**

Beispiel

Ein bisher zum BV zählendes Fahrzeug mit einem Buchwert von 2 000 € soll künftig nur noch privat genutzt werden. Es wird entnommen. Der Teilwert beträgt bei der Entnahme
a) 5 000 €,
b) 1 500 €.

Lösung:
a) Es entsteht ein Ertrag von 3 000 €.
b) Es entsteht ein Aufwand von 500 €.

4.3 Sonderfälle

Nicht alle Geschäftsvorfälle sind Betriebsvermögensumschichtungen oder -veränderungen. In Ausnahmefällen, also nur selten, berührt ein Geschäftsvorfall keinen Besitz- oder Schuldposten, z. B. wenn betrieblicher Aufwand mit privaten Geldmitteln bestritten wird. Eine Gewinnauswirkung ergibt sich dabei nur, wenn Privatentnahmen oder Privateinlagen vorliegen.

Beispiele

a) Das Benzin für eine Geschäftsfahrt wird mit Privatgeld bezahlt.
Lösung: Es liegt einerseits eine Einlage, andererseits betrieblicher Aufwand vor. Der Gewinn mindert sich entsprechend.
b) Die Gemeinde verrechnet überzahlte Gewerbesteuer mit Grundsteuer für das private Grundstück.
Lösung: Die Erstattung der Gewerbesteuer ist ein Ertrag (bzw. eine Aufwandsminderung), die Tilgung der privaten Grundsteuerschuld (weil aus betrieblichen Mitteln bestritten) eine Entnahme. Hier erhöht sich der Gewinn.

Hinweis

Gewerbesteuerzahlungen für Kalenderjahre ab 2008 sind aber gem. § 4 Abs. 5 b EStG steuerlich nicht mehr als Betriebsausgaben abzugsfähig; entsprechend sind Gewerbesteuererstattungen nicht mehr als Betriebseinnahmen zu versteuern. Dennoch liegen diesbezüglich handelsrechtlich weiterhin betriebliche Ausgaben bzw. Einnahmen vor, die auch als solche erfolgswirksam zu verbuchen sind. Zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer sind allerdings Gewerbesteuerzahlungen dem handelsrechtlichen Gewinn außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen. Gewerbesteuererstattungen sind entsprechend abzuziehen.

4.4 Zusammenfassung

Die folgenden Geschäftsvorfälle haben die folgende Gewinnauswirkung:

Art des	Geschäftsvorfalls	Gewinnauswirkung
1 1.1 1.2 1.3	Betriebsvermögensumschichtungen Aktiv-Tausch Passiv-Tausch Aktiv-Passiv-Tausch	} erfolgsneutral
2. 2.1 2.1.1 2.1.2 2.2 2.2.1 2.2.2 2.2.2.1 2.2.2.2 2.2.2.3	Betriebsvermögensveränderungen aus **betrieblichem** Anlass BV-Erhöhung durch Ertrag BV-Minderung durch Aufwand aus **privatem** Anlass BV-Erhöhung durch Einlagen BV-Minderung durch Entnahmen Buchwert gleich Teilwert Buchwert unter Teilwert Buchwert über Teilwert	 gewinnerhöhend gewinnmindernd erfolgsneutral erfolgsneutral gewinnerhöhend gewinnmindernd
3. 3.1 3.2	Sonderfälle betrieblicher Aufwand mit privaten Mitteln gezahlt betrieblicher Ertrag für private Zwecke verwendet	 gewinnmindernd gewinnerhöhend

Fall 5

Bitte vermerken Sie in Spalte

a) ob es sich um eine BV-Umschichtung (U), eine BV-Erhöhung (E) oder eine BV-Minderung (M) handelt;
b) ob ein betrieblicher (B) oder ein privater (P) Anlass vorliegt;
c) welche Auswirkung auf den Gewinn gegeben ist: erfolgsneutral (=), gewinnerhöhend (+) oder gewinnmindernd (./.).

Nr.	Geschäftsvorfall	a)	b)	c)
1	Der Unternehmer (U) kauft einen Lagerplatz für 10 000 € gegen Barzahlung.			
2	U zahlt aus der Kasse 4 000 € auf das betriebliche Bankkonto ein.			
3	U bezahlt eine Warenschuld durch Banküberweisung über 2 500 €.			
4	Bankgutschrift über 20 000 € infolge Gewährung eines betrieblichen Darlehens durch die Bank.			
5	Banklastschrift für hierfür angefallene Darlehenszinsen: 500 €.			
6	Zahlung von Einkommensteuer durch Überweisung an das Finanzamt: 1 200 € (vgl. § 12 Nr. 3 EStG).			
7	Mieter von betrieblich vermieteten Ladenräumen überweist an U 400 € Miete.			
8	100 € Zinsgutschrift für Bankguthaben auf dem Geschäftskonto des U.			
9	U entnimmt der Geschäftskasse 500 € für Urlaubsreise.			
10	U zahlt aus Erbschaft 2 000 € bar auf betriebliches Bankkonto ein.			
11	U entnimmt das Betriebs-Kfz, Buchwert 2 000 €, Teilwert 5 000 €.			
12	U bezahlt Porto für Geschäftsbriefe mit 24 € aus privaten Mitteln.			

Hinweis

Gehen Sie hier – und in allen späteren Aufgaben – davon aus, dass Zahlungsvorgänge grundsätzlich über die Geschäftskasse bzw. das betriebliche Bankkonto laufen, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes gesagt ist.