

# Vorlesungsskript

06.04.2011

## Bilanzsteuerrecht SS 2011

Lehrbeauftragter  
WP/StB/RA Dr. R. Winnefeld

### *I. Handelsbilanz*

### *II. Steuerbilanz*

- 1. Primärer Zweck: Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage „Gewinn“*
- 2. Sekundärer Zweck: Wertermittlung des Betriebsvermögens für Erbschaftssteuer*
- 3. Außersteuerlicher Lenkungszweck*

### *III. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*

### *IV. Gliederung der Steuerbilanz*

### *V. Bilanzsteuerrechtliche Rechtsgrundlagen*

### *VI. Einzelne handelsrechtliche Buchführungs-, Bilanzierungs- und Aufstellungspflichten*

### *VII. Rechtsfolgen bei Nichtbeachtung gesetzlicher Vorschriften*

- 1. Handelsrechtliche Vorschriften*
- 2. Strafrechtliche Vorschriften*
- 3. Steuerrechtliche Vorschriften*

### *VIII. Handelsrechtliche Buchführung (§§ 238 ff HGB)*

### *IX. Steuerliche Buchführung (§§ 140 ff AO)*

1. *Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten „nach anderen Gesetzen“ (§ 140 AO)*
  2. *Die originäre steuerliche Buchführungsvorschrift (§ 141 AO)*
  3. *Folgen der Verletzung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht*
- X. *Vorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung*
1. *Steuerbilanz nach § 4 Abs. 1 EStG*
  2. *Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG*

# I.

## Handelsbilanz

Der Inhalt einer Bilanz bestimmt sich nach ihrer Zweckbestimmung:

Die **Handelsbilanz** iSd. §§ 240 ff HGB ist eine **multifunktionale** Bilanz, weil sie folgende Zwecke zu erfüllen hat:

- **Rechenschaft** des Managements über das ihm von den Kapitalgebern (Aktionäre, Gesellschafter) anvertraute Vermögen für das abgelaufene Geschäftsjahr insbesondere durch Darstellung der sich verändernden Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (vgl. dazu §§ 264 Abs. 2 HGB);
- **Gewinnermittlung** für das abgelaufene Geschäftsjahr unter Berücksichtigung des handelsrechtlichen Gläubigerschutzes;
- **Information** über die stichtagsbezogene wirtschaftliche Lage des Unternehmens für Kreditgeber (Banken, Lieferanten), Mitarbeiter, Analysten (z.B. Standard Poor's) und allgemeine Öffentlichkeit sowie
- Grundlage für die Ermittlung des **steuerpflichtigen Gewinns**, der mit dem handelsrechtlichen Gewinn idR. nicht übereinstimmt.

# II.

## Steuerbilanz

Im Gegensatz zur Handelsbilanz beschränkt sich die Steuerbilanz auf das Verhältnis Steuerfiskus und Steuerpflichtiger.

Ihre Hauptaufgabe ist die Ermittlung des periodischen steuerpflichtigen Gewinns, der einem Wirtschaftsjahr zuzuordnen ist. Die Gewinnermittlung erfolgt aufgrund einer Vermögensbestandsrechnung, in der positive Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände) negativen Wirtschaftsgütern (Schulden) in der Steuerbilanz gegenübergestellt werden. Aus der Differenz zwischen positiven und negativen Wirtschaftsgütern ergibt sich das (steuerbilanzielle) Eigenkapital. Die Veränderungen des Eigenkapitals in dem Zeitraum zwischen Beginn des Wirtschaftsjahres (meist 01.01. eines jeden Kalenderjahres) und Ende des

Wirtschaftsjahres (meist 31.12. eines jeden Kalenderjahres) ergibt nach Berücksichtigung der Einlagen und Entnahmen des Kaufmannes oder der Gesellschaft den periodischen steuerpflichtigen Gewinn bzw. Verlust. Es gilt also die Formel für die periodengerechte Gewinnermittlung

$$\begin{array}{r} \text{Eigenkapital am Ende des Wirtschaftsjahres} \\ \underline{./.\ \text{Eigenkapital am Anfang des Wirtschaftsjahres}} \\ = \text{vorläufiges Ergebnis} \\ + \text{Entnahmen} \\ \underline{./.\ \text{Einlagen}} \\ = \text{steuerpflichtiger periodengerechter Gewinn} \end{array}$$

Dabei sind folgende allgemeine Besteuerungspostulate zu beachten:

- **Steuergerechtigkeit** im Rahmen der Gleichbehandlung, Allgemeinheit, Verhältnismäßigkeit;
- **Berechenbarkeit** (Vorhersehbarkeit der steuerlichen Belastung);
- **Tatbestandsmäßigkeit**, weil es sich bei der Steuererhebung um Eingriffsrecht handelt;
- **Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit**, d.h., dass dem wirtschaftlichen stärkeren Steuersubjekt auch höhere Steuerbelastungen zugemutet werden können.

Die für die **Steuerbilanz geltenden Vorschriften sind dreischichtig**. Es gilt:

- reines Handelsbilanzrecht
- deckungsgleiches Handels- und Steuerbilanzrecht und
- reines Steuerbilanzrecht

Abweichend vom Handelsbilanzrecht beschränkt sich das Steuerbilanzrecht auf die Ermittlung der Ausgangsgrößen für die ertragssteuerlichen Bemessungsgrundlagen.

Eine Verpflichtung zur **Aufstellung einer Steuerbilanz** gibt es allerdings nicht. In **§ 60 EStDV** wird lediglich die Einreichung einer Kopie der Handelsbilanz und der

Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), eines eventuell erstellten Lageberichts nach § 289 HGB sowie eines vorhandenen Prüfungsberichts eines Abschlussprüfers nach § 321 HGB verlangt. Außerdem wird im Rahmen einer sog. **Überleitungsrechnung** eine Anpassung handelsbilanzrechtlicher Vorschriften an zwingende (strengere) steuerrechtliche Vorschriften verlangt.

Ab dem Jahre 2011 wird im Regelfall eine Fernübertragung dieser Daten nach einem amtlich vorgeschriebenen Datensatz verlangt (vgl. § 5 b EStG).

Die Notwendigkeit einer **Überleitungsrechnung** ergibt sich aus den unterschiedlichen Bilanzzwecken. Während die Handelsbilanz neben dem Rechenschafts- und Informationszweck auch noch den Gewinnermittlungszweck im Rahmen des Gläubigerschutzes und des Schutzes der Minderheitsgesellschafter gleichwertig mit gewissen Ermessensspielraum erfüllen soll, beschränkt sich der Steuerbilanzzweck allein auf die Ermittlung der ertragssteuerlichen Bemessungsgrundlagen.

Aus Gründen der „**Gleichmäßigkeit der Besteuerung**“ sollen gleiche wirtschaftliche Sachverhalte auch gleich besteuert werden. Nach dem Prinzip der „**objektivierten Gewinnermittlung**“ soll es so wenig Ermessensspielräume und Wahlrechte bei dem Ansatz und der Bewertung von positiven und negativen Wirtschaftsgütern (handelsrechtlich Vermögensgegenstände und Schulden) wie möglich geben. Denn dem Steuerpflichtigen soll es nicht möglich sein, durch eine bestimmte Wahlrechtsausübung bei einem Bilanzansatz oder bei der Bewertung den Zeitpunkt der Steuerbelastung frei verschieben zu können.

Handelsrechtliche Ansatz- und Bewertungswahlrechte könne deshalb nur sehr eingeschränkt in Anspruch genommen werden. Diese Einschränkungen führen dazu, dass in der Steuerbilanz der Gewinn in der Regel höher ausgewiesen wird als in der Handelsbilanz. Häufig liegt aber lediglich eine zeitliche Verschiebung des Gewinnausweises vor.

**Beispiel:**

Handelsrechtliche „gilt“ (Fiktion) der Geschäfts- und Firmenwert als ein aktivierungspflichtiger Vermögensgegenstand mit einer zeitlich begrenzten Nutzungsdauer. Dementsprechend sind über diese Nutzungsdauer planmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um den Werteverzehr zu berücksichtigen. Die künftige planmäßige Nutzungsdauer wird von der Unternehmensleitung geschätzt. Wird eine Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren zugrunde gelegt, sind gem. § 285 Nr. 13 HGB die Gründe anzugeben, die eine Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren rechtfertigen. In der Steuerbilanz ist der Geschäfts- und Firmenwert gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG zwingend (also ohne die Schätzung der Nutzungsdauer) über 15 Jahre abzuschreiben.

**III.****Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz**

Nach dem sog. „**Maßgeblichkeitsprinzip**“ gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten. Dadurch werden die handelsrechtlichen GoB in das Steuerbilanzrecht einbezogen, allerdings vorbehaltlich abweichender oder deckungsgleicher einkommensteuerrechtlicher Normen.

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz besagt nach dem Gesetzeswortlaut des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG („anzusetzen“ = Bilanzansatz), dass nach den GoB zu bestimmen ist, was zu bilanzieren ist (vgl. §§ 242 – 251 HGB). Demzufolge ist die Steuerbilanz eine von der Handelsbilanz durch **Überleitungsrechnung** abgeleitete Bilanz. Aufgrund des sog. „**Maßgeblichkeitsprinzips**“ des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ist bei der Steuerbilanz im Rahmen des sog. Betriebsvermögensvergleichs am Bilanzstichtag jeweils das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung auszuweisen ist, soweit nicht - idR. aus fiskalischen Gründen – einkommensteuerliche Vorschriften eine abweichende oder deckungsgleiche Regelung enthalten und soweit nicht der Zweck der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung – nämlich den „wirklichen“ Gewinn zu ermitteln – die Anwendung der handelsrechtlichen Regelungen nicht zulässt.

Die Funktion der Steuerbilanz ist die **periodengerechte Ermittlung des vollen („wirklichen“) Gewinns als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit dem Ziel einer gesetzesmäßigen, insbesondere gleichmäßigen Besteuerung auf der Grundlage des objektiven Nettoprinzips.**

In den **Betriebsvermögensvergleich** sind nur die aktiven und passiven Bilanzposten einzubeziehen, die als **Betriebsvermögen iSd. § 4 Abs. 1 EStG einzubeziehen sind.**

Im Einzelnen werden durch die Verweisung nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG – vorbehaltlich vorrangiger abweichender oder deckungsgleicher einkommensteuerlicher Normen und teleologischer Grenzen der Verweisung (sog. „**Steuervorbehalt**“)

- die normierten und die umgeschriebenen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (kurz: GoB) über die formellen Anforderungen an die **laufende Buchführung**, soweit nicht vorrangige (abweichende oder deckungsgleiche) Normen der Abgabenordnung (AO) iSd. §§ 143-147 AO eingreifen;
- die für das einzelne Unternehmen nach Rechtsform und Geschäftszweig **verbindlichen GoB** über die **äußere Form** des Jahresabschlusses und die **Frist** innerhalb der der Jahresabschluss **aufzustellen** ist;
- die Regeln über den materiellen Inhalt des Jahresabschlusses, die **als allgemeine GoB** nach §§ 238 Abs. 1, § 243 Abs. 1 HGB für alle Kaufleute handelsrechtlich verbindlich sind.

Hinsichtlich der **Ansatzvorschriften** besagt das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG), dass sich nach den handelsrechtlichen GoB bestimmt, was – die Betriebsvermögenseigenschaft des § 4 Abs. 1 EStG voraussetzt – zu bilanzieren ist (vgl. dazu §§ 242-251 HGB).

Gleiches gilt für die Gliederungsvorschriften gem. § 266 HGB für Kapitalgesellschaften.

Eigene Ansatzvorschriften, die teilweise mit dem Handelsrecht deckungsgleich sind, enthält das EStG in

- § 5 Abs. 2 EStG für **immaterielle Anlagegüter**
- § 5 Abs. 2a, 3 und 4b EStG für **Rückstellungen**
- § 5 Abs. 5 EStG für **Rechnungsabgrenzungsposten**
- § 5 Abs. 6 iVm. § 4 Abs. 4-7 EStG für **Betriebsausgaben**
- § 5 Abs. 6 iVm. § 4 Abs. 1 HS 2EStG für **Einlagen und Entnahmen**
- § 6b Abs. 3 EStG für **Rücklagen für bestimmte Veräußerungsgewinne**

Die Bewertung der Aktiv- und Passivposten in der Steuerbilanz bestimmt sich aufgrund des sog. „Bewertungsvorbehalts“ gem. § 5 Abs. 6 EStG

- **primär** nach § 6 EStG und
- **subsidiär** die allgemeinen Bewertungsgrundsätze des § 252 HGB, die als kodifizierte GOB zu qualifizieren sind und
- ggfls. analog die Bewertungsgrundsätze der §§ 253-256 HGB.

Die Handelsbilanz muss für steuerliche Zwecke nicht durch eine Überleitungsrechnung geändert werden, **wenn die Ansätze und die Bewertung in der Handelsbilanz den steuerlichen Vorschriften entsprechen**. Man spricht in diesen Fällen von der sog. „**Einheitsbilanz**“, da Handels- und Steuerbilanz sich decken. Kleinere und mittlere Unternehmen bevorzugen in der Praxis die Einheitsbilanz, um den teilweise hohen Aufwand der unterschiedlichen Ansätze und Bewertungen zu sparen.

Insbesondere Gesellschafter bevorzugen die Einheitsbilanz, da sie in der Regel zu höheren Ausschüttungen führt.

**Sekundärer Zweck** der Steuerbilanz ist die Übernahme von Ansätzen und Bewertungen für **andere steuerliche Zwecke**.

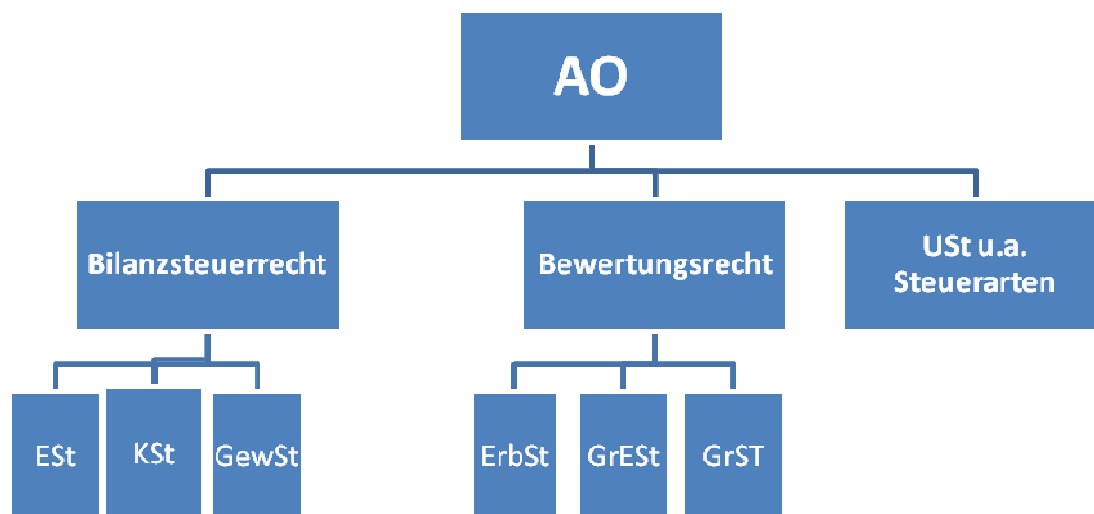
Die Wertermittlung von nichtnotierten Anteilen an Kapital- und Personengesellschaften sowie des Betriebsvermögens von Einzelkaufleuten für

Zwecke der **Erbschaftsteuer** sind von der Steuerbilanz abhängig (vgl. dazu §§ 95 Abs. 1, 109 Abs. 1 BewG). Zwar wurde durch die Erbschaftsteuerreform 2009 die direkte Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung im Rahmen der sog. „verlängerten Maßgeblichkeit „ zu Gunsten einer Orientierung am gemeinen Wert und einer Gesamtbewertung durch Kaufpreisermittlung oder ersatzweiser Anwendung betriebswirtschaftlicher Unternehmensbewertungsverfahren aufgegeben (§§ 109, 11 BewG). Gleichwohl sind Ansätze dem Grunde nach in der Steuerbilanz weiter maßgeblich für den Umfang des Betriebsvermögens (§ 95 Abs. 1 BewG) und für die Ermittlung des Mindestwertes gem. § 11 Abs. 2 S. 3 BewG durch Einzelbewertung der Steuerbilanzposten mit dem sog. „gemeinen Wert“.

Außerdem sind nach der Anteils- und BetriebsvermögensbewertungsVO (AntBVBewVO) bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren als dreijähriger Durchschnittsertrag modifizierte Bilanzgewinne zu verwenden (§ 4 AntBVBewVO).

Ferner setzt der Fiskus bei direkten Subventionen die Steuerbilanz für den Nachweis der Subventionsbedürftigkeit ein (z.B. zur Überprüfung der Prosperitätsklauseln).

### **Stellung des Steuerbilanzrechts im System des Steuerrechts**



Unmittelbar gilt die Steuerbilanz auch für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage „Gewinn“ für die Ermittlung der

- Einkommensteuer,
- Körperschaftsteuer und
- Gewerbeertragsteuer.

Außerdem besteht ein **außersteuerlicher Lenkungszweck** durch eine **Verhaltenslenkung** der Unternehmen durch **Steuerbegünstigungen** (z.B. durch das Fördergebietsgesetz zur Förderung der Investitionen in den neuen Bundesländer, aktuell ersetzt durch das InvZulG 2007; die Förderung ist auf das verarbeitende Gewerbe und produktionsnahe Dienstleistungen konzentriert).

#### IV. Gliederung der Steuerbilanz

Die Steuerbilanz wird in Anhang an die handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften in § 266 HGB wie folgt gegliedert:

Aktiva	Bilanz zum ...	Passiva
I. Anlagevermögen		I. Eigenkapital
II. Umlaufvermögen		II. Steuerliche Rücklagen
III. Rechnungsabgrenzungsposten		III. Rückstellungen
		IV. Verbindlichkeiten
		V. Rechnungsabgrenzungsposten

Zum **Anlagevermögen** gehören alle Wirtschaftsgüter, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB; R 6.1 EStR)

Zum **Umlaufvermögen** gehören alle Wirtschaftsgüter, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind. Dazu zählen insbesondere die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse sowie Waren- und Kassenbestände (R 6.1 Abs. 2 EStR).

## V.

### **Bilanzsteuerrechtliche Rechtsgrundlagen der Steuerbilanz**

Bilanzsteuerrechtliche Vorschriften sind

- §§ 4 – 7 k EStG
- §§ 6 – 11 d und §§ 81 – 84 EStDV
- §§ 140 – 148 und §§ 158 – 162 AO
- Verwaltungsanweisungen
- ESt-Richtlinien (EStR) mit Hinweisen (EStH)
- BMF-Schreiben und OFD-Verfügungen

Die **Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV)** hat Verordnungskarakter und regelt im Wesentlichen

- die zur Steuererklärung einzureichenden Unterlagen (§ 60 EStDV) und
- in einigen steuerlichen Vergünstigungsvorschriften überwiegend Ergänzungen zum Gesetz, z.B. Antragspflichten, Berechnungsvorgänge, Nachweis- und Anzeigepflichten

Die **Einkommensteuer-Richtlinien (EStR)** sind Verwaltungsanweisungen an die Finanzämter, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen. Sie enthalten überwiegend ausgehend von BFH-Urteilen Gesetzesinterpretationen, die nur für die Finanzämter verbindlich sind. Sie werden alle drei Jahre überarbeitet.

Die **Einkommensteuer-Hinweise (EStH)** sind ebenfalls als Verwaltungsanweisungen zu qualifizieren. Sie beschränken sich auf die Zusammenstellung wichtiger Urteile, die im Zusammenhang mit Gesetzesvorschriften bzw. mit den EStR ergangen sind. Die Hinweise werden jährlich überarbeitet.

Die **Rechtsprechungsgrundsätze der Finanzgerichte und insbesondere des BFH** haben in der Steuerpraxis eine hohe Bedeutung und sind bei der Ableitung bzw. Aufstellung der Steuerbilanz zu beachten.

Für die **Frage der Bilanzierung** entscheiden drei Prüfungsvorgänge:

- die Prüfung, ob ein Gegenstand in die Handels- oder Steuerbilanz anzusetzen ist: **„Prüfung dem Grunde nach“**
- Prüfung der Frage der Bewertung des Gegenstandes: **„Prüfung der Höhe nach“**
- Prüfung des Ausweises des Gegenstandes in der Bilanz: **„Prüfung des Bilanzausweises“**

## VI.

### **Einzelne handelsrechtliche Buchführungs-, Bilanzierungs- und Aufstellungspflichten**

Die einzelnen handelsrechtlichen Buchführungs-, Bilanzierungs- und Aufstellungspflichten ergeben sich wie folgt:

- **§ 238 HGB:** Buchführungspflicht nach GoB
- **§ 240 HGB:** Erstellung eines Inventars
- **§ 241 a HGB:** Befreiung von der Pflicht zur handelsrechtlichen Buchführung
- **§ 242 Abs. 1 HGB:** Erstellung von Eröffnungs- und Schlussbilanzen
- **§ 242 Abs. 2 HGB:** Erstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)
- **§ 242 Abs. 3 HGB:** Bilanz und GuV bilden zusammen mit dem Anhang den Jahresabschluss
- **§ 243 Abs. 1 HGB:** Aufstellung des Jahresabschlusses nach den GoB
- **§ 243 Abs. 3 HGB:** Erstellung des Jahresabschlusses innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit

## VII.

### Rechtsfolgen bei Nichtbeachtung gesetzlicher Vorschriften

#### 1. Handelsrechtliche Vorschriften

- a) Bei nicht prüfungspflichtigen und offenlegungspflichtigen Unternehmen gilt es nur im Insolvenzfall (die Strafvorschrift des § 283 b StGB).
- b) Bei prüfungs- und offenlegungspflichtigen Unternehmen drohen bei der Verletzung handelsrechtlicher Vorschriften Sanktionen
  - **gem. §§ 331 – 334 HGB:** Geld- und Freiheitsstrafen sowie Bußgelder bei unrichtigen Angaben durch vertretungsberechtigte Personen, Verletzung der Berichts- und Geheimhaltungspflicht des Abschlussprüfers, bei Verstößen gegen Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsvorschriften
  - **gem. § 335 HGB:** Zwangsgelder durch das Registergericht auf Antrag, um Aufstellungs- und Prüfungsverpflichtungen zu erfüllen
  - **gem. § 335 a HGB:** Ordnungsgelder durch das Registergericht auf Antrag bei pflichtwidrigem Unterlassen der rechtzeitigen Offenlegung. Jedermann ist antragsberechtigt.
  - **gem. §§ 256 ff AktG** droht die Nichtigkeit des Jahresabschlusses bei schwerwiegenden Rechtsverletzungen, bei Verstößen gegen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Die Nichtigkeit des Jahresabschlusses hat auch zur Folge, dass Gewinnausschüttungen, Rücklagenzuführungen oder erfolgsabhängige Vergütungen unwirksam sind.

#### 2. Strafrechtliche Vorschriften

- **gem. §§ 283; 283 a und 283 b StGB:** bei Verletzung der Buchführungspflichten in Insolvenzfällen
- **gem. § 400 AktG und § 82 GmbHG**
  - die **Bilanzverschleierung** durch unrichtige Gliederung und Postenbezeichnung gegen die Generalnormen des § 264 Abs. 2 HGB (Vermögens-, Finanz- und Ertragslage)

- **Bilanzfälschung** durch bewusst unrichtige Anwendung der einschlägigen Gesetze

### 3. Steuerrechtliche Vorschriften

- **§ 162 AO, R 5.2 EStR:**  
Teilschätzung bei unwesentlichen sachlichen und formellen Mängeln der Buchführung und des Jahresabschlusses
- **§§ 158, 162 AO; R 5.2 und R 4.1 Abs. 2 S. 2 EStR:**  
Vollschätzung der Besteuerungsgrundlagen bei erheblichen Verstößen gegen handelsrechtliche GoB und Gesetzesvorschriften, so dass die Buchführung nicht mehr ordnungsgemäß ist.
- **§ 328 AO:**  
Zwangsgelder zur Erfüllung der Aufzeichnungspflichten
- **§ 370 AO:**  
Bußgelder sowie Geld- und Freiheitsstrafen bei
  - Steuergefährdung (§ 379 AO)
  - fahrlässiger Steuerverkürzung (§ 378 AO)
  - vorsätzlicher Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

## VIII.

### Handelsrechtliche Buchführung (§§ 238 ff HGB)

§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG verweist auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Sie betrifft insbesondere die **laufende Buchführung** mit den Regelungen über

- die **Ordnungsmäßigkeit der Buchführung**. Sie muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit den im Gesetz geforderten Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann (§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB);
- die zu **führenden Handelsbücher**; im Einzelnen
  - das **Grundbuch**, das chronologisch und vollständig sämtliche Geschäftsvorfälle zu erfassen hat mit Datum, Beleghinweis, Sachverhalt, Konto und Gegenkonto;

- das **Hauptbuch**, in welchem die Geschäftsvorfälle nach sachlichen Gesichtskonten auf Sach- und Personenkonten aufgrund eines Kontenplanes gebucht werden
- die **Nebenbücher**; sie sollen die Aussagefähigkeit des Hauptbuches in einzelnen Bereichen erhöhen, wie z.B.
  - die Kontokorrentbuchhaltung (Debitoren und Kreditoren)
  - Kassenbuchhaltung
  - Anlagebuchhaltung
  - Lohn- und Gehaltsbuchhaltung
  - Materialbuchhaltung

Die Aufzeichnungen in den Büchern verlangen Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 239 Abs. 2 HGB) durch

- die Buchung in einer lebenden Sprache (§ 239 Abs. 1 HGB)
- die Beachtung des Belegprinzips (keine Buchung ohne Beleg, § 238 Abs. 2 HGB),
- die Offenlegung nachträglicher Veränderungen (§ 239 Abs. 3 HGB) sowie
- die Beachtung des Grundsatzes der Einzelerfassung und der Nachprüfbarkeit

(= formelle GoB).

Der **Grundsatz der Vollständigkeit und Richtigkeit** gebietet, dass

- alle Geschäftsvorfälle lückenlos und zeitnah erfasst und verbucht werden (§ 239 Abs. 2 HGB),
- keine Buchung fingiert wird und
- alle Geschäftsvorfälle auf den zutreffenden Konten im Hauptbuch erfasst werden

(= materielle GoB)

Der Sinn und Zweck der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist

- die Dokumentation, Transparenz, Sicherung und Verwahrung der Geschäftsvorfälle sowie

- deren Bewahrung vor Verfälschungen.

Die Bilanz wird zum Bilanzstichtag aus der Buchführung entwickelt, indem die Abschlusskonten der Buchführung am Ende eines Wirtschaftsjahres zu (Steuer-) Bilanzpositionen iSd. § 266 HGB zusammengefasst werden. Die Zusammenfassung erfolgt nach einem systematischen **Kontenplan** (z.B. Industrie-Kontenrahmen), der im Einzelnen bestimmt, welche Sach- oder Personenkonten zu Bilanzpositionen zusammengefasst werden.

## IX.

### Steuerliche Buchführung (§§ 140 ff AO)

Die §§ 140-148 AO enthalten besondere Regelungen über die Führung von „Büchern und Aufzeichnungen“, die beide an den handelsrechtlichen Sprachgebrauch der §§ 238 ff HGB anknüpfen. Die Handelsbücher dokumentieren nach § 238 Abs. 1 HGB umfassend die **Handelsgeschäfte** des Kaufmanns und die **Lage seines Vermögens**. Zu den Handelsbüchern iSd. § 239 HGB zählen

- die **System-Bücher** wie
  - das **Inventar**, das im Rahmen der Inventur zum Ende des Wirtschaftsjahres nach handelsrechtlichen Vorschriften aufzunehmen ist,
  - das **Grundbuch** (Journal), in welchem die Geschäftsvorfälle laufend erfasst werden,
  - das **Hauptbuch**, in welchem die Geschäftsvorfälle systematisiert und auf Sach- und Personenkonten übertragen werden und
- die **Nebenbücher** wie
  - **Kassenbuch**, das sämtliche Bargeschäfte erfasst (z.B. im Einzelhandel),
  - **Lagerbuch**, das Waren- und Materialeingänge und Ausgänge erfasst, sodass jederzeit der Lagerbestand ermittelt werden kann,
  - **Lohn- und Gehaltsbuch** (Lohnbuchhaltung), das die lohnpflichtigen Vorgänge enthält,
  - **Wechselbuch**, das fremde und eigene Wechselvorgänge erfasst.

**Aufzeichnungen** sind alle übrigen Erfassungen, soweit sie nicht unter die „Bücher“ fallen. Sie dienen einem **begrenzten Zweck**, indem sie einzelne Arten der Geschäftsvorfälle dokumentieren (z.B. nicht als Betriebsausgaben abziehbare Schuldzinsen iSd. § 4 Abs. 4a EStG oder nicht abziehbare Betriebsausgaben iSd. § 4 Abs. 5 EStG).

Mit den Büchern und Aufzeichnungen legt der Steuerpflichtige die steuerrechtlich relevanten Sachverhalte gegenüber dem Finanzamt offen und erbringt die erforderlichen Nachweise.

Entsprechende Buchführung und Aufzeichnungen den §§ 140 ff AO sind nach § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre Richtigkeit zu beanstanden.

§ 140 AO wird im Bereich der Ertragssteuern (ESt, KSt, GewErtrSt) durch **§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG** ergänzt. Er enthält den für die Steuerbilanz bedeutenden **Maßgeblichkeitsgrundsatz**. Danach sind bei der Aufstellung der Steuerbilanz die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB) zu beachten, soweit nicht durch steuerliche Vorschriften der Maßgeblichkeitsgrundsatz eingeschränkt wird.

## **1. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten „nach anderen Gesetzen“ (§ 140 AO)**

„Nach anderen Gesetzen“ iSd. § 140 AO kommen insbesondere die in den §§ 238 ff HGB enthaltenen **Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften für Kaufleute** (§§ 1 ff HGB) in Betracht. Sie gelten auch für die Personengesellschaften **OHG** (§§ 105 ff HGB) und **KG** (§§ 161 ff HGB), die nach § 6 HGB ebenfalls die Kaufmannseigenschaften haben.

Bei **Personengesellschaften** erstreckt sich die handelsrechtliche Buchführungspflicht gem. §§ 238 ff HGB lediglich auf das **Gesamthandsvermögen** der Personengesellschaft und nicht auf das **Sonderbetriebsvermögen der**

**einzelnen Gesellschafter** (BFH BStBl. II 1991, 401); dieses wird deshalb in einer **Sonderbilanz** erfasst.

Die handelsrechtliche Buchführungspflicht **beginnt** mit dem ersten buchungspflichtigen Geschäftsvorfall (oft die Leistung der Bar- oder Sacheinlagen) und **endet** mit der vollständigen Abwicklung des Unternehmens.

## **2. Die originäre steuerliche Buchführungsvorschrift (§ 141 AO)**

§ 141 AO regelt eine selbständige steuerliche Buchführung und die Erstellung von Abschlüssen aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen, wenn sich die Buchführungspflicht nicht bereits aus § 141 AO ergibt; § 141 AO ist als **subsidiär** gegenüber § 140 AO.

Nach § 141 AO sind gewerbliche Unternehmen

- deren Umsatzerlöse € 500.000,- und
- deren Gewinn € 50.000,-

übersteigen, verpflichtet, **Bücher zu führen und Abschlüsse nach handelsrechtlichen Vorschriften** zu erstellen. Damit verfolgt der Gesetzgeber, das Ziel, kleineren Unternehmen durch die Anwendung der einfacheren Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung Kosteneinsparungen zu ermöglichen, da die Überschussrechnung keine Buchführung erfordert. Allerdings wird die Kosteneinsparung aus der Sicht der **handelsrechtlichen** Verpflichtung nicht vollständig erreicht, weil handelsrechtlich gem. § 241a HGB der Ertragsschwellenwert € 50.000,- beträgt, sodass aus steuerlichen Gründen eine Buchführung einzurichten ist, wenn bereits der Ertragsschwellenwert € 30.000,- überschritten wird.

Die Feststellung der Buchführungspflicht gem. § 141 Abs. 1 S. 1 AO obliegt dem **Finanzamt**; es handelt sich um einen **feststellenden Verwaltungsakt**; ein Ermessensspielraum besteht nicht. Die Abschlüsse sind aufgrund jährlicher **Bestandsaufnahmen** zu erstellen.

Bei **doppelter Buchführung** sind **Bilanz** (§ 242 Abs. 1 HGB) und **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) (§ 242 Abs. 2 HGB) zu erstellen.

Bei **einfacher Buchführung** wird der Erfolg durch Vergleich des Vermögens am Ende und am Anfang des Wirtschaftsjahres ermittelt.

Ergänzend zu der Führung von Handelsbüchern und zur Abschlusserstellung sind gem. § 141 Abs. 1 S. 2 AO die §§ 238, 240-242 Abs. 1, 243-256 HGB sinngemäß anzuwenden; insbesondere sind dabei die Ansatz-Bewertungsvorschriften der §§ 246-256 HGB zu beachten (§ 142 Abs. 1 S. 2 AO).

## X.

### Vorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung

**Zentrale Vorschrift** für die steuerliche Gewinnermittlung ist § 4 EStG. Sie enthält in Abs. 1 und 3 **zwei** der insgesamt fünf Gewinnermittlungsarten.

Es sind

- die **Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG** durch bilanziellen Bestandsvergleich für
  - freiwillig buchführende **Freiberufler** und
  - gesetzlich (gem. § 141 AO) oder freiwillig buchführende **Land- und Forstwirte** sowie
  - **ausländische Betriebsstätten** deutscher Stammhäuser und ausländische Personengesellschaften, die im Inland weder eine Betriebsstätte unterhalten noch einen Vertreter bestellen, wenn an ihnen unbeschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt sind;
  - nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung wird in **Schätzungsfällen** bei nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden bei fehlenden geeigneten Aufzeichnungen der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, wenn nicht festgestellt werden kann, dass der Steuerpflichtige die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gewählt hat;

- die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für **Kleingewerbetreibende** und für **Angehörige der freien Berufe**, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und dies auch nicht freiwillig tun.

## 1. Steuerbilanz nach § 4 Abs. 1 EStG

Sie ist eine **reine Steuerbilanz**, der keine Handelsbilanz zugrunde liegt. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt nicht.

Eventuelle **Wahlrechte der Bilanzierung und Bewertung** sind nur nach den Bestimmungen des EStG auszuüben.

Es besteht **keine unmittelbare Bindung an die handelsrechtlichem GoB**. Allerdings sind gem. § 141 Abs. 1 S. 2 AO die Bestimmungen für

- die Buchführungspflicht gem. § 238 HGB,
- die Inventur und Aufstellung des Inventars gem. §§ 240-241 HGB,
- die Bilanzaufstellung gem. § 242 Abs. 1 HGB,
- die bilanziellen Ansatzvorschriften der §§ 246-251 HGB sowie
- die Bewertungsvorschriften der §§ 252-256 HGB

sinngemäß anzuwenden.

## 2. Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG

Die Überschussrechnung geht davon aus, dass jede Veränderung des Betriebsvermögens, die auf betrieblichen Vorgängen beruht, sich schließlich in Form von **Betriebseinnahmen** und **Betriebsausgaben** auswirkt.

**Beispiel:** Der Kaufmann K kauft 2.000 Fernsehgeräte zum Preis von € 1.000,- für jedes Geräte. K verkauft sämtliche Geräte zum Stückpreis von € 1.200,-.

K hat bei dem Geräteinkauf Ausgaben in Höhe von € 2.00.000,- und Einnahmen in Höhe von € 2.400.000,-. Die Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung ergibt einen **Überschuss** (Gewinn) von € 400.000,-.

Während bei der handelsrechtlichen Buchführung in der GuV Aufwendungen und Erträge nach dem **Prinzip der Verursachung** des Geschäftsvorfalles innerhalb eines Geschäfts- oder Wirtschaftsjahres erfasst werden, gilt bei der Überschussrechnung bei den Einnahmen und Ausgaben der Zeitpunkt des Zuflusses und des Abflusses der Geldbeträge bzw. der Sachwerte (§ 11 EStG). Soweit in der Praxis die Geldbewegungen über ein **Bankkonto** abgewickelt werden, kann die Überschussrechnung nach den Zu- und Abgängen auf dem Konto erstellt werden. Der Haben-Saldo auf dem Konto stellt den Gewinn und der Soll-Saldo stellt den Verlust dar. Wird das Jahresergebnis ermittelt, ist der Gewinn oder Verlust des Vorjahres zu beachten.

Die Gewinnermittlung durch die Überschussrechnung wird allgemein als Unterart der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG bezeichnet.

Für die gesamte Dauer einer betrieblichen Tätigkeit ist der **Gesamt- oder Totalgewinn** in beiden Fällen gleich.

Die Überschussrechnung ist eine **Vereinfachung** für Steuerpflichtige, für die die bilanzielle Gewinnermittlung durch Buchführung, Inventur, Inventar und Bilanzierung einen unverhältnismäßig hohen Zeit- oder Geldaufwand darstellt. Die Überschussrechnung bezieht deshalb keine Bestände und den Vergleich dieser Bestände in die Ermittlung ein und beschränkt sich auf den **Saldo der Geldbewegungen**.

Deshalb werden **Wertschwankungen des Betriebsvermögens außer Betracht gelassen**. Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert sind nicht zulässig.

Die **Absetzung für Abnutzung** (AfA) und **Substanzverringerungen** sind jedoch zu berücksichtigen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für **nicht abnutzbare** Wirtschaftsgüter (z.B. Grund und Boden, Unternehmensbeteiligungen) sind erst zum Zeitpunkt der **Veräußerung** oder Entnahme als **Betriebsausgabe** zu berücksichtigen.

Deshalb kann es zu **erheblichen Unterschieden** in der Höhe des Jahresgewinns kommen. Diese Unterschiede gleichen sich allerdings über die gesamte Dauer des Unternehmens wieder aus Totalergebnis.

# Vorlesungsskript

13.04.2011

## Bilanzsteuerrecht SS 2011

Lehrbeauftragter  
WP/StB/RA Dr. R. Winnefeld

- I. *Steuerliche Buchführungspflichten*
  1. *Gegenstand und Zweck der abgeleiteten steuerrechtlichen Buchführungspflicht gem. § 140 AO*
  2. *Handelsbücher (§§ 238 ff HGB)*
  3. *Gegenstand und Zweck der originären abgeleiteten steuerrechtlichen Buchführungspflicht gem. § 141 AO*
  4. *Anforderungen an die steuerliche Buchführung (§ 145 AO)*
- II. *Folgen der Verletzung der steuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht*

## I.

### Steuerliche Buchführungspflichten

Hinsichtlich der steuerlichen Buchführungspflicht sind zu unterscheiden:

- die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen (sog. „**abgeleitete** Buchführungspflicht“) gem. § 140 AO und
- die Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger (sog. „**originäre** steuerliche Buchführungspflicht“) gem. § 141 AO

§ 140 AO normiert eine selbstständige steuerrechtliche Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung von Abschlüssen (Steuerbilanz) aufgrund jährlicher (Inventur-) Bestandsaufnahmen.

Die originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO besteht nur, wenn die Pflicht zur Buchführung und Bilanzierung sich nicht bereits in § 140 AO ergibt; § 141 ist also gegenüber § 140 AO subsidiär.

#### **1. Gegenstand und Zweck der abgeleiteten steuerrechtlichen Buchführungspflicht gem. § 140 AO**

§ 140 AO ist historisch bedingt. Weil zahlreiche außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten bereits im 16. Jahrhundert bestanden, hat das Steuerrecht diese Verpflichtung auch für die Bemessung des steuerpflichtigen Gewinns sehr frühzeitig auch für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zunutze gemacht, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Erfüllt der Steuerpflichtige sein außersteuerlichen Buchführungspflichten nach Maßgabe dieser Gesetze, erfüllt er zugleich auch die steuerlichen Buchführungspflichten.

Allerdings ist die Übernahme außersteuerlicher Buchführungspflichten für das Steuerrecht nicht ganz unproblematisch, weil sich die Zweckausrichtung außersteuerlicher Buchführungsvorschriften mit der steuerlichen Zielsetzung oft nicht

vollständig deckt. So soll im Steuerrecht die Erfassung des richtigen (Perioden-) Gewinns gewährleistet sein, während die handelsrechtliche Dokumentation der Geschäftsvorfälle des Kaufmanns für betriebsinterne, aber auch für externe Zwecke des Gläubigerschutzes und im Gewerberecht dem Schutz des Publikums dient.

§ 140 AO wird im Bereich der Ertragssteuern (ESt; KSt, GewErtrSt) durch den in **§ 5 Abs. 1 EStG** normierten Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ergänzt. Nach diesem sog. „Maßgeblichkeitsgrundsatz“ sind bei der Steuerbilanz-Aufstellung die **handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung** zu beachten, soweit der Maßgeblichkeitsgrundsatz durch steuerliche Vorschriften eingeschränkt wird.

## 2. Handelsbücher

Die Begriffe „Bücher“ und „Aufzeichnungen“ in § 140 AO sind nicht näher bestimmt. Die Begriffe knüpfen an den Sprachgebrauch des Handelsrechts iSd. §§ 238 ff HGB an. Die Handelsbücher dokumentieren nach § 238 Abs. 1 S. 1 HGB umfassend die finanzwirtschaftlichen Geschäftsvorfälle (Handelsgeschäfte iSd. § 343 HGB, die gem. § 344 HGB im Zweifel dem Betrieb zuzuordnen sind).

Welche Bücher zu führen sind, hat das HGB nicht bestimmt. In der Praxis haben sich herausgebildet:

- das **Grundbuch**, das der chronologischen und vollständigen Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle dient. Zu erfassen sind: Datum, Beleg-Nr., Sachverhalt (z.B. Einkauf, Verkauf), Konto, Gegenkonto und Zahlungsbetrag;
- das **Hauptbuch** in dem sämtliche Geschäftsvorfälle nach sachlichen Gesichtspunkten (Kontenplan) auf Konten (sog. „Sachkonten“ und Personenkonten“ erfasst werden;
- die **Nebenbücher** (Hilfsbücher), die das Hauptbuch entlasten und damit die Aussagefähigkeit in einzelnen Bereichen erhöhen, wie z. B.
  - Kontokorrentbuchhaltung (Debitoren und Kreditoren)
  - Kassenbuchhaltung
  - Anlagebuchhaltung

- Lohn- und Gehaltsbuchhaltung
- Materialbuchhaltung

Diese Bücher werden auf EDV-Datenträgern geführt. Erforderlich ist, dass die Aufzeichnungen prüfbar, übersichtlich und gut lesbar geführt werden.

### **Keine Buchung ohne Beleg (sog. „Belegzwang“).**

Nach § 140 AO werden außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nur dann in die steuerliche Pflicht übernommen, wenn sie für die Besteuerung bedeutsam sind. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Bücher und Aufzeichnungen Sachverhalte darstellen, die geeignet sind, den Tatbestand eines Steuergesetzes zu erfüllen oder aus denen eventuell Folgerungen für die Besteuerung gezogen werden können.

Die §§ 238 ff HGB enthalten **Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten** für

- Kaufleute iSd. §§ 1 HGB,
- Kaufmann kraft Eintragung (§ 5 HGB),
- Personenhandelsgesellschaften OHG (§§ 105 ff HGB) und Kaufmannseigenschaft haben. Die §§ 238 ff HGB erstrecken sich jedoch nur auf das **Gesamthandsvermögen** und nicht auf das Sonderbetriebsvermögen einzelner Gesellschafter.

**Ergänzende Vorschriften** enthalten die §§ 264 ff HGB für

- Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH) und
- Eingetragene Genossenschaften (§§ 336 ff HGB).

Die **Parten-Reederei** (§§ 489 ff HGB) ist wegen fehlender Kaufmannseigenschaft nicht nach den §§ 238 ff HGB buchführungspflichtig sondern nach § 141 AO.

Die Buchführungspflicht

- **beginnt** mit dem ersten buchführungspflichtigen Geschäftsvorfall und
- **endet** mit der Abwicklung des Unternehmens.

Für die Kapitalgesellschaften (AG; KGaA; GmbH) und die eingetragenen Genossenschaften beginnt die Buchführungspflicht **spätestens** mit der Eintragung in das Handelsregister (§§ 41 Abs. 1, 278 Abs. 3 AktG, § 11 Abs. 1 GmbHG, §§ 13, 17 GenG). Die **Vor-AG** und die **Vor-GmbH** sind bereits mit dem ersten Geschäftsvorfall buchführungspflichtig.

Die Buchführungspflicht **endet** für die AG, die KGaA und die GmbH und die eingetragene Genossenschaft mit ihrer Löschung im Handelsregister.

### **3. Gegenstand und Zweck der originären abgeleiteten steuerrechtlichen Buchführungspflicht gem. § 141 AO**

Nach § 141 Abs. 1 S. 1 AO sind

- gewerbliche Unternehmen sowie
- Land- und Forstwirte

verpflichtet, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen.

Die Abschlüsse sind gem. § 141 Abs. 1 S. 1 AO aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen (Inventur) zu erstellen.

Bei **doppelter Buchführung** müssen

- Bilanz (§ 242 Abs. 1 HGB) und
- Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 2 HGB)

aufgestellt werden.

Bei **einfacher Buchführung** wird der Jahresabschluss aus dem Vergleich am

Ende des Geschäftsjahres  
./ Anfang des Geschäftsjahres  
= Jahreserfolg

erstellt.

Die Buchführungspflicht ist gem. § 141 Abs. 1 S. 1 AO **betriebsbezogen**. Sie ist für jeden einzelnen Betrieb des Steuerpflichtigen verpflichtend. Ein Betrieb iSd. § 141 Abs. 1 S. AO ist

- jede planmäßig organisierte Wirtschaftseinheit,
- in der Arbeitskräfte, Betriebsmittel und Werkstoffe
- zur Produktion von Sachgütern und Bereitstellung von Dienstleistungen

kombiniert werden.

Übt ein Einzelunternehmer **verschiedene Tätigkeiten** aus, liegen idR. mehrere Betriebe iSd. § 141 Abs. 1 S. 1 AO vor.

Die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 S. 1 AO kann nur entstehen, wenn das Finanzamt zuvor festgestellt hat, dass die in § 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-5 AO normierten **Grenzwerte**

- **Umsätze** einschließlich der steuerbefreiten Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8-10 UStG von mehr als € 500.000,-- im Kalenderjahr oder ein
- **Gewinn** aus Gewerbebetrieb von mehr als € 50.000,--

überschritten wurden und **das Finanzamt den Steuerpflichtigen die Buchführungspflicht zum Beginn des nachfolgenden Geschäftsjahres mitgeteilt hat (§ 141 Abs. 2 AO).**

Sind die Buchführungsgrenzen überschritten, hat das Finanzamt zwingend die Buchführungspflicht festzustellen; ein Ermessensspielraum besteht nicht.

#### 4. Anforderungen an die steuerliche Buchführung (§ 145 AO)

§ 145 AO enthält allgemeine Anforderungen, die im Steuerrecht an eine ordnungsgemäße Buchführung zu stellen sind.

§ 145 Abs. 1 AO schreibt dem Steuerpflichtigen keine bestimmte Buchführungsart vor. Es kann sowohl eine **einfache** als auch die **doppelte** Buchführung für den steuerlichen Vermögensausgleich in Frage kommen.

**Land- und Forstwirte sowie Freiberufler**, die die Buchführungspflicht freiwillig erfüllen, haben im Interesse der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung** (§ 85 S. 1 AO) die handelsrechtlichen GoB sinngemäß zu beachten.

Im Einzelnen muss

- die Buchführung nach § 145 Abs. 1 S. 1 AO für einen **sachverständigen Dritten** in einer angemessenen Zeit überschaubar sein (z.B. für Buchhalter, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer). Maßgeblich ist ein durchschnittlicher Sachverstand;
- der sachverständige Dritte muss in der Lage sein, sich einen **Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögenslage des Unternehmens zu verschaffen**. Sowohl in der Buchführung als auch im Abschluss müssen die Geschäftsvorfälle **eindeutig bezeichnet, geordnet und gegliedert** sein, so dass jeder Geschäftsvorfall ausgehend von der Buchführung bis in die Bilanz nachvollziehbar sein muss und umgekehrt;
- die Geschäftsvorfälle müssen nach § 145 Abs. 1 S. 2 AO **in der Buchführung in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgt werden können**. Diesen Anforderungen wird genügt, wenn in der Buchführung der Zusammenhang zwischen der einzelnen Buchung und dem dazugehörigen Beleg sichtbar ist (sog. „**Belegprinzip**“) und sich jeder Geschäftsvorfall bis in die Bilanz verfolgen lässt.

## II.

### Folgen der Verletzung der steuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht

1. Erfüllt der Steuerpflichtige seine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht nicht oder nur lückenhaft, kann die Finanzbehörde die Bemessungsgrundlagen für den steuerpflichtigen Gewinn gem. **§ 162 Abs. 2 S. 2 AO** schätzen.
  - Die **Vollschätzung** umfasst alle Teile der Bemessungsgrundlage für einen bestimmten steuerlichen Veranlagungsraum. Sie ist nur zulässig, wenn keine Möglichkeit besteht, die vorhandenen Unterlagen durch **Teil- oder Ergänzungsschätzungen** zu vervollständigen.
  - Die **Teilschätzung** umfasst lediglich die Schätzung von Teilen der Bemessungsgrundlage (§ 157 Abs. 2 AO). Damit kann das Finanzamt unvollständige Buchführungsunterlagen vervollständigen (z.B. Betriebseinnahmen aufgrund von Kassenfehlbeträgen).
  - Die **Ergänzungsschätzung** ergänzt punktuelle Ungewissheiten hinsichtlich einzelner Steuermerkmale (z.B. Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von Sachanlagen, Kaufpreisaufteilung von Grund- und Boden sowie Gebäude, Schätzung von betrieblich veranlassten Telefon- und PKW-Kosten).
2. **Steuervergünstigungen** z.B. nach § 6b EStG können versagt werden, wenn die Aufzeichnungspflicht nicht ordnungsgemäß erfüllt ist.
3. Die laufende Erfüllung der außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht kann das Finanzamt nach §§ 238 ff HGB durch **Zwangsmaßnahmen nach §§ 328 ff AO erzwingen** (Zwangsgeld, Ersatzvornahme, Ersatzzwangshaft).
4. Steuerpflichtige, die ihre Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht oder nicht richtig erfüllen, können eine **Steuerhinterziehung iSd. § 370 AO oder eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO begehen**.

Außerdem kann ein Verstoß gegen außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten eine **Ordnungswidrigkeit nach § 379 AO** sein.

5. Die Verletzung handelsrechtlicher Buchführungspflichten (§§ 238 ff HGB) kann schließlich die **Straftatbestände der §§ 283, 283a bzw. 283b StGB** (Insolvenzstraftaten) erfüllen.

# Vorlesungsskript

20.04.2011

## Bilanzsteuerrecht SS 2011

Lehrbeauftragter  
WP/StB/RA Dr. R. Winnefeld

- I. *Einkommensteuerliche Gewinnermittlung*
- II. *Gewinnermittlung durch den Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG*
- III. *Gewinnkorrekturen*
- IV. *Inhalt und Gliederung der Steuerbilanz*
- V. *Buchungstechnik und laufende Gewinnauswirkung*
- VI. *Gegenstand der Besteuerung: Betriebsvermögen*
- VII. *Bedeutung des Betriebs*
- VIII. *Dreiteilung des Vermögens*
  1. *Notwendiges Betriebsvermögen*
  2. *Gewillkürtes Betriebsvermögen*
  3. *Privatvermögen*
- IX. *Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter*
- X. *Betriebsvermögen der Personengesellschaft*
- XI. *Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft*
- XII. *Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen*
- XIII. *Betriebliche Schulden*
  1. *Einzelkaufmann*
  2. *Personengesellschaften*
  3. *Kapitalgesellschaften*

## I.

### Einkommensteuerliche Gewinnermittlung

Das EStG sieht verschiedene Gewinnermittlungen vor:

- Für **bilanzierende Gewerbetreibende** gilt der sog. „qualifizierte Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 Abs. 1 EStG.
- Für **Forst- und Landwirte** wird der Gewinn nach sog. „Durchschnittssätzen“ gem. § 13a EStG ermittelt.
- Für **Freiberufler** und **buchführungspflichtige Land- und Forstwirte** erfolgt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG.
- Für den **Betrieb von Handelsschiffen** kann seit 1999 gem. § 5a EStG der Gewinn ertragsunabhängig im Wege der Tonnagesteuer wahlweise ermittelt werden.
- Der **Gewinn aus selbstständiger Arbeit** wird in der Regel durch eine Einnahme-Ausgaben-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG festgestellt.

Für die vorgenannte Überschussrechnung besteht keine Buchführungspflicht. Der Gewinn wird durch die Gegenüberstellung

$$\begin{aligned} & \text{der Betriebseinnahmen} \\ & \text{./. der Betriebsausgaben} \\ & = \text{Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG} \end{aligned}$$

ermittelt. Sie gilt für Selbstständige ohne Einschränkung.

## II.

### Gewinnermittlung durch den Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG

Der Gewinn iSv. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem

Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres  
./.. Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres  
+ Wert der Entnahmen  
./.. Wert der Einlagen  
**= Gewinn gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG**

Vermögen in diesem Sinne ist das **ingesetzte Eigenkapital**. Es wird ermittelt als Differenz der Summe

aller aktiven Wirtschaftsgüter (Vermögen)  
./.. aller passiven Wirtschaftsgütern (Schulden)  
**= eingesetztes Eigenkapital**

Zu diesem Zweck müssen alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Vermögensgegenstände und Schulden) in einem **geschlossenen Buchführungssystem** auf Konten erfasst werden.

Zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres (vgl. § 4a EStG) ist eine mengen- und wertmäßige Bestandsaufnahme (Inventur) **zum körperlichen Nachweis des Betriebsvermögens durchzuführen und im Jahresabschluss** gem. § 266 HGB übersichtlich und nachvollziehbar auszuweisen.

Bei der **Gewinnermittlung gem. § 5 EStG** werden die Abschlusspositionen aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG aus der Handelsbilanz durch eine **Überleitungsrechnung in die Steuerbilanz überführt**.

### III.

#### **Gewinnkorrekturen**

Da bei dem Vermögensvergleich in der Steuerbilanz nur die tatsächlichen Wertänderungen des Betriebsvermögens ohne Beachtung auf die Veranlassung dargestellt werden, **der Gewinn jedoch nur aus betrieblichen Wertänderungen** besteuert werden soll, muss das handelsrechtliche Bilanzergebnis außerhalb der Steuerbilanz korrigiert werden, und zwar durch

- **private** Betriebsvermögensveränderungen durch **Einlagen** und **Entnahmen**. Sie müssen daher – soweit sie die Höhe des Betriebsvermögens bzw. betrieblichen Erträge beeinflusst haben – beim Jahresabschluss mit gegenläufiger Wirkung auf einem Privatkonto gebucht werden, das über das Eigenkapitalkonto aufgelöst wird wie z.B. Zahlung der privaten Steuern über das betriebliche Bankkonto, Schenkung eines betrieblichen PKW an Tochter, Einzahlung einer Erbschaft auf das betriebliche Bankkonto. Der **Entnahme** liegt die Vorstellung einer Veräußerung in das Privatvermögen des Betriebsinhabers zugrunde. Das Wirtschaftsgut (PKW) wird mit dem Buchwert ausgebucht. Gleichzeitig wird aufgrund eines DEKRA-Gutachtens der höhere Verkehrswert des PKW ermittelt. Die Differenz zwischen höherem Verkehrswert und niedrigerem Buchwert stellt die stillen Reserven dar, die den steuerlichen Gewinn in der Regel außerhalb der Steuerbilanz in Höhe des sog. Entnahmegewinns (= stille Reserven) erhöhen.
- Außerdem ist das vorläufige Ergebnis um
  - **steuerfreie Betriebseinnahmen zu kürzen** und um
  - nicht **abziehbare Betriebsausgaben** und
  - **verdeckten Gewinnausschüttungen** zu **erhöhen**.

#### IV.

### Inhalt und Gliederung der Steuerbilanz

Welche Einzelposten in die Steuerbilanz aufzunehmen sind, ergibt sich in erster Linie aus

- §§ 4 und 5 EStG,
- §§ 140 – 146 AO und

den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB).

Auf der **Aktivseite** sind sämtliche positive Wirtschaftsgüter (handelsrechtlich: Vermögensgegenstände) und auf der **Passivseite** die Herkunft des dafür eingesetzten Eigen- und Fremdkapitals ausgewiesen.

Die Gewinnermittlung ist **periodenbezogen** durch den jährlichen Bilanzabschluss mit der Bewertung der einzelnen Bilanzposten gem. § 6 EStG, den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellungen und Wertberichtigungen (z.B. Einzel- und Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen).

## V.

### **Buchungstechnik und laufende Gewinnauswirkung**

Sämtliche Geschäftsvorfälle eines Wirtschaftsjahres wirken sich in der Bilanz aus, in dem sie die dafür relevanten Bilanzpositionen verändern.

Nach der **doppelten Buchführung** werden (mindestens) zwei Konten verändert. Dabei gibt es Geschäftsvorfälle

- **ohne Gewinnauswirkung**; sie wirken sich nur in der Bilanz aus, ohne die Gewinn- und Verlustrechnung zu verändern (z.B. Kassenauffüllung durch eine Barabhebung von dem Betriebskonto der Bank: Der Kassenbestand erhöht sich, während das Bankguthaben sich um den gleichen Betrag mindert, Da beide Vermögenspositionen auf der Aktivseite der Bilanz stehen, spricht man vom sog. „**Aktivtausch**“). Die Geschäftsvorfälle zeichnen sich dadurch aus, dass nur Bestandskonten in der Bilanz sich verändern;
- **mit Gewinnauswirkung**; sie wirken sich sowohl in der Bilanz als auch in der Gewinn- und Verlustrechnung aus, indem sie Bilanzkonten und GuV-Konten berühren (z.B. die Bank schreibt Zinsen gut: das Bankguthaben in der Bilanz (Vermögensposten) erhöht sich; in der GuV wird ein Zinsertrag gebucht; um den Zinsertrag erhöht sich das Jahresergebnis). Die Geschäftsvorfälle zeichnen sich dadurch aus, dass nicht nur ein Bestandskonto in der Bilanz, sondern auch ein Erfolgskonto in der GuV (Ertrags- oder Aufwandskonto) sich verändert und damit auch das Eigenkapitalkonto in der Bilanz sich verändert. Soweit sich Erfolgskonten

verändern, werden sie über das Gewinn- und Verlust-Konto als Unterkonto des Eigenkapitalkontos abgeschlossen.

## VI.

### **Gegenstand der Besteuerung: Betriebsvermögen**

Gegenstand des Betriebsvermögens können Wirtschaftsgüter aller Art sein. Herkömmlicherweise werden unterschieden

- aktive und passive Wirtschaftsgüter
- abnutzbare und nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter
- Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens
- materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter

Die Betriebsvermögenseigenschaft ist für **jedes einzelne Wirtschaftsgut** zu prüfen.

Jedes Wirtschaftsgut kann grundsätzlich nur einheitlich zum Betriebs- oder zum Privatvermögen gerechnet werden (Ausnahme: Aufteilung von Grundstücken in mehrere Wirtschaftsgüter).

Ob das Wirtschaftsgut im konkreten Fall

- bilanzierbar ist gem. § 5 EStG und
- bewertbar ist gem. § 6 EStG

berührt die Beurteilung als Betriebsvermögen nicht.

## VII.

### **Bedeutung des Betriebs**

Der vom Gesetz verwendete Begriff des Betriebsvermögens setzt einen Betrieb voraus, weil der Gewinn für **den Betrieb** zu ermitteln ist. Der Begriff „Betrieb“ oder „betrieblich“ im EStG bildet die **Grundlage für die gesamte Gewinnermittlung**. Er

bestimmt ferner **die Abgrenzung** von den übrigen Einkunftsarten und vom Privatbereich. Ferner sind diesem Begriff abzuleiten:

- Betriebsvermögen,
- Betriebseinnahmen,
- Betriebsausgaben,
- Entnahmen und
- Einlagen.

Allerdings definiert das EStG nicht den Betriebsbegriff. § 4 Abs. 1 S. 1 liegt der sog. „enge Betriebsbegriff“ zugrunde. Danach ist der einzelne **wirtschaftliche Organismus** zu verstehen, durch den Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 S. Nr. 1-3 EStG erzielt werden. Danach bildet grundsätzlich jeder **selbständige wirtschaftliche Organismus**, aus dem die genannten Einkünfte erzielt werden, einen Betrieb. Daraus folgt:

- Für **jede einzelne wirtschaftliche Einheit** ist deshalb das Ergebnis zu ermitteln und darzustellen.
- **Wertbewegungen** zwischen den einzelnen Betrieben eines Steuerpflichtigen (z.B. Überführung eines LKWs eines Kaufmanns von Ölhandel zum Weinhandel) sind begrifflich **Entnahmen** und **Einlagen**.

Für die Annahme eines Gewerbebetriebes ist die Eintragung im **Handelsregister** nicht entscheidend.

Ist eine **Personengesellschaft** in das Handelsregister eingetragen, so besteht die **Vermutung, dass gewerbliche Einkünfte vorliegen**. Diese Vermutung kann durch den Nachweis widerlegt werden, dass die Personengesellschaft eindeutig kein Handelsgewerbe betreibt (H 5.1 EStR 2005).

## VIII. Dreiteilung des Vermögens

Die Rechtsprechung geht bei der Prüfung, ob ein Wirtschaftsgut in die betriebliche Gewinnermittlung einzubeziehen ist, von einer Dreiteilung in

- notwendiges Betriebsvermögen
- gewillkürtes und
- (notwendiges) Privatvermögen

aus.

1. Üblicherweise werden als **notwendiges Betriebsvermögen** solche Wirtschaftsgüter bezeichnet,

- die dem Betrieb in dem Sinne **unmittelbar dienen**,
- dass sie **objektiv erkennbar** zum **unmittelbaren Einsatz** im Betrieb selbst bestimmt sind

(so BFH, BStBl. II 1997, 399).

Das Merkmal „**dienen**“ ist ein subjektives Element und verlangt eine **endgültige Funktionszuweisung bzw. Widmung des Wirtschaftsguts zum Betriebs- oder Privatvermögen**.

Demgegenüber soll nach der neueren BFH-Rechtsprechung die Betriebsvermögensschaft (§ 4 Abs. 4 EStG) nach dem sog. „**Veranlassungsprinzip**“ bestimmt werden. Betrieblich veranlasste Aufwendungen (Material- und Personaleinsatz) schaffen betriebliche Wirtschaftsgüter (Erzeugnisse) und damit Betriebsvermögen. Es sei deswegen sachgerecht, dass in § 4 Abs. 4 EStG auch für die Bestimmung des Betriebsvermögens anzuwenden; weil es bei der Bestimmung des Betriebsvermögens und der Betriebsausgaben um das gleichgerichtete Ziel gehe, das Vermögen und die wirtschaftlichen Tätigkeiten den betrieblichen Einkunftsquellen zuzuordnen und gegenüber

anderen Einkunftsarten des EStG und dem privaten Lebensführungsbereich abzugrenzen (so BFH 28.09.21990, BStBl. II 1991, 27).

2. Zum **gewillkürten Betriebsvermögen** werden die Wirtschaftsgüter zugeordnet,

- die den Zwecken des Betriebes zwar nicht unmittelbar dienen,
- die aber objektiv geeignet und bestimmt sind
- die betrieblichen Interessen zu fördern

(BFH, a.a.O.).

Der Förderungszusammenhang soll eine weniger **intensive Bindung** zum Betrieb zum Ausdruck bringen als das Dienen beim notwendigen Betriebsvermögen. Dazu zählen z.B. ein Miethaus (vgl. EStR 4.2 X) Wertpapiere, Beteiligungen, Goldreserven ohne betriebliche Verwendung. Die Belegenheit eines Grundstücks neben dem Betrieb kann einen Förderungszusammenhang schaffen (BFH NV 1994, 472).

Bei **Risikogeschäften** (z.B. Aktien), die auch im Privatbereich getätigt werden, ist der betriebliche Forderungszusammenhang besonders sorgfältig zu prüfen und wird in der Praxis häufig ausgeschlossen.

Ein privates Risiko (z.B. bei einem Wertpapierkauf) darf nicht in den Betriebsbereich verlagert werden.

3. Zum **(notwendigen) Privatvermögen** zählen alle Wirtschaftsgüter, die ihrem Wesen nach nicht betrieblich genutzt werden können wie z.B. private Möbel und private Kleidung, privates Wohnhaus einschließlich Grund und Boden.

Für das (notwendige) Privatvermögen besteht ein **Bilanzierungsverbot**. Wird es fälschlicherweise bilanziert, ist eine **ergebnisneutrale Bilanzberichtigung** vorzunehmen.

Privatvermögen wird durch eine Belastung (z.B. Verpfändung, Grundschuld) zu betrieblichen Zwecken nicht zwangsläufig zum Betriebsvermögen. Die Pfändung oder die Grundschuldbestellung führt lediglich zu einem rechtlichen, aber keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb.

Ist ein Gegenstand des notwendigen Betriebsvermögens (z.B. Schmuck) **zu Unrecht** als Betriebsvermögen bilanziell behandelt worden, ist die Bilanz zu **berichtigen**. Da **keine Entnahme** vorliegt, hat die Berichtigung **erfolgsneutral zum Buchwert** und nicht zum Teilwert zu erfolgen. Entsprechendes gilt, wenn ein Wirtschaftsgut durch Entnahme aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, nunmehr zum Privatvermögen gehört, jedoch weiterhin versehentlich bilanziert wird, weil es unterlassen wurde, die Entnahme buchmäßig zu erfassen.

4. Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die aus **betrieblicher Veranlassung** angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden.

Eine **betriebliche Veranlassung** liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Das kann geschehen durch eine Betriebseröffnung oder einen Betriebserwerb durch den entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter durch

- Erwerb aus betrieblicher Veranlassung
- Herstellung im betrieblichen Bereich oder
- Einlage aus dem Privatbereich in das Betriebsvermögen.

**Erwirbt** ein Unternehmer ein Wirtschaftsgut, zählt dieses zum Betriebsvermögen, wenn der Erwerb betrieblich veranlasst war, sei es wegen einer betrieblichen Nutzungsabsicht oder aus anderen betrieblichen Gründen. **Fehlt** diese betriebliche Veranlassung handelt es sich um Privatvermögen.

Die betriebliche Veranlassung wird **dokumentiert** durch den Ausweis in der Buchführung und der Bilanz /BFH NV 1997, 472).

Ein im Betrieb **für betriebliche Zwecke hergestelltes Wirtschaftsgut** entsteht notwendig als Betriebsvermögens. Bei der Herstellung üblicher Wirtschaftsgüter spricht eine Vermutung für die betriebliche Veranlassung. Allerdings kann ein Bauunternehmer einzelne Baustoffe, Nutzungen und Leistungen auch **entnehmen**, um damit ein privat genutztes Wohnhaus zu errichten.

Durch die **Einlage** wird ein Wirtschaftsgut von außen einem bestehenden Betrieb zugeführt. Der Unternehmer muss seine unternehmerische Entscheidung, ein Wirtschaftsgut endgültig dem Betrieb widmen (z.B. PKW vor der steuerlichen Auswirkung durch sein objektives Verhalten, das für Dritte erkennbar zum Ausdruck kommt) (BFH BStBl. II 1994, 172). Einer solchen Widmung bedarf es beim notwendigen und beim gewillkürten Betriebsvermögen (BFH, BStBl. II 1991, 829).

Die Entscheidung, ob betrieblich genutzte bewegliche Gegenstände (z.B. PKW, Computer) dem gewillkürten Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zugeordnet werden, wird in der Regel nach steuerlichen Kriterien getroffen.

Hinsichtlich der laufenden Aufwendungen und Erträge ist es unerheblich, ob der PKW dem Privat- und Betriebsvermögen zugeordnet wird. Wird er im Betriebsvermögen gehalten, so sind alle diejenigen Aufwendungen (einschließlich Abschreibungen), die auf die Privatnutzung anteilig entfallen, keine Betriebsausgaben, weil sie betrieblich nicht veranlasst sind, und damit ohne Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn.

**Buchhalterisch** werden sie durch eine **(Leistungs-) Entnahme** erfasst.

Gehört **umgekehrt** der PKW zum Privatvermögen, sind die anteilig auf die betriebliche Nutzung entfallenden Aufwendungen (einschließlich Abschreibungen) Betriebsausgaben, weil sie betrieblich veranlasst sind. Damit mindern sie den steuerlichen Gewinn (vgl. R 4.7 Abs. 1 EStR).

## IX.

### Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

Grundsätzlich gehören Wirtschaftsgüter entweder im **vollen Umfange** zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen. Ein rechtlich und wirtschaftlich einheitliches Wirtschaftsgut kann nicht in einen betrieblichen und privaten Teil ausgeteilt werden. Es muss auch für die steuerliche Gewinnermittlung als **Einheit** betrachtet werden (R 4.2 (1) EStR).

Dient ein Wirtschaftsgut **sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken**, ist das Wirtschaftsgut

- insgesamt dem **notwendigen Betriebsvermögen** zuzuordnen, wenn der Anteil der betrieblichen Nutzung **größer als 50 %** ist.
- Beträgt die **private Nutzung mehr als 50 %** und ist der Anteil der betrieblichen Nutzung nicht niedriger als 10 %, kann das Wirtschaftsgut als **gewillkürtes Betriebsvermögen** behandelt werden.
- Beträgt die **betriebliche Nutzung weniger als 10 %**, liegt notwendiges Privatvermögen vor.

Eine **Zerlegung** in einen privaten und in einen betrieblichen Teil – außer bei Grundstücken – ist **nicht zulässig**.

**Fall:** Kaufmann A hat den Betrieb I und den Betrieb II. Er erwirbt einen Lkw für € 100.000,00, der eine Nutzungsdauer von 10 Jahren hat. Die voraussichtliche Nutzung für den Betrieb I ist 70 % und für den Betrieb II 30 %.

A muss den Lkw demjenigen Betrieb zuordnen, der ihn am meisten nutzt; das ist der Betrieb I.

- **Betrieb I:**  
*Per AfA € 10.000,00 an Lkw € 10.000,00*

Korrekturbuchung:

**Per Entnahme € 3.000,00 an AfA € 3.000,00**

– **Betrieb II:**

**Per AfA € 3.000,00 an (Nutzungs-) Einlage € 3.000,00**

Es wird auf dem Kapitalkonto des Betriebes I eine Nutzungsentnahme gebucht, die im Betrieb II als Nutzungseinlage erfasst wird.

In der Praxis wird i.d.R. eine Rechnung an den Betrieb II erstellt, in welcher nicht nur die AfA, sondern auch die Betriebskosten und anteiliger Lohn für den Fahrer berechnet werden.

Buchungssatz:

**Per Forderung an sonstige betriebliche Erträge**

Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter in den einzelnen Einkunftsarten:

Betriebl. Nutzung	§ 5 EStG	§ 4 Abs. 1 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG
über 50 %	notw. Betriebsv.	notw. Betriebsv.	notw. Betriebsv.
10 – 50 %	gewillk. Betriebsv.	gewillk. Betriebsv.	gewillk. Betriebsv.
unter 10 %	notw. Privatv.	notw. Privatv.	notw. Privatv.

Für das Entstehen einer **Darlehensforderung** kommt es auf die betriebliche oder private Veranlassung an:

- Wurde das Darlehen einem Kunden, Lieferanten oder einem Mitarbeiter gewährt, ist es wegen der betrieblichen Veranlassung als Darlehensforderung in die Bilanz aufzunehmen.

- Wurde das Darlehen einem Verwandten oder Freund gewährt, liegt keine betriebliche Veranlassung vor, sondern eine private; es darf deshalb nicht bilanziert werden.

Die sog. **Darlegungs- und Beweislast** trägt der Gewerbetreibende/Kaufmann.

Werden Wirtschaftsgüter auch **betrieblich genutzt, obwohl sie wegen der untergeordneten betrieblichen Nutzung nicht zum Betriebsvermögen gehören**, sind die laufenden Aufwendungen einschließlich der fixen Kosten, zu denen auch die Abschreibung (AfA) gehört, grundsätzlich in Betriebsausgaben und Kosten der Lebensführung aufgeteilt. Dies kann im Wege der Schätzung erfolgen (R 12.1 Satz 1 und 2 EStR).

Bei einem **PKW** können die anteiligen Kosten wie folgt ermittelt werden:

- anhand einer Zusammenstellung **aller Aufwendungen** eines Kalenderjahres und der Führung eines **Fahrtenbuches** durch Zuordnung nach dem Verhältnis der betrieblich und der privat veranlassten Fahrten;
- anhand einer Zusammenstellung **aller Aufwendungen** eines Kalenderjahres und der **Schätzung** des betrieblichen Nutzungsanteils anhand von Unterlagen nach objektiven, nachprüfbaren Merkmalen;
- durch Anwendung eines **pauschalen Satzes von 0,30 EUR** für jeden glaubhaft gemachten bzw. bewiesenen Kilometer aufgrund betrieblicher Veranlassung (R 4.12 (2) EStR).

Nur wenn sich private und betriebliche Nutzung nicht leicht und zweifelsfrei trennen lassen, sind die gesamten Aufwendungen von dem Abzug als Betriebsausgaben ausgeschlossen (R 12.1 S. 3 EStR), wie z.B. bei einem Telefon im privaten Bereich, das für betriebliche als auch für private Zwecke genutzt wird.

Zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter, die als Gesamthandsvermögen der Gesellschafter zu qualifizieren sind (§ 718 BGB). Auch für die **Zurechnung** ist in erster Linie die **zivilrechtliche** Qualifizierung eines Vermögensgegenstandes zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft maßgebend.

Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens sind **notwendiges Betriebsvermögen** der Personengesellschaft, wenn sie unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dienen oder zu dienen bestimmt sind.

Darüber hinaus sind auch Wirtschaftsgüter, die nicht unmittelbar dem Betrieb der Gesellschaft dienen, notwendiges Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Dies folgt aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Danach ist der gesamte Betrieb einer Personengesellschaft immer im vollen Umfange Gewerbebetrieb. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz besteht hier nicht, weil die Handelsbilanz kein Betriebsvermögen kennt.

Wirtschaftsgüter, die bei einem Einzelunternehmer gewillkürtes Betriebsvermögen sein können, gehören bei einer Personengesellschaft daher stets zum notwendigen Betriebsvermögen (z.B. Wertpapiere, an Dritte vermietete Grundstücke). Das gilt auch für Grundstücke, die aufgrund **fremdüblicher Bedingungen** an eigene Gesellschafter vermietet sind. Denn die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der Gesellschaft kann in der Regel nur durch die zivilrechtliche Übertragung (durch Auflassung und Eintragung im Grundbuch) auf die Gesellschafter übertragen werden.

Fehlt allerdings aus der Sicht der Gesellschaft jeglicher betrieblicher Anlass für den Erwerb des Wirtschaftsgutes, so kann es nicht **in das Betriebsvermögen eingezogen werden** (BFH 26.06.2007, BStBl. II 2008, 103, m.w.N.). Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wird insoweit durch die zwingenden steuerlichen Vorschriften über das Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1 EStG) und über Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) verdrängt.

Ein Wirtschaftsgut, bei dem bereits bei Erwerb erkennbar ist, dass es dem Betrieb keinen Nutzen **sondern nur Verlust bringt**, dient weder dem Betrieb noch fördert es den Betrieb. Es zählt deshalb nicht zum Betriebsvermögen.

## X.

### **Betriebsvermögen der Personengesellschaften**

Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich oder wirtschaftlich (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) dem **Gesamthandsvermögen** zuzuordnen sind, sind notwendiges Betriebsvermögen der Personengesellschaft.

Dies gilt auch dann, wenn das einzelne Wirtschaftsgut dem Betrieb der Personengesellschaft nicht unmittelbar dient oder zu dienen bestimmt ist. Dies ergibt sich aus dem **Maßgeblichkeitsgrundsatz** der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 1 S. 1 HGB, weil handelsrechtlich es nur auf das Gesamthandsvermögen ankommt, so dass es handelsrechtlich unerheblich ist, ob die Wirtschaftsgüter betrieblich genutzt werden oder nicht. Bei Personengesellschaften kommt es handelsrechtlich in erster Linie darauf an, inwieweit Rechtsgeschäfte über den Erwerb von Wirtschaftsgütern über die Vertretung nach §§ 164 BGB, §§ 125 ff., 170 HGB der Personengesellschaft zuzurechnen sind.

## XI.

### **Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaften**

Bei einer Kapitalgesellschaft sind handels- und steuerrechtlich **sämtliche erworbenen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen**. Für die Zurechnung sind dabei die allgemeinen Vertretungsvorschriften (§§ 164 ff. BGB, § 78 f. AktG bzw. § 35 ff. GmbHG) maßgebend.

Auf die **betriebliche Veranlassung kommt es nicht an**, da eine Kapitalgesellschaft **kein Privatvermögen** haben kann. Allerdings ist in letzter Zeit eine Tendenz in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung erkennbar, sog. „**Liebhaber-Objekte**“ einer „Privatsphäre“ der Kapitalgesellschaft zuzuordnen, sodass die ergebniswirksamen Erwerbsaufwendungen nicht zu berücksichtigen sind; teilweise wird sogar eine „**verdeckte Gewinnausschüttung**“ i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG an den Gesellschafter angenommen (z. B. bei hochwertigen Kunstgegenständen).

## XII.

### **Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen**

Ein Wirtschaftsgut, das dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, verliert diese Eigenschaft bis zur Betriebsbeendigung nur durch **Lösung des persönlichen oder sachlichen Betriebszusammenhanges**.

- Die **Lösung des persönlichen Zusammenhanges** erfolgt in der Regel durch den Wechsel der Rechtszuständigkeit durch Veräußerung gegen Entgelt oder durch unentgeltliche Übertragung (Schenkung oder Erbschaft).
- Die **Lösung des sachlichen Betriebszusammenhanges** erfolgt in der Regel durch die endgültige Entnahme oder durch Betriebsaufgabe.

Dagegen liegt **keine Entnahme** vor durch

- Einstellung der betrieblichen Nutzung,
- vorübergehende oder anteilige Privatnutzung,
- vollständige Abschreibung auf den Erinnerungswert von 1,-- EUR,
- Belastung für private Zwecke durch Pfändung oder Grundschuld,
- Vermietung oder
- Betriebsverpachtung.

Das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen durch Veräußerung oder Entnahme führt in der Regel zur Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven.

### **XIII.**

#### **Betriebliche Schulden**

Eine Schuld ist in der Steuerbilanz zu passivieren, wenn der Unternehmer

- aus **betrieblicher** Veranlassung,
- zu einer dem Inhalt und der Höhe nach **bestimmten Leistung** an einen Dritten verpflichtet ist,
- die vom **Gläubiger erzwungen** werden kann und
- eine **wirtschaftliche Belastung** des Unternehmens darstellt.

Für die Bestimmung des Veranlassungszusammenhangs ist allein die Verwendung der aufgenommenen Mittel ausschlaggebend (vgl. R 4.2 „Betriebsschuld“ EStR).

Jede Verbindlichkeit setzt eine Verpflichtung gegenüber einem **Dritten** (Gläubiger) voraus (§ 241 BGB). Für die Passivierung in der Steuerbilanz reicht es nicht aus, dass es einen Gläubiger gibt (wie z.B. bei Umweltschutzpflichten). Der Gläubiger muss die Verpflichtung **kennen**, sodass die Verpflichtung auch eine **wirtschaftliche Belastung des Unternehmens darstellt**; Umweltschutzverpflichtungen sind der Umweltschutzbehörde oft nicht bekannt. Unerheblich für den Ausweis in der Steuerbilanz ist, dass die **Schuld (noch) nicht fällig ist**.

Eine wirtschaftliche Belastung besteht nicht (mehr), wenn mit der Geltendmachung der entsprechenden Forderung durch den Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht (mehr) zu rechnen ist (z.B. unbewegte Sparkonten einer Bank über mehrere Jahre).

Verbindlichkeiten dürfen nicht ausgewiesen werden, wenn sie **nicht quantifizierbar** sind (z.B. wenn die Verpflichtung von künftigen Willensentscheidungen des Gläubigers abhängig sind).

Die **Zuordnung** einer Schuld zum Betriebs- oder Privatvermögen hängt wiederum von dem **Anlass ihrer Entstehung** ab. Sie gehört zum Betriebsvermögen, wenn sie auf einen betrieblichen Geschäftsvorfall zurückgeht. Der ihre Entstehung auslösende Vorgang muss im betrieblichen Bereich liegen, wie z.B. im Zusammenhang mit der Erbringung einer betrieblichen Lieferung oder Leistung (z.B. Kaufpreisverbindlichkeiten für die Beschaffung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen zur Fertigung von Waren).

Eine **Darlehensverbindlichkeit** ist nicht schon deshalb eine betriebliche, weil sie in der Handelsbilanz passiviert ist. Zwar gilt gem. §5 Abs. 1 S. 1 EStG der Maßgeblichkeitsgrundsatz, der bestimmt, dass das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Diesem (allgemeinen) Grundsatz gehen steuerliche Regelungen allerdings vor, und zwar aus Gründen der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung** (Art. 3 Abs. 1 GG).

## 1. Einzelkaufmann

Bei einem Einzelkaufmann richtet sich die Zugehörigkeit der Schulden zum steuerlichen Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen danach, ob sie **objektiv betrieblich veranlasst** sind. Die betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn die Entstehung einer Schuld **tatsächlich** und **unmittelbar** auf Vorgängen beruht, die das Unternehmen betreffen (z. B. Kauf von Waren zum Wiederverkauf von Handelswaren, Zahlung von Löhnen und Gehälter an Mitarbeiter).

Bei der Überziehung eines **betrieblichen Bankkontos**, über das auch private Zahlungen abgewickelt werden, spricht eine Vermutung für die Veranlassung einer **betrieblichen Kreditaufnahme**. Anders ist zu entscheiden, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung klar erkennbar ist, dass der Schuldsaldo auf dem Bankkonto durch einen privaten Kredit entstanden ist.

Eine **gewillkürte Betriebsschuld** gibt es nicht. Durch eine Willensentscheidung allein kann die sachliche Zuordnung einer Schuld nicht geändert werden.

Bei einem **gemischtgenutzten Wirtschaftsgut** (z. B. Pkw) folgt die Zuordnung der Schuld der Zuordnung des Gegenstandes. Wird dieser dem betrieblichen Vermögen zugeordnet, ist auch die Schuld betrieblich zuzuordnen. Eine Aufteilung betrieblicher/privater Anteil ist unzulässig. Der private Nutzungsanteil durch Privatfahrten stellt eine Nutzungsentnahme dar.

## 2. Personengesellschaften

Soweit es sich um sog. „**Gesamthandsschulden**“ handelt (z. B. beim Erwerb der Wirtschaftsgüter durch die Personengesellschaft), sind sie in die Handels- und Steuerbilanz aufzunehmen. Wird eine **Privatrechnung** über das Gesellschafts-Bankkonto bezahlt, wird in der Praxis wie folgt gebucht:

*Per Privatkonto     an Bank*

Das Privatkonto wird am Ende des Wirtschaftsjahres entweder ausgeglichen durch Zahlung oder durch Buchung über das Kapitalkonto.

Durch den Buchungssatz ist zu ersehen, dass sich das Kapitalkonto mindert (Passivkonto) und deshalb eine **Entnahme** vorliegt.

## 3. Kapitalgesellschaften

Einer Kapitalgesellschaft sind handels- und steuerrechtlich sämtliche in ihrem Namen begründeten **Schulden** unabhängig von ihrer betrieblichen Veranlassung zuzuordnen.

Für die Zurechnung der zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte sind auch hier die allgemeinen Vertretungsvorschriften maßgeblich.

Schulden, die von einem **Anteilseigner in seinem eigenen Namen** eingegangen sind, sind **keine Betriebsschulden** und können selbst dann nicht bilanziert werden, wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen.

Soweit private Schulden der Anteilseigner von dem betrieblichen Bankkonto gleichwohl gezahlt werden, bucht die Praxis:

***Per Forderungen gegenüber Gesellschaftern an Bank,***

weil ein Kapitalkonto für den einzelnen Gesellschafter von der Kapitalgesellschaft nicht geführt wird.

# **Vorlesungsskript**

27.04.2011

## **Bilanzsteuerrecht SS 2011**

WP/StB/RA Dr. R. Winnefeld

- I. Einlagen und Entnahmen*
- II. Einlagen*
- III. Entnahmen*
- IV. Inhalt und Gliederung der Steuerbilanz*
- V. Bilanz nach § 4 Abs. 1 EStG*
- VI. Bilanz nach § 5 EStG*
- VII. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*
  - 1. Materielle (abstrakte) Maßgeblichkeit*
  - 2. Einschränkungen des Maßgeblichkeitsprinzips*
    - a) Übergeordnete Gewinnermittlungsgrundsätze*
    - b) Bilanzierungsvorbehalte des Steuerrechts*
- VIII. Die umgekehrte Maßgeblichkeit*

# I.

## Einlagen und Entnahmen

Der steuerpflichtige Gewinn wird gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EstG wie folgt ermittelt:

- Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres
- ./ Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres
- = Buchführungsergebnis (= Stufe 1)
- ./ Einlagen und steuerfreie Gewinne
- + Entnahmen
- = **steuerpflichtiger Gewinn iSd. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG (= Stufe 2)**

Durch die Korrektur des Buchführungsergebnisses um Einlagen und Entnahmen soll erreicht werden, dass der Gewinn nur das Ergebnis der betrieblichen Geschäftsvorfälle ausweist und zwar umfassend einschließlich der Aufdeckung der steuerpflichtigen stillen Reserven. Denn die Gewinnermittlung aufgrund der tatsächlichen Veränderung des Betriebsvermögens berücksichtigt weder die Herkunft des Betriebsvermögens noch den Anlass für das Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen. Ohne Korrektur durch die Stufe um die **Einlagen** würde der Zuwachs des Betriebsvermögens durch die betriebliche Widmung von steuerfrei gebildeteren oder versteuertem Vermögen unzutreffend als Gewinn erfasst.

**Umgekehrt** würde der Gewinn bei betriebsfremder Verwendung von Betriebsvermögen ohne Korrektur in der Stufe 2 um Entnahmen durch betrieblich erwirtschaftete Werte gekürzt.

In der Buchführung erfolgt die Korrektur auf Privatkonten oder durch Umbuchungen außerhalb der Steuerbilanz.

**Gegenstand der Einlagen und Entnahmen** (Vermögensgegenstände iSv. § 246 Abs. 1 HGB, § 27 AktG) können alle bilanzierbaren Wirtschaftsgüter, materieller und immaterieller, abnutzbare und nicht abnutzbare, aktive und passive Wirtschaftsgüter, wie z.B. Geld, Waren Grundstücke, Wertpapiere, Forderungen, Verbindlichkeiten, Patente und Geschäftswert sein, aber auch Nutzungen und Nutzungsrechte (BFH

GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Zu den Nutzungsrechten gehören dingliche und obligatorische Ansprüche auf Nutzungsgewährung aufgrund gesicherter Rechtsposition. **Nicht dazu gehört** die rechtlich ungesicherte, jederzeit entziehbare Überlassung eines Wirtschaftsguts zur Nutzung.

Der Unternehmer bestimmt den Umfang seiner betrieblichen Tätigkeit und damit die Zusammensetzung des Betriebsvermögens. Im Rahmen der objektiv möglichen betrieblichen Veranlassung entscheidet er, welches Wirtschaftsgut dem Betrieb dienen soll (= Einlage) sowie ob und wann der betriebliche Zusammenhang gelöst werden soll (= Entnahme). Dieser unternehmerische Handlungswille muss in der Regel durch ein tatsächliches Geschehen oder Verhalten des Unternehmers deutlich für Dritte erkennbar nach außen hin **dokumentiert** werden, damit die richtige Besteuerung gewährleistet ist. Deshalb wird verlangt, dass für Einlagen und Entnahmen eindeutige, unbedingte und endgültige Handlungen nachweislich vorliegen. Eine Form ist nicht vorgeschrieben; es reicht ein schlüssiges Verhalten, die Bebauung, die Buchung, die Erklärung oder die Nutzung.

## II.

### **Einlagen (§ 4 Abs. 1 S. 7 EStG)**

Nach § 4 Abs. 1 S. 7 EStG sind Einlagen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe eines Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Als **Gegenstand der Einlage** können außer Bargeld auch andere Sachen und Rechte in Betracht kommen, wenn sie als Wirtschaftsgüter qualifiziert werden können.

**Einlagefähig** sind Wirtschaftsgüter jedoch nur dann, wenn sie dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu **dienen**. Soweit ein Wirtschaftsgut nach der Einlage zum **notwendigen Betriebsvermögen gehört, ist die Einlage zwingend**.

**Einlagefähig** sind darüber hinaus alle Wirtschaftsgüter, die als **gewillkürtes Betriebsvermögen** qualifiziert werden können.

**Notwendiges Privatvermögen** kann nicht Gegenstand einer Einlage sein, weil es dem Betrieb nicht dienen kann. Nur wenn sich die objektive Beziehung zum Betrieb

ändert, wie z.B. bei einem Einfamilienhaus, das durch Nutzungsänderung zum Bürohaus wird, kann diese als Einlage dem Betrieb zugeführt werden.

Ebenfalls nicht einlagefähig sind Wirtschaftsgüter, bei den bereits beim Erwerb erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, **sondern nur Verluste bringen** (BFH BStBl. II 1983, 566).

Außerdem können **Dienstleistungen, bloße Nutzungsvorteile und andere Vorteile** nicht Gegenstand einer Einlage sein (BFH GrS 26.10.1986, BStBl. II 1988, 348). Nutzungen und Nutzungsvorteile sind keine Wirtschaftsgüter oder Vermögensvorteile. Die unentgeltliche Nutzung eines Grundstücks kann deshalb keine Einlage sein. Ein von einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gewährter Vorteil, ein Darlehen zinslos nutzen zu können, ist steuerlich kein aktivierbares einlagefähiges Wirtschaftsgut. Die Kapitalgesellschaft kann in diesen Fällen keine fiktiven Zinsen im Wege der Einlage als Betriebsausgabe abziehen.

Allerdings sind von den bloßen Nutzungsvorteilen Fälle abzugrenzen, in denen Wirtschaftsgüter des Privatvermögens betrieblich genutzt werden, so dass ein Teil des Aufwandes als Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG abgezogen werden kann (sog. **Aufwandseinlage**). In diesen Fällen ist zu beachten, dass die betriebliche Nutzung nicht die Grenze 50 % überschreitet, damit kein notwendiges Betriebsvermögen vorliegt, was dann aktivierungspflichtig ist.

#### **Beispiel:**

Ein zum Privatvermögen gehörender PKW wird zu 40 % auch betrieblich genutzt. Der PKW soll nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen aktiviert werden. Die jährlichen Abschreibungen und die laufenden PKW-Kosten sind zu 40 % im Wege der Einlage als Betriebsausgaben zu buchen (**Buchungssatz:** Per AfA und laufende PKW-Kosten an Einlage). Der Umfang der betrieblichen Nutzung ist darzulegen und in geeigneter Form glaubhaft zu machen, z.B. durch ein Fahrtenbuch (vgl. dazu BMF-Schreiben vom 07.07.2006, BStBl. I 2006, 446, Tz. 1).

Wird eine **Betriebsschuld** durch einen Gesellschafter aus dessen Privatvermögen getilgt, ist zuvor eine Einlage zu buchen (**Buchungssatz:** Per Verbindlichkeit an

Einlage (Kapitalkonto des Gesellschafters)). Entsprechens gilt bei einem Verzicht eines Gesellschafters auf eine Forderung (Auslagenersatz) gegenüber seiner Kapitalgesellschaft.

Die **Einlagehandlung** muss grundsätzlich auf einer Willensentscheidung beruhen. Sie wird dann wirksam, wenn sie nach außen erkennbar und damit in objektiv nachprüfbarer Weise dokumentiert ist z.B. in der Buchführung des bilanzierenden Gesellschafters, aber auch durch schlüssiges Verhalten z.B. durch Banküberweisung zu Lasten seines Privatkontos.

### III.

#### **Entnahmen (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG)**

Nach § 4 Abs. 1 S. 2 EStG sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich selbst, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke (z.B. zur Schenkung an nahe Verwandte) im Laufe des Wirtschaftsjahres dem Betriebsvermögen entnommen hat. Als Entnahmen kommen damit nicht nur bilanzierungspflichtige Wirtschaftsgüter (Geld, Waren, Erzeugnisse, Wertpapiere, etc.) in Betracht, sondern auch **geldwerte Vorteile**, die nicht die Eigenschaft eines Wirtschaftsguts besitzen, wie z.B. die private Nutzung des Betriebs-PKW oder der Einsatz des Betriebs-Gärtners für den privaten Garten.

#### **Beispiel:**

Ein Reifen-Hersteller wendet dem Unternehmer U wegen der hohen Abnahme von LKW-Reifen eine Incentiv-Reise nach Kanada zur Elch-Jagd in Höhe von € 8.000,-- zu und überweist von seinem Betriebskonto den Betrag auf das Privatkontos des Unternehmers U. Die auf dem Privatkonto des U eingehende Zahlung ist eine Betriebseinnahme, weil sie durch die hohe Abnahme von LKW-Reifen für seinen betrieblichen Reifenhandel veranlasst ist. Die Zahlung von € 8.000,-- ist deshalb auf das betriebliche Bankkonto weiter zu leiten. Die Auszahlung von € 8.000,-- an U für die Reise nach Kanada stellt eine Entnahme dar (**Buchungssatz:** Per Entnahme (Kapitalkonto) an Bank € 8.000,--).

Da die Entnahme aller Wertabgaben des Betriebes für betriebsfremde Zwecke umfasst, kommen außer bilanzierungsfähigen und nicht bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern und damit auch schlichte Nutzungen und Leistungen in Betracht.

Die Korrektur des Ergebnisses des Betriebsvermögensvergleiches durch Hinzurechnung der Entnahmen und Abzug der Einlagen hat allein den Zweck, die betriebliche und private Sphäre abzugrenzen. Diese Abgrenzung erstreckt sich nicht nur auf Wirtschaftsgüter, sondern auch auf Aufwendungen, die im Betrieb zwar angefallen sind, aber nicht betrieblich veranlasst sind und folglich auch keine Betriebsausgaben iSd. § 4 Abs. 4 EStG darstellen, so dass sie auch nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden können. Deshalb wird bei der betriebsfremden Nutzung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens die Nutzungsentnahme nicht der tatsächliche (verkehrsübliche) Wert der Nutzung, sondern nur mit den auf die private Nutzung entfallenden Aufwendungen erfasst (BFH BStBl. II 1994, 353).

Die **persönliche Arbeitsleistung des Betriebsinhabers** in seinem Betrieb führt zu keinen Aufwendungen und scheidet deshalb als eine Entnahme aus (z.B. wenn der Arzt seine Familienmitglieder kostenlos behandelt).

Die Entnahmen ergeben sich in der Regel durch die Verschiebung von Wirtschaftsgütern vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen. Dazu bedarf es einer außerbetrieblichen Sphäre. Begrifflich sind deshalb Entnahmen nur bei **Einzelunternehmen** und **Personengesellschaften** möglich. Bei **Kapitalgesellschaften** besteht keine private Sphäre. Eine Entnahme eines Aktionärs oder GmbH-Gesellschafters ist deshalb nicht möglich. Vielmehr handelt es sich in diesen Fällen um eine verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8 Abs. 3 KStG oder um einen im Anstellungsvertrag geregelter Sachbezug (z.B. die private Nutzung eines Betriebs-PKWs).

Zur Entnahme zählen auch alle Beträge, die zur Zahlung **nicht abziehbarer Personensteuern** (ESt, KiSt, SoliZ, ErbSt) und die damit zusammenhängenden Nebenleistungen, die dem Betriebsvermögen entnommen werden. Dies gilt auch für die Umsatzsteuer auf unentgeltliche Wertabgaben iSd. § 3 Abs. 1b bzw. § 3 Abs. 9

UStG (§ 12 EStG). Die Umsatzsteuer im Zusammenhang mit unentgeltlichen Entnahmen muss ebenfalls als Entnahme berücksichtigt werden.

**Beispiel:**

Der Unternehmer U schenkt seiner Tochter einen PKW, dessen Teilwert = Wiedereinkaufswert € 5.000,-- beträgt. Der Buchwert beträgt € 3.000,--.

<b>Buchungssatz:</b>	<b>EUR</b>		<b>EUR</b>
Entnahme	5.950,--	an	Buchwert PKW
			3.000,--
			sonstige betriebliche
			Erträge
			2.000,--
			USt (19 %)
			<u>950,--</u>
			5.950,--

Grundsätzlich sind neben Nutzungen und Leistungen alle Wirtschaftsgüter entnahmefähig. Die Aktivierungsfähigkeit ist bei der Entnahme nicht entscheidend. Deshalb können auch nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens entnommen werden.

Nicht entnahmefähig ist z.B. der **Geschäfts- oder Firmenwert**, weil er mit dem betreffenden Betrieb untrennbar verbunden ist. Eine Ausnahme besteht für den Fall, dass ein Einzelunternehmer an eine zuvor von ihm bar begründete GmbH verkauft und sich der Kaufpreis nur nach den in seinem Einzelunternehmen bilanzierten Aktiva und Passiva bemisst, also ohne den Geschäfts- oder Firmenwert. In diesem Fall geht der Geschäfts- oder Firmenwert unentgeltlich auf die GmbH über. Dieser Vorgang ist als eine Entnahme des Einzelunternehmers aus seinem Einzelunternehmen zu qualifizieren mit der Folge einer Gewinnrealisierung gem. § 16 Abs. 3 EStG. Gleichzeitig erhöhen sich die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung des Einzelunternehmers.

Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betrieb in einen anderen Betrieb eines Unternehmens liegt **keine Entnahme** vor, wenn die spätere Erfassung der stillen Reserven in dem anderen Betrieb gesichert ist. In diesen Fällen werden

die Wirtschaftsgüter nicht zu betriebsfremden Zwecken verwendet; sie verlassen auch nicht den betrieblichen Bereich.

**Beispiel:**

Der Unternehmer U überführt einen betrieblich genutzten PKW des Betriebs A seinem Betrieb B zur weiteren betrieblichen Nutzung.

Eine zur Gewinnrealisierung führende Entnahme liegt nicht vor, weil im Betrieb B der PKW betrieblich genutzt wird. Der Übergang ist nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG mit dem Buchwert des Betriebs A auch von dem Betrieb B fortzuführen.

Wird dagegen der PKW von einer **inländischen in eine ausländische Betriebsstätte überführt, sind die stillen Reserven aufzudecken**, weil dieser Vorgang einer Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG gleicht (R 4.3 (2) EStR sowie R 6.12 (2) EStR). Die Entnahme ist mit dem gemeinen Wert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG). Als Gewinn (Verlust) ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert im Zeitraum der Überführung anzusetzen (BFH 17.7.2008, BStBl. II 2009, 464).

Wenn ein Wirtschaftsgut sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird, ist Gegenstand der Entnahme lediglich die betriebsfremde Nutzung des Wirtschaftsguts. Die damit verbundene Nutzungsabgabe des Betriebs an den privaten Bereich **ist mit dem anteiligen Aufwand abgesetzt**. Eine noch so große Nutzungsabgabe in den privaten Bereich ist keine Entnahme, wenn im Betrieb kein Aufwand entsteht, wie z.B. persönliche Leistung des Betriebsinhabers (Einzelkaufmann).

Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens werden nur dann für den privaten Bereich entnommen wenn der Entnahme eine **ausdrückliche objektivierende Entnahmehandlung** zugrundeliegt (sog. „**Eindeutigkeit einer Entnahmehandlung**“, vgl BFH BStBl. II 1990, 318 m.w.N.), die aber auch durch eine **schlüssige Handlung** oder durch **Rechtsvorgänge** objektiviert werden kann.

Beim **gewillkürten Betriebsvermögen** entscheidet der Buchungsvorgang über die Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts. Solange die Willensentscheidung für die private

Nutzung nicht in einer eindeutigen Entnahmebuchung objektiviert wurde, liegt keine Entnahme vor (BFH 9.4.2003, BStBl. II 2005, 334).

Bei Wirtschaftsgütern des **notwendigen Betriebsvermögens bzw. des notwendigen Privatvermögens kommt es auf die Buchung nicht an.**

Die Entnahmehandlung legt gleichzeitig den **Zeitpunkt der Entnahme fest.**

Entnahmen können **nicht zurückdatiert werden** (BFH 12.09.2002, BStBl. II 2002, 815). Sie können insbesondere nicht durch eine Bilanzänderung auf einen Zeitpunkt vor dem Bilanzstichtag zurückbezogen werden. Verschenkt z.B. der Betriebsinhaber sein Betriebsgrundstück an seinen Sohn und wird der Vertrag nach 3 Monaten im selben Wirtschaftsjahr wieder aufgehoben, weil die steuerlichen Folgen der Übertragung, nämlich die Gewinnrealisierung durch Entnahme, vermieden werden soll, kann die Entnahmehandlung nicht rückgängig gemacht werden. Es liegt auch keine Bilanzberichtigung vor, weil die Entnahme auch tatsächlich gewollt war. Es liegt vielmehr eine **Einlage** nach einer Entnahme vor (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Die Rückübertragung des Grundstücks und Wiedereinlage in das Betriebsvermögen mag zivilrechtlich als eine Rückgängigmachung der Schenkung zu qualifizieren sein; **steuerrechtlich liegt eine vollzogene Schenkung vor, die eine Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG darstellt.**

#### IV.

### Inhalt und Gliederung der Steuerbilanz

Welche Einzelposten als Betriebsvermögen in die Steuerbilanz aufzunehmen sind, ergibt sich in erster Linie aus:

- §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG,
- §§ 140-146 AO sowie
- aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung des Handelsrechts (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz vgl. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, sog. materielle Maßgeblichkeit).

Auf der **Aktivseite** der Bilanz werden alle Vermögenswerte (positiven Wirtschaftsgüter) des Betriebes ausgewiesen (vgl. dazu im Einzelnen § 266 HGB).

Auf der **Passivseite** der Bilanz wird die Finanzierung der Vermögenswerte in der Unterteilung

- Eigenkapital und
- Fremdkapital (Rückstellungen und Verbindlichkeiten)

ausgewiesen.

Deshalb ist die Bilanzsumme auf der Aktivseite und Passivseite der Bilanz gleich.

In der **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) werden die **ergebnisabhängigen** Geschäftsvorfälle im Rahmen der **doppelten Buchführung** erfasst. Sie erhöhen das Eigenkapital bei Gewinnen und mindern das Eigenkapital bei Verlusten.

**Beispiel:** Bei einer Zinsgutschrift einer Bank lautet der Buchungssatz: Per Bankkonto an Zinserträge. Auf der Aktivseite der Bilanz erhöht sich die Bilanzsumme in Höhe der Zinsgutschrift. In der Gewinn- und Verlustrechnung wird der Zinsertrag in gleicher Höhe erfasst; dadurch erhöht sich das Jahresergebnis (Jahresüberschuss).

Alle **betrieblichen Geschäftsvorfälle** haben ihre Auswirkung in der Steuerbilanz. Dabei wird unterschieden

- Geschäftsvorfälle **ohne Ergebnisauswirkung** (sog. „ergebnisneutrale Geschäftsvorfälle“) und
- Geschäftsvorfälle **mit Ergebnisauswirkung** (sog. „ergebniswirksame Geschäftsvorfälle“).

### 1. Ergebnisneutrale Geschäftsvorfälle

Die **ergebnisneutralen** Geschäftsvorfälle führen lediglich zu einer Umschichtung des Betriebsvermögens.

**Beispiel:** Ein Kunde bezahlt eine Kaufpreisrechnung (Forderung) über € 100.000,--. Durch den Zahlungseingang auf dem Bankkonto erhöht sich das Guthaben um € 100.000,--. Gleichzeitig nehmen die Kaufpreisforderungen (bilanziell: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) um € 100.000,-- ab. Am Ergebnis ändert sich dadurch nichts. Deshalb ist der Geschäftsvorfall ergebnisneutral. Der Buchungssatz lautet: Per Bank an Forderungen.

Die **Bestandskonten** werden in der Buchführung zum Jahresabschluss über das **Schlussbilanzkonto** abgeschlossen. Das **Schlussbilanzkonto** wird durch Zusammenfassung der Konten über die **Bilanz** abgeschlossen.

Es werden drei Arten ergebnisneutraler Geschäftsvorfälle unterschieden:

- **Aktivtausch:** Anschaffung eines Warenpostens über € 10.000,-- gegen Barzahlung. Buchungssatz: Per Warenbestand an Kasse € 10.000,--, Es werden lediglich Konten der Aktivseite verändert, wobei die Bilanzsumme gleich bleibt.
- **Passivtausch:** Ein Unternehmen begibt einen Schuldwechsel für eine Kaufpreisverbindlichkeit, wodurch die Kaufpreisverbindlichkeit erlischt. Buchungssatz: Per Kaufpreisverbindlichkeit an Kaufpreisverbindlichkeit. Auch in diesem Fall bleibt die Bilanzsumme unverändert.
- **Aktiv-Passiv-Tausch:** Das Unternehmen erwirbt einen Warenposten über € 30.000,-- auf Ziel (=Kredit). Buchungssatz: Per Warenbestand (Aktivseite) an Verbindlichkeiten (Passivseite € 30.000,--). Die Bilanzsumme nimmt auf der Aktivseite und Passivseite jeweils um € 30.000,-- zu.

## 2. Ergebniswirksame Geschäftsvorfälle

Ergebniswirksame Geschäftsvorfälle berühren entweder ein Ertrags- oder ein Aufwandskonto in der GuV im Rahmen der doppelten Buchführung. Die Gegenbuchung erfolgt auf einem Bestandskonto.

**Beispiel:** Die Hausbank schreibt Zinsen über € 5.000,-- gut.

Durch die Gutschrift erhöht sich das Bestandskonto Bankguthaben um € 5.000,---. Die Gegenbuchung erfolgt über das Konto Zinserträge. Der Buchungssatz lautet: Per Bank an Zinserträge € 5.000,--. Die Bilanzsumme nimmt um € 5.000,-- zu. Die Zinserträge erhöhen gleichzeitig das Eigenkapital

### 3. Private Veränderungen des Betriebsvermögens (Einlagen und Entnahmen)

Einlagen und Entnahmen dürfen gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG den zu versteuernden Gewinn nicht verändern, da es sich um private Geschäftsvorfälle handelt. Deshalb müssen sie – soweit sie die Höhe des Betriebsvermögens verändert haben (z.B. Zahlung von Küchenmöbeln iHv. € 60.000,-- vom betrieblichen Bankkonto) – in der laufenden Buchführung über das **Privatkonto** als Entnahme erfasst werden (Buchungssatz: Per Privatkonto an betriebliches Bankkonto € 60.000,--). Die Entnahme wird beim Jahresabschluss dem Gewinn zugerechnet.

Einlagen erhöhen das Vermögen z.B. der Kaufmann überweist von seinem privaten Bankkonto € 80.000,-- auf das betriebliche Bankkonto. Der Vermögenszuwachs ist privat veranlasst und muss im Rahmen des betrieblichen Vermögensvergleichs wieder heraus gerechnet werden.

<b>Betriebsvermögensvergleich:</b>		<b>€</b>
- Betriebsvermögen am 31.12.2008		1.200.000,--
- Betriebsvermögen am 1.1.2008		<u>1.000.000,--</u>
Veränderung des betrieblichen Vermögens im Jahre 2008		200.000,--
<b>Private Vermögensveränderungen</b>		
- Entnahme	+	300.000,--
- Einlage	./.	<u>100.000,--</u>
<b>Steuerpflichtiger Gewinn</b>	<b>+</b>	<b>400.000,--</b>

## V. Bilanz nach § 4 Abs. 1 EStG

Die Bilanz gem. § 4 Abs. 1 EStG ist – mit Ausnahme in den Fällen der Land- und Forstwirte iSd. § 3 HGB (Kannkaufleute) – eine **reine Steuerbilanz**, weil ihr keine Handelsbilanz zugrunde liegt wie z.B. bei Gewerbebetreibende nach § 5 EStG. Deshalb gilt für sie auch nicht der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Steuerbilanz.

**Rechtsfolge:** Wahlrechte der Bilanzierung und Bewertung sind deshalb allein nach dem EStG auszuüben. Es besteht zwar keine unmittelbare Bindung an die handelsrechtlichen GoB wie bei der Bilanz nach § 5 EStG. Allerdings sind nach § 141 Abs. 1 S. 2 AO die Regelungen

- des **§ 238 HGB** (für bestimmte Inhalte der Buchführungspflicht),
- der **§§ 240 und 241 HGB** (für die Inventur und Aufstellung des Inventars),
- des **§ 242 Abs. 1 HGB** (für die Aufstellung der Bilanz),
- der **§§ 246-251 HGB** (für den Bilanzansatz) und
- der **§§ 252-256 HGB** (für die Bewertung der Wirtschaftsgüter)

sinngemäß anzuwenden.

Für die **Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG** kommen infrage:

- **Land- und Forstwirte**,
  - Die nach § 141 AO zur Buchführungspflicht verpflichtet sind oder
  - Die freiwillig Buch führen und regelmäßige Abschlüsse machen; dazu gehören auch Land- und Forstwirte, die sich gem. § 3 HGB ins Handelsregister eintragen lassen und daher zu den sog. „Kannkaufleuten“ zählen.
- **freiberufliche Tätige** iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 HGB, die freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.
- **Kleingewerbetreibende**, die nicht nach § 141 Abs. 1 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und auch freiwillig und auch den Gewinn nicht durch die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

Bei der Bilanzerstellung nach § 4 Abs. 1 EStG sind im Prinzip die gleichen Grundsätze zu beachten wie bei der Bilanzierung nach § 5 EStG. Dies ergibt sich aus R 4.1 Abs. 5 EStR (Einkommensteuerrichtlinien). Danach sind die Regelungen in R 5.2 – 5.4 EStR über die

- Ordnungsmäßigkeit der Buchführung,
- Bestandsaufnahme des Vorratsvermögens und
- über die bestandsmäßige Erfassung des beweglichen Anlagevermögens

sinngemäß anzuwenden.

## VI.

### Bilanz nach § 5 EStG

Der Unterschied zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG besteht darin, dass bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG das Betriebsvermögen nach den **handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** anzusetzen ist. Dies erfolgt nach dem **Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz**. Danach ist idR. der Ansatz in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgebend, es sei denn, dass einschlägig steuerliche Vorschriften und Grundsätze zu beachten sind.

§ 5 EStG setzt – anders als § 4 Abs. 1 EStG – einen **Gewerbetreibenden** voraus. Dieser muss nach inländischem Recht **gesetzlich** verpflichtet sein – vertragliche Pflicht genügt nicht - „Bücher zuführen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder diese freiwillig tun“.

„**Bücher**“ sind Handelsbücher iSv. §§ 238, 239 HGB und § 141 Abs. 1 AO.

**Regelmäßige Abschlüsse** sind Eröffnungs- und Jahresschlussbilanz.

**Gewerbetreibender** ist nur, wer ein gewerbliches Unternehmen iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 1 HGB. Ein Handelsgewerbe iSc. §§ 1, 2 HGB ist weder erforderlich noch ausreichend.

Gewerbetreibender kann eine **natürliche Person** (§ 1 Abs. 1 EStG) oder eine **Personengesellschaft** iSv. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sein.

Für **juristische Personen**, insbesondere Kapitalgesellschaften gilt § 5 EStG über §§ 7, 8 KStG.

§ 5 gilt nur für den **laufenden Gewinn**. Ein Betriebsveräußerungs- und Aufgabegewinn ist nach § 16 Abs. 2 EStG zu ermitteln.

**Gesetzlich verpflichtet, „Bücher zu führen“** und regelmäßig Jahresabschlüsse zu machen sind

- **natürliche Personen** gem. §§ 238, 242 HGB, wenn sie Kaufmann nach §§ 2, 3, 105 Abs. 2 HGB sind (ab Eintragung)
- **OHG und KG** nach § 6 HGB iVm §§ 238, 242 HGB
- **AG und KGaA** nach § 3 AktG, § 6 iVm. §§ 238, 242, 264 HGB
- **GmbH** nach § 13 GmbHG, § 6 iVm §§ 238, 242 HGB
- **Genossenschaften** nach § 17 Abs. 2 GenKG iVm. §§ 238, 242 HGB

## VII.

### **Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz**

Für das Verständnis des Steuerbilanzrechts ist die in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG kodifizierte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (sog. „**Maßgeblichkeitsgrundsatz**“) von überragender Bedeutung. Dieser Grundsatz soll deutlich machen, dass die allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der §§ 238 – 263 HGB auch für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns heranzuziehen sind, **soweit nicht die spezifisch steuerrechtlichen Normen für den Bilanzansatz und Bewertung heranzuziehen sind**, um die Zwecksetzung der Steuerbilanz zu erfüllen, nämlich die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage „Gewinn“ für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbebeertragsteuer unter Beachtung der **allgemeinen Besteuerungspostulate**

**wie Steuergerechtigkeit** (Gleichheit, Allgemeinheit, Verhältnismäßigkeit), **Tatbestandsmäßigkeit und Vorhersehbarkeit der steuerlichen Belastung.**

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz hat das deutsche und – weitgehend auch das europäische – Steuerbilanzrecht seit mehr als 100 Jahren geprägt. Zu Anfang standen **Zweckmäßigungsgründe** bei der Übernahme der handelsrechtlichen GoB in die Steuerbilanz im Vordergrund. Beide Bilanzen bilden – teilweise erheblich differenzierte – wirtschaftliche Sachverhalte ab. Damit erübrigte sich zugleich, praxiserprobte handelsrechtliche GoB in der Steuerbilanz lediglich zu wiederholen; stattdessen wird in **§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG** auf die allgemeinen handelsrechtlichen GoB verwiesen (Gesetzesvereinfachung). Darüber hinaus wird durch die Gesetzesverweisung ein Beitrag geleistet für die **Einheitlichkeit der Gesetzesordnung**. Durch die Einbeziehung des **handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips** gem. § 252 Abs. 1 Ziff. 4 HGB in die steuerrechtliche Gewinnermittlung glaubte man für lange Zeit, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage „Gewinn“ mit dem für Ausschüttungszweck in der Handelsbilanz ermittelten Jahresergebnis **deckungsgleich** sein würde. Aufgrund des für den Steuerpflichtigen und Fiskus einheitlich ermittelten Gewinns sah man in dem Fiskus einen „stillen Teilhaber an einem einheitlich ermittelten Gewinn (sog. „**Teilhabertheorie**“). Andererseits sah der Fiskus in der Anknüpfung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz eine Glaubwürdigkeit des ermittelten Gewinns.

Wegen des zunehmenden Finanzbedarfs des Staates wurde der Maßgeblichkeitsgrundsatz immer mehr zu Gunsten einer **erhöhten Steuerbemessungsgrundlage eingeschränkt**, sodass der Staat als sog. „**bevorrechtigter Teilhaber**“ am Gewinn in den Vordergrund trat. Hinzu kamen gewinnerhöhende Einflüsse aus den **internationalen Rechnungslegungsstandards** der IFRS und US-GAAP, die den Bilanzgewinn ebenfalls tendenziell erhöhen.

Durch die Verweisung auf § 5 Abs. 1 S. 1 HGB sind handelsrechtliche GoB in die Steuerbilanz einzuziehen, allerdings vorbehaltlich vorrangiger abweichender steuerrechtlicher Normen in das EStR transformiert. Im Einzelnen handelt es sich um die normierten und umgeschriebenen GOB über

- die **laufende Buchführung**; soweit nicht vorrangige AO-Normen (§§ 143-147 AO) eingreifen;
- die Regeln über den materiellen Inhalt des Jahresabschlusses, die als **allgemeine GOB nach §§ 238 ff und 243 Abs. 1 ff HGB für alle Kaufleute handelsrechtlich verbindlich sind**.

**Zweck des Maßgeblichkeitsprinzips** sind Vereinfachung, Deregulierung, Rechtsvereinheitlichung des Fiskus mit den Anteilseignern (sog. „Teilhaberthese“) sowie Erhaltung der Steuerquelle und Ermittlung des „entziehbaren Gewinns“.

Die **internationalen Rechnungslegungsstandards** (IFRS, US-GAAP) kennen das Maßgeblichkeitsprinzip nicht. Die steuerliche Gewinnermittlung ist von den IFRS und US-GAAP völlig losgelöst (sog. „Two-Book-System“).

Für die Anwendung ist bedeutsam, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht besteht, wenn in der Handelsbilanz der Ansatz oder die Bewertung aus handelsrechtlichen Gründen **unzulässig ist** oder **geändert wurde**, ohne dass zugleich auch die steuerlich engen Voraussetzungen der Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 EStG auch für die Steuerbilanz vorliegen.

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt ferner **nicht** für die **handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften** der Handelsbilanz gem. §§ 266 ff. HGB. Diese Gliederungsvorschriften haben in erster Linie eine **Informationsfunktion** und sind für die steuerliche Erfolgsermittlung ohne Bedeutung (*Korn/Schiffers*, EStG 2005, Rn. 79 zu § 5 m.w.N.). **Lediglich die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen hat auch eine Bedeutung für die bilanzsteuerrechtliche Bewertung** (BFH 6.12.1995, BStBl. II 1998, 781; *Blümich/Schreiber*, EStG 2003, Rn. 187a zu § 5), insbesondere für die planmäßige Abschreibung des Anlagevermögens.

## 1. Materielle Maßgeblichkeit

§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG bestimmt, dass Betriebe, die buchführungspflichtig sind und

- regelmäßig Abschlüsse erstellen müssen oder

- freiwillig Bücher führen und Abschlüsse erstellen

für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen haben,

„das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen  
ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist“.

Die materielle Maßgeblichkeit setzt also voraus, dass es sich

- um **Gewerbetreibende** handelt,
- Betriebe, die **buchführungspflichtig** sind oder
- Betriebe, die **freiwillig Handelsbücher führen**.

Sie wird unter Hinweis auf § 141 Abs. 1 S. 2 AO auch auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG **erweitert**.

Die in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG genannten handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GOB) legen

- **einerseits** fest, welche Vermögensgegenstände (steuerbilanzrechtlich: positive Wirtschaftsgüter) und Schulden (steuerbilanzrechtlich: negative Wirtschaftsgüter)
  - bilanziert werden **müssen** (Bilanzierungs**gebot**)
  - bilanziert werden **dürfen** (Bilanzierung**wahlrechte**) und
  - **nicht bilanziert** werden dürfen (Bilanzierungs**verbote**)

und

- bestimmen **andererseits**, wie die bilanzierten Vermögensgegenstände (positive Wirtschaftsgüter) und Schulden (negative Wirtschaftsgüter)
  - zu **bewerten** sind und
  - welche **Bewertungswahlrechte ausgeübt werden können**.

Bei absoluter Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips würden

- alle handelsrechtlichen Aktivierungs- und Passivierungsgebote, -verbote und – wahlrechte und
- alle Bewertungswahlrechte

auch für die Steuerbilanz gelten, soweit keine zwingenden steuerrechtlichen Vorschriften (*leges speciales*) einen abweichenden Bilanzansatz bzw. Bewertung für die Steuerbilanz verlangen,

Der **Große Senat des BFH** hat jedoch die Auffassung vertreten, dass der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

- nur für handelsrechtliche Aktivierungs- und Passivierungs**gebote**- und **verbote**,
- nicht dagegen für handelsrechtliche **Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte** gelten

(BFH-Beschluss 3.2.1969, BStBl. II 1969, 291).

Zur Begründung führt der BFH (a.a.O.) aus, dass die steuerliche Gewinnermittlung den **vollen Gewinn** erfassen wolle und es deshalb nicht im Ermessen des Unternehmers gestellt werden könne, seinen steuerlichen Gewinn aufgrund

- von handelsrechtliche **Aktivierungswahlrechten** aktive Wirtschaftsgüter **nicht zu aktivieren und**
- von handelsrechtlichen **Passivierungswahlrechten** passive Wirtschaftsgüter zu passivieren steuerlich ungünstig darzustellen.

**„Der Kaufmann soll sich nicht ärmer machen als er tatsächlich ist“**

Gleiches gilt nach der BFH-Auffassung (BFH 21.10.1993 BStBl. II 1993, 176) auch für **Bewertungswahlrechte**, die ebenfalls das steuerliche Ergebnis beeinflussen können.

**Zusammengefasst** hat die materielle Maßgeblichkeit folgende Bedeutung:

- **handelsrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungsgebote und -verbote** sind prinzipiell auch für die Steuerbilanz zu beachten, wenn im Steuerrecht keine abweichende Regelungen bestehen;
- bei handelsrechtlichen Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten
  - **muss** in der **Steuerbilanz aktiviert werden**, was handelsrechtlich aktiviert werden darf; handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte wandeln sich also in ein **steuerliches Aktivierungsgebot** um;
  - **darf** in der **Steuerbilanz nicht passiviert** werden, was handelsrechtlich nicht passiviert werden muss; ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht wandelt sich also um in ein **steuerliches Passivierungsverbot**.

Bei **handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten** (z.B. über Wertumfang, Bewertungsmethode oder Wertansatz) besteht bei

- **Aktivposten**
  - für handelsrechtliche Bewertungswahlrechte, die zu einem **niedrigeren** Wertansatz führen (z.B. Abwertungswahlrecht), ein **Abwertungsverbot** und
  - für handelsrechtliche Bewertungswahlrechte, die zu einem **höheren** Wertansatz führen (z.B. Aufwertungswahlrechte), ein **Aufwertungsgebot**;
- **Passivposten**
  - für handelsrechtliche Bewertungswahlrechte, die zu einem **niedrigeren** Wertansatz führen (z.B. Abwertungswahlrecht), ein **Abwertungsgebot** und
  - für handelsrechtliche bewertungswahlrechte, die zu einem **höheren** Wertansatz führen, ein **Aufwertungsgebot**.

Die materielle Maßgeblichkeit führt deshalb zu einer **eingeschränkten Identität** der Steuerbilanz mit der Handelsbilanz. Denn beide Bilanzen können wegen **unterschiedlicher Zweckausrichtungen** nur in Teilbereichen identisch sein. Insofern verdeckt der Maßgeblichkeitsbegriff, dass die Steuerbilanz aus **drei Schichten** besteht

- reines Handelsbilanzrecht,
- abweichendes Steuerrecht und
- reines Steuerrecht.

Die Bindung der handelsrechtlichen GoB betrifft deshalb auch **nicht die Bilanz im Ganzen**, sondern lediglich die **einzelnen Bilanzpositionen** (*Frotscher*, EStG 2005, Rn. 47 zu § 5). Die Bindung erstreckt sich deshalb auf die **einzelnen Bilanzpositionen**,

- soweit diese den **allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger handelsrechtlicher Bilanzierung** entsprechen,
- **materielle Sonderregeln des Steuerbilanzrechts keine abweichenden Regelungen anordnen** und
- ihre Anwendung nicht der **Zweckausrichtung der Steuerbilanz** widerspricht, den tatsächlichen **vollen Gewinn nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** für jede Besteuerungsperiode zu ermitteln.

Unter diesen Voraussetzungen ist die Steuerbilanz in der Lage – abweichend von der handelsrechtlichen Gewinnermittlung, die insbesondere durch **Bewertungswahlrechte** das Ergebnis beeinflussen kann –, unter Hinzuziehung **übergeordneter Bilanzierungsgrundsätze** einen durch **objektivierte Bilanzansätze und –bewertungen** der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Gewinn zu ermitteln. Hierfür sind nur die **allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung** der §§ 238 – 263 HGB heranzuziehen. Die materielle Maßgeblichkeit erklärt lediglich die handelsrechtlichen **GoB i.S.v. Prinzipien für verbindlich** (so *Schulze-Osterloh*, *StuW* 1991, 284, 285). Nur diese Prinzipien werden durch die materielle Maßgeblichkeit für verbindlich erklärt. Deshalb ist auch **nicht jede einzelne handelsrechtliche Regelung und auch nicht sämtliche Vorschriften der §§ 238 – 263 HGB für die Steuerbilanz maßgeblich**. Die einzelne handelsrechtliche Vorschrift kann nur dann in die Steuerbilanz einbezogen werden, wenn keine steuerlichen Spezialgesetze der handelsrechtlichen Vorschrift entgegenstehen und ihre Anwendung nicht der Zweckausrichtung der Steuerbilanz widerspricht.

Die materielle Maßgeblichkeit bezieht sich ihrem Wortlaut nach nur auf den **Ansatz und Bewertung des Betriebsvermögens** in der Steuerbilanz, nicht aber auf die formellen GoB. Ihre Bindung an die Steuerbilanz ergibt sich aus den §§ 140 ff. AO, insbesondere aus §§ 145 ff. AO. Deshalb bestehen bei den formellen GoB keine Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz.

## 2. Einschränkungen des Maßgeblichkeitsprinzips

Das Maßgeblichkeitsprinzip **gilt nicht absolut**. Es tritt immer dann zurück, weil

- **übergeordnete** Gewinnermittlungsgrundsätze,
- **Bilanzierungsvorbehalte** des Steuerrechts und
- **Bewertungsvorbehalte** des Steuerrechts

**vorrangig gelten.**

### a) Übergeordnete Gewinnermittlungsgrundsätze

Hierbei handelt es sich um **höherrangige Normen** wie z.B.

- Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem. Art. 3 GG und
- Die besonderen Gewinnermittlungsgrundsätze für Mitunternehmer und KGaA-Komplementäre (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG).

### b) Bilanzierungsvorbehalte des Steuerrechts

Bilanzierungsvorbehalte sind **Ausschlüsse vom Maßgeblichkeitsprinzip**, die den **Ansatz dem Grunde betreffen** wie z.B.

- das **Aktivierungsgebot für entgeltlich erworbene immaterielle Anlagewerte** (§ 5 Abs. 2 EStG),
- das (klarstellende) **Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene Anlagewerte** (§ 5 Abs. 2 EStG),

- das **zeitbegrenzte Passivierungsverbot** für **gewinn- oder einnahmeabhängige** Verpflichtungen (§ 5 Abs. 2 a EStG),
- **begrenzte Passivierungsgebot** für Rückstellungen wegen **Schutzrechtsverletzungen**, insbesondere Patentrechtsverletzungen gem. § 5 Abs. 3 EStG
- Verbot der Bildung von **Drohverlustrückstellungen** (§ 5 Abs. 4 a EStG)
- Passivierungsverbot für **Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten** (§ 5 Abs. 4 b EStG)
- Aktivierungsgebot für **aufwandberücksichtigte Zölle und Verbrauchssteuern auf Vorratsvermögen** (§ 5 Abs. 5 S. 2 nr. 1 EStG).

Diese speziellen Bewertungsvorbehalte haben stets Vorrang vor den handelsbilanziellen Bilanzansatzvorschriften.

- c) Soweit die Handelsbilanz nach **den allgemeinen GoB** erstellt worden ist, sind deshalb die **allgemeinen GoB die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung**, und zwar sowohl hinsichtlich des **Ansatzes** als auch für die **Bewertung**. Steuerliche Wahlrechte können jedoch nach Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit unabhängig von handelsrechtlichen Wahlrechten ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG idF. BilMoG).

Allerdings sind zur Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses die handelsrechtlichen Posten der Bilanz und der GuV im Hinblick auf die **Vorrangigkeit der abweichend gegenüber der Handelsbilanz gem. § 5 Abs. 2-5 EStG und § 5 Abs. 6 EStG bezüglich Ansatz und Bewertung zu korrigieren**. Die Korrekturen ergeben sich aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen von Handels- und Steuerbilanz. Zielsetzung der Steuerbilanz ist die Ermittlung des periodengerechten Gewinns (BFH 03.02.1969, BStBl. II 1969, 291 ff). **Demgegenüber orientiert sich das Handelsbilanzrecht am Gläubigerschutzprinzip**, das für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns keine Bedeutung hat. So sind z.B. gem. § 5 Abs. 3 S. 2 EStG Rückstellungen wegen Verletzung bestimmter Schutzrechte spätestens im dritten Wirtschaftsjahr nach ihrer Bildung wieder aufzulösen, wenn Ansprüche zwischenzeitlich nicht geltend gemacht wurden. Demgegenüber dürfen Rückstellungen handelsrechtlich

nur dann aufgelöst werden, wenn der Grund für die Rückstellungsbildung entfallen ist (§ 249 Abs. 3 S. 2 HGB).

Der Katalog möglicher Abweichungen und damit des **Korrekturbedarfs** nach § 5 Abs. 6 EStG erfasst die steuerlichen

- Entnahmen und Einlagen,
- die Zulässigkeit der Bilanzänderung,
- Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben,
- verschiedene Bewertungsunterschiede, die für die Steuerbilanz vorrangig in § 6 EStG geregelt sind und
- die Absetzung für Abnutzung (AfA) und Substanzverringerung (AfS).

Die Korrekturen werden in einer sog. „Überleitungsrechnung“ im Rahmen einer **Mehr- und Wenigerrechnung** erfasst. Ist eine Vielzahl von Korrekturen vorzunehmen, wird in der Praxis eine **eigenständige** Steuerbilanz erstellt.

Die Maßgeblichkeit der Bilanzansätze bezieht sich auf das gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG für den Schluss des Wirtschaftsjahres nach den GoB auszuweisenden Betriebsvermögen, also auf Vermögensgegenstände (= positive Wirtschaftsgüter), Schulden (= negative Wirtschaftsgüter) sowie Rechnungsabgrenzungsposten.

Somit gelten grundsätzlich die handelsrechtlichen

- Aktivierungs- und Passivierungs**gebote** sowie
- Aktivierungs- und Passivierungs**verbote**

auch für die Steuerbilanz (BFH 13.06.2006, DStR 2006, 1406).

**Aktivierungsverbote** enthalten z.B. § 248 Abs. 2 HGB für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, sowie § 248 Abs. 1 HGB (Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens, für die Beschaffung des Eigenkapitals und für den Abschluss von Versicherungsverträgen).

**Passivierungsverbote** ergeben sich aus § 249 Abs. 2 HGB (Rückstellungen für Zwecke, die nicht in § 249 Abs. 1 HGB bezeichnet sind).

Die **handelsrechtliche Bewertung** ist auch für die Steuerbilanz zu übernehmen, soweit sie den allgemeinen GoB betrifft, es sei denn, dass für die Steuerbilanz wegen der unterschiedlichen Zweckausrichtung der Steuerbilanz (Ermittlung des periodengerechten Gewinns statt des handelsrechtlichen Gläubigerschutzprinzips) in § 6 EStG und über die Absetzung für Abnutzung (AfA) bzw. für Substanzverringerung (AfS) nicht gegenüber den handelsrechtlichen Regelungen vorrangig ist.

Die Ausübung handelsrechtlicher Bewertungswahlrechte ist auch für die Steuerbilanz maßgebend, wenn sich handels- und steuerrechtliche Bewertungs- und Abschreibungsvorschriften entsprechen.

**Abweichungen in der Bewertung** treten immer dann auf, wenn das Steuerrecht **eigenständige** Regelungen für die Bewertung geschaffen hat, wie z.B.

- **§ 5 Abs. 2 EStG** verbietet die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter (zur Handelsbilanz vgl. § 248 Abs. 2 HGB),
- **§ 5 Abs. 2a EStG** verbietet die Rückstellungen, die aus (künftigen) Erlösen zu tilgen sind,
- **§ 5 Abs. 3 EStG** schränkt die Rückstellungen wegen Verletzung von Patent- und Schutzrechten ein,
- **§ 5 Abs. 4 EStG** schränkt die Bildung von Jubiläumsrückstellungen ein,
- **§ 5 Abs. 4a EStG** verbietet die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
- **§ 5 Abs. 4b EStG** verbietet die Passivierung einer Rückstellung, wenn die Erfüllung der Verpflichtung künftig zur Entstehung eines aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgutes führt,
- **§ 5a EStG** regelt Besonderheiten der Gewinnermittlung für Handelsschiffe

Handelsrechtliche **Bilanzierungswahlrechte** haben keine Bindung zur Steuerbilanz:

- Handelsrechtliche **Aktivierungswahlrechte** führen aus Gründen der Ermittlung des periodengerechten steuerlichen Gewinns in der Steuerbilanz zu einer Aktivierungspflicht.
- Handelsrechtliche **Passivierungswahlrechte** führen zu einem Passivierungs**verbot** in der Steuerbilanz.

## VIII.

### Die umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG)

Die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften enthalten Sondervorschriften, durch die der Staat Struktur-, Konjunktur-, Arbeitsmarkt- und Umweltpolitik betreibt, indem Gewinne durch vorgezogene Sonderabschreibungen, die bis zu 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf spätere Perioden verschoben werden. Dadurch entstehen aufgrund **zinsloser Steuerstundungen** liquiditäts- und rentabilitätsmäßige Vorteile. Da diese Sondervorschriften bisher in der Steuerbilanz nur angewandt werden durften, wenn sie auch in der Handelsbilanz beachtet wurden sind, wurde das Maßgeblichkeitsprinzip umgekehrt angewandt. **Danach wurden steuerliche Wahlrechte auch in der Handelsbilanz angewandt. Dies geschah über sog. steuerliche Öffnungsklauseln** der §§ 247 Abs. 3, 254, 273 und 279 HGB. Durch sie wurden folgende **steuerliche Vergünstigungen in das Handelsbilanzrecht einbezogen:**

- das Wahlrecht zwischen **degressiver und linearer Abschreibung**,
- die Möglichkeit zur **Teilwertabschreibung** gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 2 EStG,
- die **Sonderabschreibungen** nach §§ 7 c, 7 d, 7 k EStG und §§ 81, 82 a, 82 g und 82 i EStDV,
- die Abschreibung **geringwertiger Wirtschaftsgüter** gem. § 6 Abs. 2 EStG,
- die **Bildung und Auflösung steuerfreier Rücklagen** gem. §§ 6 b, 7 g Abs. 3 und 52 Abs. 6 EStG und R 34 Abs. 4 und R 35 EStG und
- die Bewertung nach der **Lifo- Methode** ( § 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG).

**Zweck** der umgekehrten Maßgeblichkeit war die Verhinderung der Ausschüttung des Steuervorteils, den das Unternehmen aus Gründen der Wirtschaftspolitik erhält. Der gewinnmindernde Effekt einer aktivischen Abwertung (z.B. durch Sonderabschreibungen) oder durch Passivierung (z.B. durch steuerliche Rücklagen) soll auch in der Handelsbilanz nachvollzogen werden und über die Verminderung des Jahresabschlusses auch das **Ausschüttungsvolumen verringern**, sodass die Finanzkraft des Unternehmens gestärkt wird. Steuersubventionen sollen nicht in das Privatvermögen des Anteiligners fließen, während der Fiskus die Steuern auf den Vorteil (noch) nicht erhält (sog. „Teilhaberthese“).

Mit dem **BilMoG** wurde **§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG** um einen Halbsatz ergänzt. **Danach gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht, wenn durch Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein von der Handelsbilanz abweichender Ansatz gewählt wird (sog. „Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit“)**. Diese gesetzliche Neuregelung hat erhebliche Bedeutung insbesondere für die von den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften abweichenden steuerlichen Bewertungsvorschriften. Denn sie führen zur deutlichen Verselbständigung der Steuerbilanz und ermöglichen insbesondere ein von der Handelsbilanzpolitik abweichende Steuerbilanzpolitik. Mit den steuerlichen Bewertungswahlrechten in

- **§ 7g Abs. 5 EStG** über erhöhte Absetzungen (z.B. nach § 7h EStG) und
- **§ 6b EStG** über gewinnmindernde Rücklagen für aufgedeckte stille Reserven und deren Übertragung auf investierte Wirtschaftsgüter

Bietet das EStG dem Unternehmer im Rahmen der Steuerbilanzpolitik die Möglichkeiten, den steuerlichen Gewinn nunmehr unabhängig von dem handelsrechtlichen Gewinn zu beeinflussen.

Zu den steuerlichen Bewertungswahlrechten zählen außerdem

- die **degressive Abschreibung** nach § 7 Abs. 2 EStG und darüber hinausgehend nach BMF-Auffassung (BMF 12.03.2010, BStBl. I 2010, 239);

- die **Teilwertabschreibung** im Falle dauernder Wertminderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) sowie
- die Möglichkeit, das **Vorratsvermögen** gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG **nach Maßgabe der Verbrauchsfolge** unabhängig von der Handelsbilanz zu bewerten.

Die Inanspruchnahme steuerlicher Wahlrechte in der Form steuerlicher Abschreibungen nach

- § 7g Abs. 2 S. 2 und/oder Abs. 5 EStG
- Abzug nach § 6b Abs. 1 und 10 EStG
- Abzug nach R 6.6 (30) EStR (Rücklagen für Ersatzbeschaffung)

ist nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG davon abhängig, dass neben der Steuerbilanz ein **besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis erstellt wird**, um die Fortführung des Buchwertes für Zwecke auch künftiger Ermittlungen des Gewinns (z.B. bei Veräußerungen) sicherzustellen.

Dadurch entsteht ein erheblicher Mehraufwand durch umfangreiche Erläuterungen zur Handelsbilanz

- durch Überleitungsrechnungen zur Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses oder
- durch eine selbstständige Steuerbilanz nach § 60 Abs. 2 S. 2 EStDV.

Soweit eine von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz erstellt wird, ist der Unterschied gegenüber dem handelsrechtlichen Eigenkapital in der Steuerbilanz durch einen **steuerlichen Ausgleichsposten (StAP)** darzustellen.

# Vorlesungsskript

04.05.2011

## Bilanzsteuerrecht SS 2011

WP/StB/RA Dr. R. Winnefeld

- I. Die im Rahmen der materiellen Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG anzuwendenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)*
  - 1. Bindung der Maßgeblichkeit an den Bilanzansatz*
  - 2. Abweichende Regelungen bei den handelsrechtlichen Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten*
  - 3. Die sachliche Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen nach § 4 Abs. 1 EStG*
  - 4. Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch die steuerlichen Ansatzvorbehalte des § 5 Abs. 2 – 5 EStG*
- II. Die Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die Bewertung in der Steuerbilanz*
- III. Handelsrechtliche GoB, die nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auch in der Steuerbilanz zu beachten sind*
  - 1. Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)*
  - 2. Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 EStG)*
  - 3. Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4, Halbs. 1 EStG)*
  - 4. Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte*

- 5. Nominalwertprinzip (§ 244 HGB)
  - 6. Stichtagsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
  - 7. Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
  - 8. Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB)
  - 9. Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB)
  - 10. Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-concern-Prinzip) gem. §252 Abs. 1 Nr. 2 HGB
- IV. Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

## I.

### **Die im Rahmen der materiellen Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG anzuwendenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)**

Gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ist in der Steuerbilanz das Betriebsvermögen nach den **handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)** anzusetzen. Dieses GoB-System besteht aus **drei Schichten**:

- An oberster Stelle stehen die handelsrechtlichen Leitprinzipien **Gläubigerschutz**, das **Vorsichtsprinzip** und das **Objektivierungsprinzip**.
- Es folgen als konkretisierende Unterprinzipien das **Vermögensprinzip**, das **Realisationsprinzip** und das **Imparitätsprinzip**.
- Aus dem Zusammenwirken der oberen GoB gehen die **Einzelnormen der §§ 238 – 263 HGB** hervor, die als allgemeine Vorschriften zum GoB-System zugehörig verstanden werden.

Dagegen werden die Vorschriften der §§ 264 ff. HGB nach h. M. nicht als GoB-konform angesehen, weil sie als **rechtsformspezifische Regelungen** insbesondere für Kapitalgesellschaften keinen allgemeingültigen GoB-Charakter haben.

#### **1. Bindung der Maßgeblichkeit an den Bilanzansatz**

Aus der grundsätzlichen Identität der Begriffe (handelsrechtlich) Vermögensgegenstand und (steuerrechtlich) Wirtschaftsgut ist zu schließen, dass

- die handelsrechtlichen Aktivierungs- und Passivierungs**gebote** sowie
- die handelsrechtlichen Aktivierungs- und Passivierungs**verbote**

nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG **auch für die Steuerbilanz** gelten.

Damit sind Posten, die handelsrechtlich **aktiviert und passiviert werden müssen**, auch in der Steuerbilanz auszuweisen.

Ferner sind Posten, die handelsrechtlich **nicht** aktiviert werden dürfen, auch **nicht** in der Steuerbilanz anzusetzen.

**Als Grundsatz gilt:** Handelsrechtliche Bilanzierungs**gebote** und **–verbote** sind über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch für die Steuerbilanz maßgeblich.

## **2. Abweichende Regelungen bei den handelsrechtlichen Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten**

Demgegenüber besteht bei Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten keine parallele Wertung in Handels- und Steuerbilanz. Aufgrund des **Leistungsfähigkeitsprinzips** muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit auch das Steuerbilanzrecht darauf abzielen, dass Steuerpflichtige bei **gleicher Leistungsfähigkeit** gleich hoch besteuert werden (sog. „**horizontale Steuergerechtigkeit**“), während die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen höher sein muss (sog. „**vertikale Steuergerechtigkeit**“). Ausgangspunkt für die Bestimmung der persönlichen Leistungsfähigkeit sind deshalb die vom Steuerpflichtigen **tatsächlich erzielten Einkünfte**. Das BVerfG leitet das Leistungsfähigkeitsprinzip aus dem allgemeinen **Gleichheitsgrundsatz** des Art. 3 Abs. 1 GG her, der neben dem **Legalitätsprinzip** (jede erhobene Steuer muss eine gesetzliche Grundlage haben) und dem **Übermaßverbot** (Verbot der Erdrosselungssteuer) zu den **Grundprinzipien des Steuerrechts** zählt.

In seiner Entscheidung vom 03.02.1969 hat der **Große Senat des BFH** zum Ausdruck gebracht, dass

- **Zweck** der steuerlichen Gewinnermittlung die Erfassung des **vollen** Gewinns ist
- und es daher nicht im **Belieben des Kaufmanns** stehen könne, sich durch
  - die **Nichtaktivierung von Wirtschaftsgütern**, für die handelsrechtlich ein **Aktivierungswahlrecht** besteht (vgl. z. B. Aktivierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts gem. § 255 Abs. 4 HGB) oder

- den **Ansatz von Passivposten** (z. B. durch sog. Aufwandsrückstellungen gem. § 249 Abs. 2 HGB), für die handelsrechtlich ein **Passivierungswahlrecht** besteht,
- ärmer zu machen, als er tatsächlich ist  
(BFH GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291).

Danach führen grundsätzlich handelsrechtliche **Aktivierungswahlrechte** steuerrechtlich zu Aktivierungs**geboten**, während handelsrechtliche **Passivierungswahlrechte** zu steuerrechtlichen Passivierungs**verboten** führen.

### **3. Die sachliche Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen nach § 4 Abs. 1 EStG**

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt **nicht** für die sachliche Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum **Betriebsvermögen**.

**Handelsrechtlich** besteht bei Vermögensgegenständen eine weitgehende **Zuordnungsfreiheit** für die Handelsbilanz. **Steuerrechtlich** ist demgegenüber die **strenge Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen** zu beachten, weil steuerrechtlich nur Veränderungen des Betriebsvermögens besteuert werden.

**Unterschiedliche sachliche Zuordnungen** der Wirtschaftsgüter zwischen Handels- und Steuerbilanz ergeben sich insbesondere bei **Personengesellschaften** hinsichtlich des **Sonderbetriebsvermögens** (z. B. ein Gesellschafter stellt sein Grundstück zur entgeltlichen Nutzung seiner OHG zur Verfügung). Da das Grundstück nicht zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft zählt, ist es nicht in der Handelsbilanz zu erfassen, da nur Gesamthandsvermögen in der Handelsbilanz auszuweisen ist. **Steuerrechtlich** gehört das Grundstück allerdings zum (Gesamt-) Betriebsvermögen, weil es für betriebliche Zwecke eingesetzt wird. Wegen der betrieblichen Nutzung ist eine Sonderbilanz zu erstellen, auf die später einzugehen ist.

Ebenfalls rein steuerrechtlicher Natur sind **Ergänzungsbilanzen**, die ihrem Wesen nach Wertansätze der Gesamthandsbilanz bei einem **entgeltlichen Gesellschafterwechsel** darstellen.

#### **4. Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch die steuerlichen Ansatzvorbehalte des § 5 Abs. 2 – 5 EStG**

Diese Normen des EStG gehen als „**leges speciales**“ den handelsrechtlichen Vorschriften vor. Sie sind teilweise Reaktionen des Steuergesetzgebers auf anderslautende BFH-Urteile und werden deshalb als „**Fiskal-Normen**“ bezeichnet.

So wurde z. B. entgegen der BFH-Rechtsprechung die Bildung von **Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- und ähnlicher Rechte** in § 5 Abs. 3 EStG eingeschränkt.

§ 5 Abs. 4a EStG wurde mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 zum Ausgleich der Steuerausfälle durch den Verzicht auf Gewerbesteuer eingefügt. Danach ist die **Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste** aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) handelsrechtlich zwar geboten, in der **Steuerbilanz aber nicht mehr zulässig**.

## **II.**

### **Die Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die Bewertung in der Steuerbilanz**

Entgegen dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG (... „anzusetzen“) bezieht sich der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht nur auf den Bilanzansatz, sondern auch auf die **Bewertung** (BFH BStBl. III 1965, 59).

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt allerdings im Rahmen der Bewertung nur insoweit, als keine **vorrangigen steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften** zu beachten sind (vgl. § 5 Abs. 6 EStG).

Der Vorrang steuerlicher Spezialvorschriften für die Bewertung wurde eingeführt, um durch die von der Handelsbilanz abweichende Bewertung die gleichmäßige Besteuerung nach der **Leistungsfähigkeit** sicherzustellen. Darüber hinaus dienen sie der Durchsetzung rein **fiskalischer Ziele** des Gesetzgebers.

Nach **steuerrechtlichen Vorschriften** richten sich gem. § 5 Abs. 6 EStG:

- Die **Abgrenzung des betrieblichen von dem privaten Vermögen** durch Entnahmen und Einlagen (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG),
- die **Bilanzänderung** (§ 4 Abs. 2 EStG),
- die **Bewertung** nach **§§ 6, 6b, 6d EStG und § 8b EStDV, § 9 S. 2 InvZuIG** sowie
- die **Absetzung für Abnutzung (AfA) oder Substanzverringerung**, insbesondere die §§ 7 – 7k EStG, §§ 81, 82a, 82f, 82g und 81 i EStDV, §§ 4, 6 FördGG.

### III.

#### **Handelsrechtliche GoB, die nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auch in der Steuerbilanz zu beachten sind**

Bei den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung handelt es sich um einen **unbestimmten Rechtsbegriff**, unter den sämtliche handelsrechtliche **Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze** einzuordnen sind. Sie werden hergeleitet aus dem **Zweck** der Buchführung und des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Im Einzelnen werden folgende Grundsätze unterschieden:

Die **Dokumentationsgrundsätze** regeln die grundlegenden Anforderungen an die **Buchführung**. Diese regeln Aufbau und Ablauf der Buchführung (Erfassung der Geschäftsvorfälle durch Kontendarstellung im Hauptbuch bzw. in Hilfsbüchern (Lagerbuchführung, Lohn- und Gehaltsbuchführung). Durch die Einhaltung der Dokumentationsgrundsätze wird eine zuverlässige, vollständige, verständliche und systematisch geordnete Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle wird eine Basis für eine **wahrheitstreue Abbildung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens** geschaffen. Im Einzelnen erfordern die Dokumentationsgrundsätze:

- den **systematischen Aufbau der Buchführung**,
- die **Sicherung und Vollständigkeit der Konten**,
- die **vollständigen und verständlichen Aufzeichnungen**,
- die Einhaltung des **Beleggrundsatzes** (keine Buchung ohne Beleg!) und
- die Einhaltung der **Aufbewahrungsfristen**

In den **Rahmengrundsätzen** werden die Informationsanforderungen für die im Jahresabschluss vermittelten Informationen bestimmt (§§ 239 Abs. 2, 243 Abs. 2, 246, 252 Abs. 1 HGB) nämlich

- die **Richtigkeit** (Objektivität, Willkürfreiheit),
- die **Vergleichbarkeit** (**extern** mit Abschlüssen vergleichbarer Unternehmen; **intern** im Vergleich mit früheren Perioden),
- **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** (eindeutige Bezeichnung, Gliederung und Ordnung der einzelnen Posten in Buchführung und Bilanz),
- **Vollständigkeit, Stichtags- und Periodisierungsprinzip** und
- **Wirtschaftlichkeit** (Kosten-Nutzen der Buchführung und Bilanzierung bei der Informationsvermittlung).

Die **System-(Konzeptions) Grundsätze** stellen eine systematische Grundlage für ein einheitliches und zweckgerechtes Verständnis des handelsrechtlichen Jahresabschlusses dar. Zu ihnen zählen

- der Grundsatz der **Fortführung der Unternehmenstätigkeit** (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB),
- der Grundsatz der **Pagatorik** (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) und
- der Grundsatz der **Einzelbewertung** (§ 252 Abs. 1 Nr. § HGB).

Die **Definitionsgrundsätze** für den Jahresabschluss bestimmen, wann Geschäftsvorfälle

- entweder **erfolgswirksam** auch in der GuV
- oder **erfolgsneutral** nur in der Bilanz (als Aktiv- oder Passivtausch, Bilanzverlängerung oder Bilanzverkürzung)

zu erfassen sind. Durch sie soll der periodengerechte Erfolg ermittelt werden unter Beachtung des gläubigerschützenden **Imparitätsprinzips**, nach welchem

- **Erträge** erst nach ihrer **Realisierung** (Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums) und

- **Aufwendungen** bereits mit dem **Zeitpunkt der Entstehung von Verpflichtungen** (z.B. Rückstellungsbildung für Ertragssteuerzahlungen mit dem abgelaufenen Geschäftsjahr) und von **Risiken**, wenn diese bereits drohen (z.B. Rückstellungsbildung für Schadensersatzzahlungen im Passiv-Prozess).

Die **Ansatzgrundsätze** bestimmen,

- was als **Aktivum** (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) und
- was als **Passivum** (Rückstellungen und Verbindlichkeiten)

in die Bilanz aufzunehmen ist (sog. „**Aktivierungs- und Passivierungsgrundsätze**“). Ein Vermögensgegenstand ist zu **aktivieren**, wenn er **selbständig**

- **verwertbar** (z.B. durch Veräußerung, Vermietung und Verpachtung) und
- **bewertbar** ist.

Eine **Schuld** (Rückstellung, Verbindlichkeit) ist zu passivieren, wenn für das Unternehmen

- eine **Verpflichtung** entsteht, die das Unternehmen **wirtschaftlich belastet** und
- die **Verpflichtung quantifizierbar** (bewertbar) ist.

Im Einzelnen stellen sich die handelsrechtlichen GoB wie folgt dar:

### 1. Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

Der **Gläubigerschutz** erfordert das Vorsichtsprinzip, das sich insbesondere konkretisiert

- im Realisationsprinzip und
- im Imparitätsprinzip.

Danach dürfen **Vermögenszuwächse** erst bei ihrer **Realisation** ausgewiesen werden. **Risiken** und **Verluste**, die bis zum Bilanzstichtag drohen, sind dagegen bereits zum Stichtag zu berücksichtigen, wenn **sie sich bereits hinreichend konkretisiert haben** (vorhersehbar sind). Das Vorsichtsprinzip gilt auch für die Bilanzansätze (Ansatz dem Grunde nach), insbesondere bei Rückstellungen.

## 2. Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 EStG)

Eine Ausprägung des Vorsichtsprinzips ist das Realisationsprinzip. Es setzt auch den Maßstab für den Ausweis der **Erträge** und **Aufwendungen** in der GuV und wird als **grundlegendes Aktivierungs- und Passivierungsprinzip** für die Bilanzierung angesehen. Danach dürfen Gewinne nur dann aktiviert werden (z. B. als Kaufpreisforderung), wenn sie spätestens am Bilanzstichtag **realisiert** sind. **Gewinne sind realisiert** z. B.

- aufgrund erbrachter Lieferungen und Leistungen,
- durch Tausch oder tauschähnliche Vorgänge,
- durch betrieblichen Schuldenerlass (z. B. aus Gründen der betrieblich veranlassten Sanierung des Unternehmens). Aber auch die Entnahme sowie die Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 EStG stellen einen Realisierungsvorgang dar, insbesondere durch die Realisierung der stillen Reserven, **sodass für betrieblich entstandene Werte keine Besteuerungslücke entstehen kann.**

Bei **gegenseitigen Verträgen** (Kauf- und Werkverträgen) tritt die **Gewinnrealisierung** ein, wenn der zur Leistung Verpflichtete (z. B. Verkäufer) seine Leistung im Wesentlichen erbracht hat und damit sein Anspruch auf Gegenleistung (z. B. Kaufpreisforderung) nicht mehr mit ungewöhnlichen Risiken belastet, d.h. so gut wie sicher ist. Auf den Zahlungseingang kommt es nicht an. Auch ein hinreichend sicherer künftiger Anspruch muss aktiviert werden. Die rechtliche Entstehung und Fälligkeit haben keine Bedeutung.

Der **Zeitpunkt der Gewinnrealisierung** konkretisiert sich i.d.R. mit dem Übergang des **wirtschaftlichen Eigentums** (z. B. bei Leasinggeschäften) oder mit **Übergang der Gefahr und der Lasten** gem. **§ 446 BGB** (Gefahr des zufälligen Untergangs und der Verschlechterung, Übergabe der verkauften Sache) an den Käufer. Damit

entsteht für den Verkäufer die Kaufpreisforderung, die als Vermögensgegenstand in der Bilanz zu aktivieren ist.

Sobald die Leistung erbracht und der Gewinn realisiert sind, hat der (gesetzlich nicht geregelt) GoB-Grundsatz der **Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte** keine Bedeutung mehr.

**Wertsteigerungen der Aktiva** (z. B. stille Reserven) dürfen erst dann ausgewiesen werden und führen damit erst dann zu einem der Besteuerung unterliegenden Gewinn, wenn sich durch einen **Umsatzakt** oder **Entnahme** tatsächlich eingetreten sind.

**Wertsteigerungen** im sog. „**ruhenden Betriebsvermögen**“ werden in der **Steuerbilanz nicht erfasst**.

### **3. Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4, Halbs. 1 EStG)**

Das Imparitätsprinzip **konkretisiert das Vorsichtsprinzip** hinsichtlich **konkret vorhersehbarer Risiken und Verluste**. Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4, Halbs. 1 EStG „sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind“. Für die Berücksichtigung künftiger Risiken und Verluste ist bereits eine „**wirtschaftliche Verursachung**“ entscheidend, nicht dagegen – wie beim Realisationsprinzip – der tatsächliche Eintritt des Risikos oder der Verluste. Deshalb sind wegen des Gläubigerschutzprinzips und des damit verbundenen Vorsichtsprinzips die Vermögenszugänge (z. B. Verpflichtungen zu Schadensersatzleistungen) **ungleich** (lat: impar) geregelt: Während Vermögenszugänge erst dann zu berücksichtigen sind, wenn sie z. B. durch **Umsatzakte** realisiert worden sind, sind Schuldzugänge (z. B. durch die Bildung von Rückstellungen für Schadensersatzleistungen in einem Passiv-Prozess) bereits dann zu berücksichtigen, wenn sie **konkret drohen** (z. B. durch Zustellung einer Schadensersatzklagschrift). Durch die Bildung von Rückstellungen (**Buchungssatz: per Aufwand an Rückstellung**) mindert sich der ausschüttungsfähige Gewinn, der für die Schadensregulierung einbehalten wird.

Ausprägungen des **Imparitätsprinzips** sind:

- das **strenge Niederstwertprinzip** für das **Umlaufvermögen** (§ 253 Abs. 4 HGB) und
- das **gemäßigte Niederstwertprinzip** für das **Anlagevermögen** (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB);
- bei **Finanzanlagen** müssen außerplanmäßige Abschreibungen bei nicht dauernder Wertminderung **nicht** vorgenommen werden.

Dieses handelsrechtliche **Niederstwertprinzip** wird für die **Steuerbilanz erheblich eingeschränkt**, weil der Gläubigerschutz in der Steuerbilanz nicht zu beachten ist. Hier gilt das **Leistungsfähigkeitsprinzip**, das erst einsetzt, wenn Risiken und Verluste sich **tatsächlich realisiert** haben. Die **Einschränkungen für die Steuerbilanz** ergeben sich aus den **steuerbilanziellen Spezial-Regelungen** in

- § 5 Abs. 4a EStG: **Abschaffung der Drohverlustrückstellungen**
- § 5 Abs. 4 EStG: Einschränkung der Rückstellungsbildungen für **Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums**
- § 5 Abs. 3 EStG: Einschränkungen der Rückstellungsbildungen für die **Verletzung fremder Urheber-, Paten- und ähnlicher Rechte**.

**Aufwendungen sind realisiert**, sobald sich die Verpflichtung zu einer wirtschaftlichen Belastung verdichtet hat. Künftiger Aufwand, der noch nicht zu einer wirtschaftlichen Belastung geführt hat, ist grundsätzlich nicht absetzbar. Auf die Verlustrealisierung kommt es nicht an.

Nach dem **Grundsatz der Periodenabgrenzung** sind Aufwendungen und Erträge ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt ihrer Ausgaben bzw. Einnahmen im Jahresabschluss zu berücksichtigen (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Demzufolge kommt es nicht auf die Veränderung im Bestand der liquiden Mittel an, sondern auf die Minderung oder Erhöhung des Vermögens im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung (Periodenabgrenzung).

#### 4. Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte

Dieser GoB-Grundsatz ist nicht kodifiziert. Er besagt, dass schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz **nicht zu bilanzieren** sind, wenn sie noch nicht erfüllt sind.

Unter einem **schwebenden Geschäft** ist zu verstehen

- ein gegenseitiger, auf einen Austausch von Leistung und Gegenleistung (do ut des) gerichteter schuldrechtlicher Vertrag,
- bei dem noch von keinem der beiden Vertragspartner die Leistung ganz oder teilweise erbracht wurde.

Deshalb sind **Vorleistungen** wie z. B. erhaltene oder geleistete Vorauszahlungen (z. B. des Kaufpreises) zu **neutralisieren**.

##### **Buchungssätze:**

Bei erhaltenen Anzahlungen: ***Per Bank an erhaltene Anzahlungen***

Bei geleisteten Anzahlungen: ***Per geleistete Anzahlungen an Bank***

**Erfüllungsrückstände** aus einem **teilweise** oder **vollständig abgewickelten Geschäft** sind handelsrechtlich als **Verbindlichkeitsrückstellungen** zu passivieren.

Dagegen sind **nur in der Steuerbilanz drohende Verluste** aus schwebenden Geschäften gem. § 5 Abs. 4a EStG **nicht zu berücksichtigen**, obwohl handelsrechtlich hier ein GoB-Grundsatz vorliegt, der gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zur Bildung einer sog. „Droh-Verlustrückstellung“ verpflichtet.

#### 5. Nominalwertprinzip (§ 244 HGB)

Nach § 244 HGB sind sämtliche Bilanzposten in **Euro (€)** aufzustellen. Demzufolge sind **Geldentwertungen** aufgrund inflationärer Entwicklungen in der Handels- und **Steuerbilanz nicht zu berücksichtigen**.

Konkretisiert wird das Nominalwertprinzip in der **Beschränkung der Anschaffungs- und Herstellungskosten** gem. §§ 253, 255 HGB bzw. § 6 EStG als **Wertobergrenze**.

## 6. Stichtagsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)

Das Stichtagsprinzip hat sowohl in der Handels- als auch in der **Steuerbilanz** eine erhebliche Bedeutung, weil insbesondere bei dem **Ansatz** und der **Bewertung** der Rückstellungen und den Ansätzen der Wertberichtigungen zu Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen der Bilanzansatz und die Bewertung von dem **subjektiven Kenntnisstand des Kaufmanns abhängig sind**.

Nach dem Stichtagsprinzip sind bei **Ansatz** und **Bewertung** die subjektiv erkannten Wertverhältnisse zum Stichtag zu Grunde zulegen. Alle wertbeeinflussenden Faktoren, die sich **bis zum Stichtag** ergeben haben (z. B. Kursentwicklungen der Aktien) sind zu beachten. Dagegen werden alle **nach dem Stichtag eintretenden** Ereignisse grundsätzlich **nicht berücksichtigt**.

Aufgrund der **subjektiven Erkenntnismöglichkeiten** gibt es allerdings auch Verhältnisse, die am Bilanzstichtag bereits bestanden haben, die der Kaufmann noch nicht kennt oder auch nicht kennen konnte (z. B. Insolvenz eines Kaufpreisschuldners), die ihm aber erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Zeitpunkt der Bilanzerstellung bekannt werden. Man spricht hier von sog. „**wertaufhellenden Erkenntnissen**“. Da die Wertänderungen zum **Stichtag bereits vorlagen**, aber nur nicht bis dahin erkannt wurden, sind sie gleichwohl bei der Bilanzaufstellung zu berücksichtigen.

Dagegen handelt es sich bei den sog. „**wertbegründenden Tatsachen**“ um solche Ereignisse, die erst **nach dem Bilanzstichtag** eingetreten sind. Sie bleiben bei der Bilanzierung und Bewertung unberücksichtigt.

Dies gilt z. B. für einen **nach dem Stichtag** abgeschlossenen Vergleich, Vertragsänderungen oder für ein ergangenes rechtskräftiges Urteil, die deshalb bei Ansatz und Bewertung nicht zu berücksichtigen sind.

## 7. Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)

Nach §§ 240 Abs. 1 und 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB sind Vermögensgegenstände und Schulden (Rückstellungen, Verbindlichkeiten) **einzeln anzusetzen und zu bewerten**. Dieser Grundsatz gilt auch über das Maßgeblichkeitsgebot für die **Steuerbilanz**, für die es auch in § 6 Abs. 1 S. 1 EStG (... „Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter“) geregelt ist. Die Bewertung nach einer **Gesamtheit** (z. B. Fuhrpark, Vorratslager, Forderungsbestand) und damit ein Wertausgleich zwischen den einzelnen Posten, ist **grundsätzlich ausgeschlossen**. Durch das Einzelbewertungsprinzip wird ein **Objektivierungseffekt** erreicht, der bei einer Gesamtbewertung des Vermögens nicht zu erreichen wäre. Insbesondere soll verhindert werden, dass **Wertminderungen** eines Vermögensgegenstandes oder Schuldpostens mit **Wertsteigerungen** oder **stillen Reserven** eines anderen Vermögensgegenstandes oder Schuldpostens verrechnet werden.

**Ausnahmen** zum Einzelbewertungsprinzip sind zulässig bei

- Festwerten i.S.d. § 240 Abs. 3 HGB,
- Gruppenbewertungen gem. § 240 Abs. 4 HGB,
- Bewertungsvereinfachungsverfahren gem. § 256 HGB wie Lifo, Fifo.

Außerdem sind **zulässig**

- pauschale Wertabschläge auf Forderungen (sog. „Pauschalwertberichtigungen“) und
- pauschalierte Bewertungen, wenn die Einzelbewertung nur mit einem hohen Zeit- und Kostenaufwand verbunden ist (z. B. Garantierückstellungen bei Massenprodukten).

## 8. Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB)

Nach § 246 Abs. 2 HGB dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite und Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet (saldiert) werden. Das Saldierungsverbot ergänzt das Einzelbewertungsprinzip und dient damit dem **Vollständigkeitsgebot** und der **Bilanzklarheit**.

**Ausnahmen:** Forderungen können mit Verbindlichkeiten **verrechnet** werden, wenn **die zivilrechtlichen Voraussetzungen der Aufrechnung** (§ 387 BGB) vorliegen.

Nach § 277 Abs. 1 HGB sind bei Kapitalgesellschaften die **Umsatzerlöse** um **Erlösschmälerungen** zu kürzen; Steueraufwand ist grundsätzlich mit Steuererstattungen zu saldieren.

## **9. Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB)**

Nach § 246 Abs. 1 HGB hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden (Rückstellungen, Verbindlichkeiten), Aufwendungen und Erträge auszuweisen.

## **10. Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-concern-Prinzip) gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB**

Die gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens können davon ausgehen, dass ihr Unternehmen fortgeführt werden kann, wenn **in der Vergangenheit**

- das Unternehmen **Gewinne erwirtschaftet** hat,
- entsprechende **Liquidität** zur Verfügung stand,
- eine **bilanzielle Überschuldung** nicht vorlag und
- diese auch für die **Zukunft nicht wahrscheinlich** ist.

Die Fortführung muss für einen **überschaubaren Zeitraum** von mindestens **einem Jahr** gesichert sein.

Die Einhaltung dieses Prinzips bedeutet, dass (fortgeschriebene) Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind und nicht die Veräußerungs- oder Liquiditätswerte (sog. „Zerschlagungswerte“).

Wird nach dieser **Prognose** das Unternehmen weiterbestehen, sind die (fortgeschriebenen) Anschaffungs- und Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz anzusetzen.

Ist die Prognose **negativ**, weil die Unternehmenstätigkeit eingestellt wird oder werden muss (z. B. wegen Insolvenz), sind die **Liquidations-** bzw. **Veräußerungswerte** (Zerschlagungswerte) anzusetzen.

# Vorlesungsskript

11.05.2011

## Bilanzsteuerrecht

SS 2011

Lehrbeauftragter  
WP/StB/RA Dr. R. Winnefeld

- I. *Gegenstand der Bilanzierung in der Steuerbilanz*
  1. *Zusammensetzung des Betriebsvermögens*
  2. *Begriff des Wirtschaftsguts*
  3. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*
  4. *Maßgeblichkeit des Handelsrechts*
  5. *Selbstständige Bewertbarkeit*
  6. *Bedeutung der Verkehrsauffassung*
  7. *Ohne eigene Aufwendungen entstandene Wirtschaftsgüter*
  8. *Einheitliche Behandlung eines Wirtschaftsguts*
- II. *Materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter*
  1. *Abgrenzung der immateriellen Wirtschaftsgüter vom Geschäfts- oder Firmenwert*
  2. *Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts*
  3. *Voraussetzungen für die Aktivierung von Aufwendungen*
  4. *Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter*
  5. *Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter*
  6. *Entgeltlicher Erwerb*
  7. *Abgrenzung der immateriellen Einzelwirtschaftsgüter von den Rechnungsabgrenzungsposten*
- III. *Zeitpunkt der Bilanzierung der Wirtschaftsgüter (Realisationsprinzip)*

# I.

## Gegenstand der Bilanzierung in der Steuerbilanz

### 1. Zusammensetzung des Betriebsvermögens

In der Steuerbilanz ist nur das Betriebsvermögen auszuweisen. Diese Vermögenswerte und Schulden werden im Steuerrecht als Wirtschaftsgüter bezeichnet. Die positiven Wirtschaftsgüter stehen als Vermögenswerte auf der Aktivseite der Bilanz. Aktive Wirtschaftsgüter können körperliche (materielle) oder unkörperliche (immaterielle) Wirtschaftsgüter sein. Dagegen müssen die Schulden und Rückstellungen als negative Wirtschaftsgüter auf der Passivseite ausgewiesen werden.

### 2. Begriff des Wirtschaftsguts

Weder im EStG noch in einem anderen Steuergesetz ist der Begriff des Wirtschaftsguts definiert. Auch im bürgerlichen Recht hat er kein Vorbild. Die Rechtsprechung hat diesen Begriff wegen der steuerrechtlich gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise entwickelt und **sich dadurch für das Gebiet des Steuerrechts vom bürgerlichen Recht gelöst**. Das entspricht dem Sinn und Zweck der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, die **den vollen Gewinn erfassen** will. Der Begriff des Wirtschaftsguts muss weit gefasst werden.

**Wirtschaftsgüter sind** nicht nur Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts (Sachen und Rechte), sondern auch **tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, sofern ihnen im Geschäftsverkehr ein selbstständiger Wert beigelegt wird** und sie – allein oder mit dem Betrieb – **verkehrsfähig sind**. Nach dieser Rechtsprechung sind das Vorhandensein eines Wirtschaftsguts und dessen Bilanzierung insbesondere davon abhängig, ob ein **wirtschaftlicher Wert** vorliegt, eine **selbstständige Bewertung** möglich und ein **greifbarer längerfristiger Nutzen** gegeben ist.

### 3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, ist nicht nach bürgerlichem Recht, sondern nach wirtschaftlichen Grundsätzen zu bestimmen. Auch im Rechtsverkehr unselbstständige Güter (z.B. wesentliche Bestandteile im Sinne des bürgerlichen Rechts) können bei wirtschaftlicher Betrachtung Wirtschaftsgüter sein. So bilden bei bebauten Grundstücken Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits mindestens zwei verschiedene Wirtschaftsgüter. Das gilt nicht nur hinsichtlich der Anschaffungskosten und der AfA, sondern auch für die Teilwertabschreibung. Ebenso können andere Bestandteile einer Sache Wirtschaftsgüter sein, selbst wenn sie bürgerlich-rechtlich nicht Gegenstand besonderer Rechte sein können, z.B. Betriebsvorrichtungen, Einbauten des Grundstückseigentümers für vorübergehende Zwecke, Mietereinbauten, Ladeneinbauten,- umbauten und Schaufensteranlagen sowie sonstige Anlagen auf Grundstücken. Entsprechend sind Hofbefestigungen, Straßenzufahrt und Umzäunung gegenüber dem Betriebsgebäude selbstständige Wirtschaftsgüter.

#### **Beispiele:**

- a) Ein Kraftfahrzeugmeister errichtet in seiner Werkstatt eine Hebebühne, die fest mit dem Grund und Boden verbunden ist.

Obwohl es sich bürgerlich-rechtlich um einen Bestandteil des Grundstückes handelt, ist diese Betriebsvorrichtung steuerrechtlich als selbstständiges Wirtschaftsgut anzusehen.

- b) Ein Herstellerwerk errichtet eine neue Straße mit Platzbefestigung.

Obwohl diese Anlagen bürgerlich-rechtlich als Bestandteil und bewertungsrechtlich als Außenanlage zum Grundstück gehören, handelt es sich bilanzsteuerrechtlich um ein besonderes Wirtschaftsgut.

Selbst ein einheitliches Gebäude wird in mehrere selbstständige Wirtschaftsgüter aufgeteilt, wenn es wegen unterschiedlicher Nutzung in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht (R 4.2 (4) EStR).

#### 4. Maßgeblichkeit des Handelsrecht

Ob überhaupt ein Wirtschaftsgut vorliegt und ob die weiteren Voraussetzungen für seine Aktivierung gegeben sind, entscheidet sich bei Gewerbetreibenden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die nach § 5 Abs. 1 EStG bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung maßgebend sind. Das Handelsrecht kennt zwar den Begriff des Wirtschaftsguts nicht. § 240 Abs. 1, § 246 Abs. 1 §§ 253 bis 256 HGB bezeichnen die zu bilanzierenden Güter als Vermögensgegenstände und Schulden. **Vermögensgegenstände** sind nicht nur Sachen und Rechte, sondern auch sonstige wirtschaftliche Güter. **Denn wie der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts ist auch der Begriff „Vermögensgegenstand“ weit und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten auszulegen.** Deshalb kann auch der Firmenwert ein Vermögensgegenstand = Wirtschaftsgut sein. Die Ausweismöglichkeit findet ihre Grenze in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Danach darf ein Kaufmann einen tatsächlich vorhandenen Vermögenswert nicht willkürlich außer Ansatz lassen. Andererseits darf er keinen Posten ausweisen, der sich im Insolvenzfall als „Luftposten“ erweisen würde.

Auch als Vermögensgegenstand kommt somit nicht nur in Betracht, was als Sache oder Recht qualifiziert werden kann, sondern alles, **was Vermögensbestandteil sein kann.** Der Begriff des Wirtschaftsguts, der dem entspricht, ist demnach ein Sammelbegriff für alles, was – neben Rechnungsabgrenzungsposten – in den Bilanzen ausgewiesen werden kann. Er kann aber nicht weiter gehen als der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstandes.

#### 5. Selbstständige Bewertbarkeit

Als selbstständig ist ein Wirtschaftsgut anzusehen, wenn es für sich bewertungsfähig (§ 6 Abs. 1 S. 1 EStG, § 240 Abs. 1 HGB) und nicht mit einem anderen Wirtschaftsgut derart verbunden ist, dass es nach der Verkehrsanschauung nur in der Gesamtheit mit dem anderen, als dessen Teil es sich darstellt, bewertet werden kann.

Ob ein **selbstständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut** vorliegt, hat die Rechtsprechung bei **positiven Gütern** vor allem danach beurteilt, **ob ein Erwerber des ganzen Betriebs nach kaufmännischer Übung dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt ansetzen würde.** Wirtschaftsgut kann also nur sein, was bei einer Veräußerung greifbar ist und als solches angesetzt wird. Das ist bei Heizungen, Elektro- Nachtspeicheröfen, Personenfahrstühlen, Be- und Entlüftungsanlagen eines Gebäudes, Feuerlöschanlagen in Fabriken oder Warenhäusern oder bei Rolltreppen in Kaufhäusern (= unselbstständige Gebäudeteile) **nicht der Fall**, wohl aber bei **selbstständigen Gebäudeteilen** wie Betriebsvorrichtungen, Einbauten für vorübergehende Zwecke, Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen. Auch **Maschinenwerkzeuge** (Bohrer, Fräser, Drehstähle und Sägeblätter) sind selbstständig bewertbar. Die einzelnen **Elemente** einer aus genormten Teilen zusammengesetzten und verschraubten Schreibtischkombination sowie eine entsprechende Regalwand stellen selbstständig bewertbare Wirtschaftsgüter und keine in der jeweiligen Zusammensetzung einheitlichen Wirtschaftsgüter dar. Das gilt auch für ein mit dem **PKW verbundenes Autotelefon**. Ferner kann das Leitungsnetz eines Versorgungsunternehmens entsprechend seinen **Teilfunktionen** (Abtransport, Fern- und Zwischentransport, Abnehmergruppen) **in mehrere Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden**. Innerhalb des Gesamtnetzes eines Unternehmens, das Mineralölprodukte in Leitungen transportiert, bildet eine neu errichtete Leitung jedenfalls dann ein selbstständiges Wirtschaftsgut, wenn sie den Anschluss an eine weitere Raffinerie herstellt, einen neuen Kundenkreis erschließt und infolge eines größeren Rohrdurchmessers eine größere Durchlaufkapazität als die vorhandenen Leitungen hat. In einem solchen Fall ist unerheblich, dass das Gesamtnetz zentral gesteuert wird.

**Kein** selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut entsteht durch **vorbereitende Betriebsausgaben** (Organisationsaufwendungen. Im wirtschaftlichen Verkehr wird diesen Aufwendungen kein selbstständiger Wert beigemessen, **weil der Wert sich nicht zuverlässig bestimmen lässt.**

**Beispiel:**

Ein Steuerpflichtiger mietet einen Büroraum und bereitet die Einrichtung eines Fabrikationsbetriebes vor. Dadurch entstehen neben Mietaufwendungen Löhne, Gehälter, Sozialabgaben, Telefonkosten, Reisekosten, Anlernkosten, KfZ-Kosten und Reklamekosten.

Durch die vorbereitenden Betriebsausgaben wird kein Wirtschaftsgut geschaffen. Die Aufwendungen sind nicht aktivierbar, sondern als Betriebsausgaben abzusetzen.

Selbstständige Bewertbarkeit ist nicht gleichzusetzen mit **selbstständiger Verkehrsfähigkeit**. Deshalb kann dem Recht auf die Firma und dem Warenzeichenrecht die Eigenschaft eines Vermögensgegenstandes = Wirtschaftsgut nicht abgesprochen werden, obwohl sie nach § 23 HGB bzw. § 8 des Warenzeichengesetzes nicht ohne den Betrieb veräußert werden können.

Die **selbstständige Nutzungsfähigkeit** ist kein Merkmal des Wirtschaftsguts schlechthin, sondern lediglich zusätzliches Erfordernis für die Annahme eines geringwertigen Wirtschaftsguts (§ 6 Abs. 2 EStG) und der Zuführung zum Sammelposten (§ 6 Abs. 2a EStG).

Wegen der fehlenden Bewertbarkeit ist die Arbeitskraft des Betriebsinhabers bzw. seine besondere Tüchtigkeit kein Wirtschaftsgut.

**6. Bedeutung der Verkehrsauffassung**

In Zweifelsfällen richtet sich die Frage, ob ein Wirtschaftsgut gegeben ist, nach der Verkehrsauffassung. Das ist die Auffassung der am Wirtschaftsleben beteiligten Personen. Sie ist vor allem maßgebend, wenn entschieden werden muss, ob ein Wirtschaftsgut oder mehrere Wirtschaftsgüter vorliegen.

**Beispiel:**

Ein Fuhrunternehmen hat mehrere LKW mit Anhänger. Wegen der geringeren Beanspruchung beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Anhänger 11 Jahre, während die LKW eine durchschnittliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

von 9 Jahren haben. LKW und Anhänger können getrennt angeschafft und getrennt veräußert werden. Nach der Verkehrsauffassung ist nicht der ganze Lastzug ein Wirtschaftsgut, sondern LKW und Anhänger sind jeweils selbstständige Wirtschaftsgüter.

## 7. Ohne eigene Aufwendungen entstandene Wirtschaftsgüter

Begrifflich kann ein Wirtschaftsgut auch dann gegeben sein, wenn der Steuerpflichtige keine eigenen Anschaffungskosten oder keine eigenen Aufwendungen für dieses Gut gehabt hat. Das gilt vor allem für immaterielle Wirtschaftsgüter. Eine andere Frage ist, ob solche Wirtschaftsgüter bilanzierungsfähig sind.

### Beispiele:

a) Die Gewinnaussichten eines Unternehmens sind außergewöhnlich günstig. Bei einer Veräußerung würde ein gedachter Erwerber des Betriebs deshalb einen erheblich höheren Preis zahlen als die Summe der Teilwerte der Einzelwirtschaftsgüter.

Der wegen der hohen Gewinnaussichten gegebene Firmenwert ist ein **Wirtschaftsgut**. Wenn er **nicht entgeltlich** erworben ist, sondern sich im Unternehmen im Laufe der Zeit gebildet hat, darf er jedoch weder in der Handelsbilanz noch in der Steuerbilanz bilanziert werden (§ 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG).

b) Ein Unternehmer hat eine **Erfindung** gemacht. Außer den Kosten der Anmeldung beim Bundespatentamt sind dem Steuerpflichtigen keine Aufwendungen entstanden.

Das Patentrecht darf nicht bilanziert werden. Die Kosten für die Anmeldung sind nicht zu aktivieren, denn es handelt sich nicht um Anschaffungskosten (§ 248 Abs. 2; § 255 Abs. 1 HGB; § 5 Abs. 1 und 2 EStG). **Denn handelt es sich um ein Wirtschaftsgut**. Bei einer Entnahme wäre es mit dem **Teilwert** zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

## 8. Einheitliche Behandlung eines Wirtschaftsguts

Ein nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise einheitliches Wirtschaftsgut darf buch- und bilanzmäßig nicht in seine Bestandteile aufgelöst werden. Das gilt vor allem für die Bemessung der AfA oder die Beantwortung der Frage, ob eine Teilwertabschreibung in Betracht kommt, aber auch für die Zurechnung. Jedes Wirtschaftsgut unterliegt als solches einer einheitlichen AfA, z.B. ein Gebäude, das keine selbstständigen Gebäudeteile iS. der R 4.2 Abs. 4 EStR umfasst, oder ein Kraftfahrzeug.

**Es ist grundsätzlich nicht zulässig, unselbstständige Teile eines Wirtschaftsguts gesondert abzuschreiben, weil sie sich schneller abnutzen als die übrigen Teile.** So ist eine auf einem Zweifamilienhausgrundstück errichtete, frei stehende Doppelgarage mit ausschließlich dienender Funktion als Nebengebäude zum Hauptgebäude (Zweifamilienhaus) dem Hauptgebäude unter- und zuzuordnen. Ob die Garage erst nachträglich errichtet worden ist, spielt dabei keine Rolle. Das bedeutet: **Wird das Zweifamilienhaus linear abgeschrieben, kann für die Doppelgarage nicht die degressive AfA beansprucht werden.**

**Selbstständige Gebäudeteile** (Betriebsvorrichtungen, Einbauten für vorübergehende Zwecke, Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen, sonstige Mietereinbauten sowie sonstige selbstständige Gebäudeteile) **sind selbstständige Wirtschaftsgüter und deshalb gesondert vom Gebäude abzuschreiben.**

### II.

#### Materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter

Wirtschaftsgüter können materielle und immaterielle Güter sein. Die Unterscheidung ist vor allem wegen des Aktivierungsverbots selbst geschaffener Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wichtig (§ 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG).

**Materielle** Wirtschaftsgüter sind konkrete (körperliche) Gegenstände wie Grundstücke, Maschinen oder sonstige Sachanlagen. **Immaterielle** Wirtschaftsgüter sind Güter, die entweder gar **keine körperliche Gestalt** haben, wie z.B. bei Forderungen oder sonstigen Rechten der Fall ist, oder deren wesentlicher Inhalt allein in **geistigem Gehalt** besteht, dessen „Festhalten“ (Konservierung) durch Verkörperung z.B. in Form eines Manuskripts aber zwecks Übermittlung an den Empfänger notwendig ist. In diesem Falle hat das „Körperliche“ keine eigenständige Bedeutung; es fungiert nur als sog. Ideenträger.

Rechte, deren Inhalt Forderungen oder Ansprüche auf sonstige Leistungen gegen bestimmte Dritte sind, sowie Guthaben und Beteiligungen gehören zwar zu den immateriellen Wirtschaftsgütern, Bei diesen ist der **materielle Wert im Zeitpunkt der Entstehung aber konkretisierbar**; auf diese Wirtschaftsgüter sind die Vorschriften des § 248 Abs. 2 HGB und des § 5 Abs. 2 EStG nicht anwendbar. Die anderen immateriellen Wirtschaftsgüter zeichnen sich durch besondere „Flüchtigkeit“ und schwere „Greifbarkeit“ aus.

Ein zu aktivierendes materielles Wirtschaftsgut liegt im Falle der Herstellung bereits dann vor, wenn mit der Herstellung **vor dem Bilanzstichtag begonnen worden ist**. Bei der **Errichtung von Gebäuden** beginnt die Herstellung nicht erst mit dem Beginn der eigentlichen Bauarbeiten, sondern bereits mit den **Planungsarbeiten**, ggfls. **bereits mit der Einreichung des Bauantrages**.

**Beispiel:**

Ein Gewerbetreibender beabsichtigt die Errichtung eines neuen Verwaltungsgebäudes. Die Bauplanung ist abgeschlossen. Für Architektenhonorare, statische Berechnung usw. wurden bis zum Bilanzstichtag € 87.500,--aufgewendet. Der Neubau wurde im folgenden Wirtschaftsjahr errichtet.

Die angefallenen Aufwendungen sind als Herstellungskosten des Gebäudes zu aktivieren. Der Bilanzausweis erfolgt als „**Anlagen im Bau**“. AfA kommt erst ab Bezugsfertigkeit in Betracht.

## 1. Abgrenzung der immateriellen Einzelwirtschaftsgüter vom Geschäfts- oder Firmenwert

Zu den immateriellen Wirtschaftsgütern gehört auch der Geschäfts- oder Firmenwert. Es muss deshalb zwischen immateriellen Einzelwirtschaftsgütern und dem Geschäfts- und Firmenwert unterschieden werden. Nach § 246 Abs. 1 Nr. 4 HGB **gilt** der Geschäfts oder Firmenwert als abnutzbarer Vermögensgegenstand. Er ist deshalb im Fall des **entgeltlichen** Erwerbes zu aktivieren und planmäßig abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 HGB). Zur AfA nach Steuerrecht vgl. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG.

Der Geschäftswert ist seinem Wesen nach ein immaterielles Gesamtwirtschaftsgut. Es umfasst auch **Vorteile und Chancen, die nicht selbstständig bewertbar sind und deshalb in diesem immateriellen Gesamtwirtschaftsgut aufgehen**, z.B. die Vorteile, die sich aus der Werbung ergeben. Wenn der Geschäftswert konkretisiert ist, wird er **wie ein immaterielles Einzelwirtschaftsgut behandelt**.

## 2. Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts

Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut gegeben ist, ist vor allem bei **immateriellen** Vermögensgegenständen nicht immer leicht zu beantworten. Bei **materiellen** Vermögensgegenständen ist wegen der realen Substanz das Vorliegen eines Wirtschaftsguts in der Regel nicht zweifelhaft. Als **immaterielle Einzelwirtschaftsgüter** kommen in Betracht: Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile. Dazu gehören insbesondere Nutzungsrechte, Patente, Markenrechte, Warenzeichen, Urheberrechte, Vertreterrechte, Verlagsrechte, Verlagsarchiv, Verwendungsrecht, Belieferungsrechte, Konzessionen, Lizenzen, ungeschützte Erfindungen, Gebrauchsmuster, Fabrikationsverfahren, Know-how, Emissionsberechtigungen. Werden für eine Erfindung in mehreren Ländern Patente erteilt, so sind die einzelnen Patente verschiedene Wirtschaftsgüter.

Als nicht abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter (keine AfA nach § 7 EStG) werden in der Regel **Konzessionen** beurteilt. **Warenzeichen** (Marken) sind dagegen

abnutzbare Wirtschaftsgüter. Immaterielle Wirtschaftsgüter können auch zum **Umlaufvermögen** gehören, wenn sie zum Verbrauch oder Verkauf bestimmt sind.

Das Erbbaurecht ist als grundstücksgleiches Recht ein Wirtschaftsgut des Sachanlagevermögens und damit kein immaterielles Wirtschaftsgut (§ 266 Abs. 2 A I und II 1. HGB). Gleiches gilt für einen Bodenschatz.

### **3. Voraussetzung für die Aktivierung von Aufwendungen**

Die Aktivierung von Aufwendungen setzt, abgesehen von Rechnungsabgrenzungsposten, das Vorliegen eines Wirtschaftsguts voraus. Die Aufwendungen müssen zum Erwerb eines Wirtschaftsguts durch Anschaffung oder Herstellung geführt haben. Dies ist bei immateriellen Wirtschaftsgütern nur dann der Fall, wenn

- der Kaufmann zur **Erlangung eines konkreten betrieblichen Vorteils einen einmaligen Betrag aufwendet**,
- der Betrag im Rahmen der sonstigen Aufwendungen des Betriebs nicht unbedeutend ist und sich **klar und einwandfrei von den übrigen Aufwendungen abgrenzen lässt**,
- die Aufwendungen dem Kaufmann einen sich über mehrere Jahre erstreckenden **greifbaren Nutzen** bringen, der nur für ihn wirksam ist (R 5.5 Abs. 4 S. 4 EStR) und
- ein fremder **Erwerber diesen Vorteil als Vermögenswert bei der Kaufpreisbemessung berücksichtigen würde**, vorausgesetzt, dass das Unternehmen in gleicher Weise wie bisher weiterbetrieben würde.

Nicht alle durch Aufwendungen entstandenen Vorteilen führen zu selbstständig bewertbaren Wirtschaftsgütern.

#### **Beispiele:**

- a) Ein Gewerbetreibender hat nach § 89b Abs. 1 HGB an einen Handelsvertreter nach Beendigung des Vertragsverhältnisses eine Ausgleichszahlung geleistet.

Durch die Ausgleichszahlung nach § 89b Abs. 1 HGB erlangt der Unternehmer keine neuen geschäftlichen Vorteile. Sie ist ein Ausgleich für die Vorteile, die der Unternehmer aus der Geschäftsverbindung mit den vom Handelsvertreter geworbenen Kunden auch noch nach der Beendigung des Vertragsverhältnisses hat. Die vom Handelsvertreter geschaffenen Vorteile gehören dem Unternehmer bereits, denn der Vertreter handelt im Namen und für Rechnung des Gewerbetreibenden. Da kein entgeltlicher Erwerb eines Wirtschaftsguts vorliegt, gehört die **Ausgleichszahlung zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben.**

- b) Eine GmbH erwirbt die Aktien einer KG, um diese zu liquidieren und auf diese Weise einen lästigen Konkurrenten auszuschalten. Sie zahlt den Preis, der über dem Wert der Anteile einer Liquidationsgesellschaft liegt.

Die Vorteile, die die Gesellschaft anstrebte, sind unbestimmt. Es fehlt an einem Vorteil, der bei der Bewertung des Unternehmens als Einzelheit feststellbar (greifbar) wäre, und damit an einem selbstständig bewertbaren Wirtschaftsgut. Es handelt sich um Aufwendungen zur Verbesserung des eigenen Geschäftswerts, die nicht aktiviert werden dürfen.

- c) Durch den „Reklamefeldzug“ entstehen einem Unternehmen erhebliche Ausgaben. Sie dienen dazu, ein neues Erzeugnis (Modell) auf den Markt zu bringen.

Die Ausgaben können nicht aktiviert werden. Betriebliche Chancen, die für die Zukunft günstige Auswirkungen erhoffen lassen, führen zu keinem Wirtschaftsgut. Damit erübrigt sich die Frage der Entgeltlichkeit.

Ob ein selbstständig bewertbarer Vorteil und damit überhaupt ein Wirtschaftsgut vorliegt, kann bei **Zuschüssen** fraglich sein (R 5.5 (2) Satz 4 EStR).

#### **Beispiele:**

- a) Ein Kieswerk zahlt freiwillig einen Zuschuss an die Stadt zum Ausbau der zu seinem Grundstück führenden öffentlichen Straßen.

Der Betrieb hat mit dem Ausbau der Straße zwar einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt, der aber nicht als eigenständiges immaterielles Wirtschaftsgut angesehen werden kann. Die Nutzung der ausgebauten Straße ist allgemeiner Natur und kann nicht mit dem Betrieb übertragen werden; eine Abgrenzung gegenüber dem Geschäftswert ist nicht möglich.

- b) Ein Kaufhauskonzern zahlt im Zusammenhang mit der Errichtung eines Neubaus an die Gemeinde einen Zuschuss zum Bau einer Fußgängerunterführung unter einer öffentlichen Straße. Der Zuschuss wurde nach den Baukosten und den Kosten der Verlegung von Versorgungsleitungen bemessen. Die Baugenehmigung wurde von der Gewährung des Zuschusses abhängig gemacht.

Der Zuschuss steht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes. Selbst wenn das Kaufhaus durch den Fußgängertunnel einen besseren Zugang erhält, handelt es sich nicht um ein selbstständiges immaterielles Wirtschaftsgut. Der Zuschuss gehört zu den Herstellungskosten des Gebäudes.

**Regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen**, z.B. Provisionen, die ein Verlag seinen Werbern für die Vermittlung von Abonnentenverträgen leistet, Provisionszahlungen an selbstständige Handelsvertreter für die Beschaffung von Aufträgen des täglichen Geschäftsverkehrs sowie umsatzabhängige Lizenzgebühren und Künstlerhonorare **können nicht als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts aktiviert werden.**

#### **4. Aktivierungspflicht**

Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die entgeltlich erworben wurden, muss ein Aktivposten angesetzt werden (§ 246 Abs. 1 HGB). Aus dieser Vorschrift ergibt sich, dass der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände zu enthalten hat, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.

Nach § 5 Abs. 2 EStG **ist** für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie **entgeltlich** erworben wurden. Die Begriffe „immaterielle Vermögensgegenstände“ und „immaterielle Wirtschaftsgüter“ haben den gleichen Inhalt.

Somit besteht bei entgeltlichem Erwerb immaterieller Anlagegüter sowohl handels- als auch steuerrechtlich **Aktivierungspflicht**. Die Aktivierungspflicht greift auch bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, soweit das fragliche immaterielle Wirtschaftsgut bereits beim Rechtsvorgänger wegen entgeltlichen Erwerbs aktiviert war (§ 6 Abs. 3 EStG). Das Aktivierungsgebot ist darüber hinaus bei Einlagen und bei unentgeltlichem Erwerb aus betrieblichem Anlass aus einem anderen Betrieb (§ 6 Abs. 4 EStG, R 5.5 (3) EStR) zu beachten. Das Aktivierungsgebot ist schließlich auch auf die verdeckte Einlage anzuwenden.

## **5. Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter**

Während seit dem Inkrafttreten des BilMoG abweichend vom bisherigen Recht **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, insbesondere gewerbliche Verfahren, Patentrechte etc.** als Aktivposten in die Handelsbilanz aufgenommen werden **dürfen** (§ 248 Abs. 2 HGB n. F.), gilt weiterhin ein **Aktivierungsverbot** für selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter in der **Steuerbilanz**. Anders als nach Handelsrecht dürfen diese Wirtschaftsgüter steuerrechtlich betrachtet selbst dann nicht aktiviert werden, wenn dem Betrieb Aufwendungen für Arbeitsleistung als Löhne bzw. Honorare oder sonstige Kosten entstanden sind. Solche Aufwendungen dienen nicht dem Erwerb des Wirtschaftsguts von einem Dritten.

### **Beispiel:**

Eine Brauerei hat zur Aufnahme der Produktion eines alkoholfreien Bieres erhebliche Entwicklungskosten aufgewendet. Das Herstellungsverfahren ist rechtlich nicht geschützt.

Es handelt sich zwar um ein selbstständig bewertbares immaterielles Wirtschaftsgut. Eine Aktivierung entfällt jedoch, weil das immaterielle Wirtschaftsgut selbst geschaffen wurde.

Die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Anlagegüter ist abweichend von § 248 Abs. 2 HGB in der Steuerbilanz auch deshalb verboten, weil es sich um unsichere und schwer schätzbare Werte handelt, die noch keine Bestätigung durch den Markt gefunden haben. Bei entgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern ist dagegen der Wert vom Markt bestätigt. Anders als in den Herstellungskosten der selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter sind in den Anschaffungskosten der erworbenen immateriellen Wirtschaftsgüter die Wertvorstellungen zweier Beteiligter vereinigt. Sie sind das Ergebnis von Angebot und Nachfrage.

Diese bisher auch für die Handelsbilanz geltende Sicht wurde mit BilMoG aufgegeben. Aufwendungen, die der Schaffung des immateriellen Wertes nach Herstellungsgrundsätzen (§ 255 Abs. 2a HGB) zuzurechnen sind, **können** in der Handelsbilanz nunmehr aktiviert werden. Dies gilt allerdings nicht für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder ähnliche Vermögensgegenstände immaterieller Natur.

Die Aufwendungen für selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter sind auch bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, sofort als Betriebsausgaben abzuziehen.

Das Aktivierungsverbot gilt nach dem eindeutigen Wortlaut des § 5 Abs. 2 EStG nur für selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter. Für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des **Umlaufvermögens** besteht das **Aktivierungsgebot**.

#### **Beispiele:**

- a) Zum Zwecke der Veräußerung einer Managementkonzeption sind in einem Unternehmen Forschungs- und Entwicklungskosten sowie Ausgaben für selbst erstellte Zeichnungen, Pläne und Entwürfe angefallen.

Das Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG greift nicht.

- b) Ein Filmproduzent hat für eine Fernsehanstalt in Auftragsproduktion Filme hergestellt.

Die Auftragsproduktionen sind immaterielle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Vorratsvermögen), die mit ihren Herstellungskosten zu aktivieren sind. Der Aktivierung stehen § 5 Abs. 2 EStG, § 248 Abs. 2 HGB nicht entgegen.

## 6. Entgeltlicher Erwerb

Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist entgeltlich erworben, wenn es durch einen Hoheitsakt oder ein Rechtsgeschäft gegen Hingabe einer bestimmten Gegenleistung übergegangen oder eingeräumt worden ist (R 5.5 (2) S. 2 EStR).

Der Ausdruck „entgeltlicher Erwerb besagt:

- Es muss sich um einen abgeleiteten Erwerb handeln.
- Gegenstand des Erwerbsvorganges muss das immaterielle Anlagegut als solches gewesen sein.
- Es muss ein Entgelt gezahlt worden sein bzw. gezahlt werden.
- Das Entgelt muss Gegenleistung für die Leistung des immateriellen Wirtschaftsguts sein.

**Erwerb** setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut aus dem Vermögen eines anderen erlangt wurde (abgeleiteter Erwerb). Es muss etwas aus dem Vermögen des einen in das Vermögen des anderen übergehen. An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn der Steuerpflichtige etwas selbst schafft (herstellt) oder sich aneignet. Kein entgeltlicher Erwerb i.S. des § 5 Abs. 2 EStG ist also gegeben, wenn der immaterielle Vermögenswert originär beim Steuerpflichtigen selbst entstanden ist. Aufwendungen allein genügen nicht für die Annahme eines entgeltlichen Erwerbs. Das Entgelt muss vielmehr auf den Vorgang des **abgeleiteten (derivativen) Erwerbs** des immateriellen Wirtschaftsguts als solchen bezogen sein.

Das gilt auch für den **Geschäfts- oder Firmenwert**. Das Entgelt dafür muss als abgrenzbarer Betrag dem Erwerb dieses Wirtschaftsguts zugerechnet werden können. Das gilt nicht nur für den Fall, dass der Firmenwert im Rahmen eines ganzen Betriebs übergeht, sondern auch, wenn der Erwerbsvorgang auf ein Grundstück gerichtet ist und dieser Erwerb der Abwehr eines Konkurrenten dient. Die Anschaffungskosten entfallen in einem solchen Fall ausschließlich auf den Erwerb des Grundstücks (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB).

Auch **Belieferungsrechte** aus Abonnentenverträgen dürfen ebenso wie **Verlagsrechte** (Vervielfältigungs- und Verbreitungsrechte, die aus dem Urheberrecht abgeleitet wurden) sowohl handels- als auch steuerrechtlich nur als immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Das gilt auch weiterhin, weil § 248 Abs. 2 HGB n. F, Verlagsrechte vom Aktivierungswahlrecht ausdrücklich ausnimmt.

**Entgeltlicher Erwerb** ist immer dann gegeben, wenn ein Leistungsanspruch mit Dritten vorliegt. Diesem liegt entweder ein Kaufvertrag, ein Tauschvertrag oder ein gesellschaftsrechtlicher Vorgang (Einbringung) zugrunde. **Entgelt** ist die Gegenleistung für das erworbene immaterielle Wirtschaftsgut.

#### **Beispiele:**

a) Ein Fabrikbetrieb erlangt durch jahrelange Forschung und Entwicklung ein Patent (oder eine ungeschützte Erfindung bzw. betriebliche Erfahrungen). Die dadurch entstandenen Aufwendungen bestehen aus Löhnen, Materialverbrauch, Honoraren sowie Kosten für Gutachten und Versuchsmaschinen.

Die durch die Aufwendungen erlangten Werte (Arbeitsleistung, Material, Gutachten usw.) sind wirtschaftlich nicht identisch mit dem erlangten Wirtschaftsgut (Patent).

b) Eine Brauerei gibt Gastwirten Zuschüsse gegen Übernahme von zeitlich begrenzten Bierbezugsverpflichtungen.

Das Belieferungsrecht gibt der Brauerei das Recht, von den Gastwirten die Abnahme einer bestimmten Menge Bier zu verlangen. Das ist als Vermögensgegenstand „Wirtschaftsgut“ anzusehen. Es ist ein selbstständiges Recht (§ 241 BGB) und kann seiner Art nach zusammen mit dem Betrieb der Brauerei veräußert werden. Beachte: In der Praxis werden solche vertraglichen Bindungen oftmals in Form von Darlehensverträgen vereinbart. Die Aktivierung beruht dann bereits auf dem Umstand, dass die Brauerei eine Forderung hat.

Voraussetzung für den entgeltlichen Erwerb ist bei Zuschüssen, dass sie sich nach dem Inhalt des Vertrages (§§ 133, 157 BGB) oder jedenfalls nach den Vorstellungen beider Vertragsteile (subjektive Geschäftsgrundlage) als Gegenleistung für den erlangten Vorteil erweisen.

#### **Beispiele:**

- a) Ein Unternehmer beteiligt sich an den Mehrkosten einer städtischen Anlage, welche durch betriebsbedingte besondere Abwasserzuführungen veranlasst sind.

Die geleisteten Aufwendungen sind weder grundstücksbezogen (d.h. keine Anschaffungskosten des Grundstücks) noch Anschaffungskosten für ein besonderes immaterielles Wirtschaftsgut. Aufwendungen, die lediglich einen Beitrag zu den Kosten einer vom Betriebsinhaber mitbenutzten Einrichtung bilden, gehören zu den Aufwendungen für einen originären und nicht für den einen abgeleiteten Erwerb des Nutzungsrechts. Es handelt sich um sofort abziehbare Betriebsausgaben.

- b) Ein Gewerbetreibender zahlt einen Betrag zu den Aufwendungen eines E-Werks für die Durchführung von Anschlussarbeiten anlässlich der Umstellung der Stromversorgung.

Die Zahlung ist Gegenleistung für die leistungsfähigere Ausgestaltung des Anschlusses des Betriebs an eine von einer Vielzahl von Personen genutzte Einrichtung (das Stromversorgungsnetz). Solche Kosten für die bloße Mitbenutzung einer Einrichtung gehören zu den nicht aktivierbaren Aufwendungen

für eine ursprüngliche Schaffung, nicht dagegen für einen abgeleiteten Erwerb des Nutzungsvorteils.

## **7. Abgrenzung der immateriellen Einzelwirtschaftsgüter von den Rechnungsabgrenzungsposten**

Die Begriffe „Wirtschaftsgut“ und „Bilanzposten“ decken sich nicht. Sonst wäre der Begriff des Wirtschaftsguts ja auch überflüssig. Während Wirtschaftsgüter den Regeln von Ansatz und Bewertung unterliegen, gilt dies für Rechnungsabgrenzungsposten nicht. Insoweit handelt es sich zwar um Bilanzposten, nicht aber um Wirtschaftsgüter.

### **Beispiele:**

- a) Ein Betrieb zahlt KfzSt für Betriebsfahrzeuge am 10.09.01 für die Zeit vom 01.09.01-31.08.02.
- b) Bei der Auszahlung eines Darlehens hat die Bank ein Damnum einbehalten.

Daraus folgt, dass ein Rechnungsabgrenzungsposten i.e.S. anders als Wirtschaftsgut, nicht zu bewerten ist. Ein Rechnungsabgrenzungsposten besitzt begrifflich keinen Teilwert ist einer Teilwertabschreibung – aus welchen Gründen auch immer – nicht zugänglich.

Die BFH-Rechtsprechung geht wohl davon aus, dass Ausgaben im Zusammenhang mit **Dauerschuldverhältnissen**, soweit die Ausgaben von dem Abschlusszeitpunkt geleistet sind und Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlusstag darstellen, auch dann als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren sind, wenn aufgrund des Dauerschuldverhältnisses ein **Nutzungsrecht entstanden ist** (Vorauszahlungen an Miete, Pacht, Erbbauzinsen).

Wird jedoch für ein **unbefristetes** Nutzungsrecht eine **Einmalzahlung** geleistet – z.B. einmalige Lizenzzahlung für eine zeitlich unbefristete Patentnutzung – so kann ein Posten der Rechnungsabgrenzung **nicht aktiviert werden; es fehlt das Tatbestandsmerkmal „bestimmte Zeit“**. Vielmehr handelt es sich bei der

Einmalzahlung um die Anschaffungskosten des immateriellen Wirtschaftsguts „Nutzungsrecht“.

### III.

#### **Zeitpunkt der Bilanzierung von Wirtschaftsgütern – Realisationsprinzip**

Für die Frage, ob eine Bilanzierung erfolgen muss, kommt es nicht auf die formalrechtliche Entstehung eines Rechts oder einer Verbindlichkeit an, sondern darauf, ob bei wirtschaftlicher Betrachtung durch das Vorhandensein eines **positiven Wirtschaftsguts eine Vermögenmehrung** oder durch ein **negatives Wirtschaftsgut eine Vermögenminderung** eingetreten ist. Dabei ist nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entscheiden.

Dies beruht auf dem Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) und der Vorgabe, dass der handelsrechtliche Vermögensgegenstand mit dem steuerrechtlich so bezeichneten Wirtschaftsgut identisch ist. Ein Wirtschaftsgut ist daher nur dann zu aktivieren, wenn es durch Realisation existent geworden ist. Bei materiellen Wirtschaftsgütern ist hierbei erforderlich, dass für deren Erwerb oder Herstellung Aufwendungen getätigt worden sind. Für immaterielle Wirtschaftsgüter ist ein entgeltlicher Erwerb, mindestens eine Einlage erforderlich (§ 246 Abs. 1, § 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG, R 5.5 (3) EStR).

**Forderungen** sind zu aktivieren, wenn der **Anspruch zivilrechtlich besteht und durchsetzbar** ist. Der Große Senat des BFH lehnt es ab, eine Forderung zu aktivieren, wenn der Anspruch zivilrechtlich noch gar nicht existent ist. Entgegen der Rechtsprechung des EuGH und des BGH kommt danach die Aktivierung eines Gewinnanspruches (Dividende) gegenüber einer Kapitalgesellschaft vor dem Beschluss über die Gewinnverwendung in der Steuerbilanz regelmäßig nicht in Betracht. Das gilt auch dann, wenn es sich um den Anspruch des beherrschenden Anteilseigners handelt.

Nach dem **Realisationsprinzip** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) dürfen Gewinne aus **Umsatzgeschäften** handelsrechtlich erst ausgewiesen werden, wenn sie durch einen Realisationsakt verwirklicht sind; steuerrechtlich besteht dann

**Aktivierungsgebot.** Forderungen und Schulden aus dem **Umsatzprozess** sind auszuweisen, wenn nach den Grundsätzen des BGB der Anspruch auf die Leistung in einer dem Berechtigten nicht mehr streitig zu machenden Weise entstanden ist. Das ist bei Abschluss des schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäfts noch nicht der Fall, wohl jedoch im Zeitpunkt der Lieferung des veräußerten Wirtschaftsguts, wenn also die eigene Verpflichtung erfüllt wurde, so dass die **Einrede des nicht erfüllten Vertrages (§ 320 BGB) nicht mehr zulässig ist**. Von diesem Zeitpunkt an ist das mit jedem Umsatzprozess verbundene Risiko des Veräußerers gering und überschaubar geworden. Es beschränkt sich im Wesentlichen darauf, dass der Erwerber Gewährleistungsansprüche geltend machen oder den Kaufpreis ganz oder teilweise nicht erfüllt.

Steht der Auszahlungsanspruch einer **Organgesellschaft** zu, ist der Auszahlungsanspruch in der Bilanz der Organgesellschaft zu aktivieren. Die Gewinnauswirkungen werden folglich in die Verpflichtung zur Gewinnabführung an den Organträger eingezogen. Bei der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens erhöht sich die Gewinnabführung um die Differenz zwischen der tatsächlichen Auszahlung und der Verringerung der abgezinsten Forderung (Zinsanteil).

Das Realisationsprinzip gebietet die Aktivierung von **Vorsteuer-Ansprüchen** bereits zu einem Zeitpunkt, in dem noch keine bzw. noch keine berechtigten Rechnungen vorliegen. Mit der Ausführung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen an einen anderen Unternehmer ist der Vorsteuer-Anspruch des leistungsempfangenden Unternehmens wirtschaftlich bereits begründet und durchsetzbar, denn § 14 Abs. 2 S. 1 UStG vermittelt einen Anspruch auf Erteilung einer ordnungsmäßigen Rechnung, die für den Vorsteuerabzug Voraussetzung ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Bilanziert wird in diesen Fällen allerdings kein Vorsteueranspruch im engeren Sinne, sondern ein sonstiger Vermögensgegenstand, der in der Regel als „noch nicht verrechenbare Vorsteuer“ bzw. „Vorsteuer im Folgejahr abziehbar“ bezeichnet wird und unter den Forderungen auszuweisen ist.

Hinsichtlich des Realisationszeitpunktes gilt für den **Tausch** das Gleiche wie für den Kauf. Bei diesen Umsatzgeschäften, die auch bürgerlich-rechtlich gleich behandelt

werden (§ 480 BGB), kommt es steuerrechtlich zur Gewinnverwirklichung, wenn der jeweilige Vertrag vom Veräußerer wirtschaftlich erfüllt ist. Das ist im **Allgemeinen** der Fall mit der Übergabe der Sache (§ 446 BGB), bei Grundstücken mit der Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch (§§ 873, 925 BGB). Wirtschaftliche Vertragserfüllung liegt jedoch so lange nicht vor, als der Veräußerer noch wirtschaftlicher Eigentümer des hingetauschten Wirtschaftsguts ist. Bei **Grundstücken geht das wirtschaftliche Eigentum mit dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten über** (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Ist danach das **wirtschaftliche Eigentum** an einem Grundstück übergegangen, so ist Gewinnrealisierung auch dann anzunehmen, wenn der Käufer am Bilanzstichtag des Veräußerungsjahres noch das Recht hat, **unter bestimmten Voraussetzungen vom Kaufvertrag zurückzutreten**. Ist mangels Eindeutigkeit der vertraglichen Regelungen nicht klar erkennbar, ob das wirtschaftliche Eigentum bereits auf den Käufer übergegangen ist, liegt noch keine Gewinnrealisierung vor. Ebenso darf der Rechnungsbetrag am Bilanzstichtag nicht als Forderung aktiviert werden, wenn ein bestellter Gegenstand im Dezember fertig gestellt, aber erst im Januar ausgeliefert wird. Es sind vielmehr lediglich die Herstellungskosten anzusetzen. **Teilleistungen**, d.h. abgrenzbare Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung, führen zur Gewinnverwirklichung, wenn sie bis zum Bilanzstichtag erbracht und vom Auftraggeber abgenommen worden sind.

Bei der Herstellung eines **Großbauwerks** (z.B. Autobahnbrücke, Staudamm, Schiff), die sich über **mehrere Jahre erstreckt**, führt die Gewinnrealisierung erst im Wirtschaftsjahr der Abnahme dazu, dass in diesem Jahr die in den Vorjahren erwirtschafteten Teilgewinne sich zusammenballen und in den Vorjahren ggfls. nur Verluste ausgewiesen werden. In diesen Fällen ist eine Teilgewinnrealisierung bei langfristigen Vorhaben nur geboten, wenn endgültige **Teilabrechnungen** vorliegen und **Teilabnahmen** erfolgt sind.

Auch für den Ausweis eines Anspruches auf Schadensersatz gilt das Realisationsprinzip. Der Schadensersatzanspruch entsteht abstrakt zwar mit dem schädigenden Ereignis. Das genügt aber nicht zur Bejahung der Aktivierungspflicht in der Bilanz. Ein umstrittener Schadensersatzanspruch kann erst aktiviert werden,

wenn wegen des Anspruchs ein **rechtskräftiges obsiegendes Urteil vorliegt**. **Durch ein erstinstanzliches Urteil, das angefochten ist, wird der Anspruch noch nicht hinreichend konkretisiert.**

Das gilt auch für bestimmte Forderungen aufgrund einer Vertragsverletzung, einer unerlaubten Handlung oder einer ungerechtfertigten Bereicherung. Diese Ansprüche können erst am Schluss des Wirtschaftsjahres angesetzt werden, in dem über den Anspruch **rechtskräftig entschieden wird bzw. in dem eine Einigung mit dem Schuldner zustande kommt (Vergleich)**. Bei solchen Forderungen erscheint es u.U. geboten, zunächst nicht bestrittene Forderungen erst anzusetzen, wenn sie anerkannt sind bzw. über sie rechtskräftig entschieden ist.

Ansprüche und Verbindlichkeiten aus **schwebenden Geschäften** werden nicht bilanziert, solange und soweit sie einander ausgleichend gegenüberstehen, auch wenn sie am Bilanzstichtag bereits rechtlich entstanden sind. Aktivierungen und Passivierungen unterbleiben, solange das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen nicht durch schuldrechtliche Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände gestört ist.

# Vorlesungsskript

18.05.2011

## Bilanzsteuerrecht

SS 2011

Lehrbeauftragter  
WP/StB/RA Dr. R. Winnefeld

- I. *Persönliche Zuordnung der Wirtschaftsgüter*
  1. *Zurechnung beim zivilrechtlichen Eigentümer*
  2. *Zurechnung bei Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum*
- II. *Bilanzierung des Betriebsvermögens*
  1. *Zugehörigkeitskriterien*
  2. *Bedeutung des § 344 HGB*
- III. *Schulden*
  1. *Betriebliche Veranlassung*
  2. *Kontokorrentschulden*
- IV. *Notwendiges Privatvermögen*
- V. *Gewillkürtes Betriebsvermögen*
  1. *Voraussetzung*
  2. *Bedeutung der Buchung*
- VI. *Teilweise betriebliche Nutzung*
- VII. *Wegfall der Voraussetzungen für die Zuordnung zum Betriebsvermögen*
- VIII. *Nutzungsänderung*

## I.

### Persönliche Zuordnung der Wirtschaftsgüter

#### 1. Zurechnung beim zivilrechtlichen Eigentümer

Nach § 240 Abs. 1, § 242 Abs. 1 HGB hat jeder Kaufmann „seine“ Vermögensgegenstände und Schulden im Inventar und in der Bilanz genau zu verzeichnen. Diese Vorschrift knüpft an das bürgerlich-rechtliche Eigentum an. Auch das Steuerrecht rechnet die Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zu (§ 39 Abs. 1 AO). Bei immateriellen Wirtschaftsgütern, an denen es kein Eigentum gibt, wird man auf die „Inhaberschaft“ abstellen müssen.

#### 2. Zurechnung bei Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum

Wenn sich bürgerlich-rechtliches und wirtschaftliches Eigentum nicht decken, hat der wirtschaftliche Eigentümer das Wirtschaftsgut zu bilanzieren. Das gilt sowohl für die Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz. Für die Handelsbilanz ist dies in § 246 Abs. 1 HGB i.d.F. des BilMoG nunmehr grundsätzlich geregelt. Für die Steuerbilanz ergibt sich dieser Rechtsgrundsatz weiterhin aus § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Danach ist entscheidendes Merkmal für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut.

#### 3. Begriff des wirtschaftlichen Eigentums

Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei **Treuhandverhältnissen** sind die Wirtschaftsgüter dem **Treugeber**, beim Sicherungseigentum dem **Sicherungsgeber** und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO): Der Herausgabeanspruch des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers hat dann keine wirtschaftliche Bedeutung mehr.

**Beispiel:**

Der Inhaber eines Kaufhauses hat seinen Warenbestand der Hausbank zur Sicherung übereignet.

Der Sicherungsgeber, nicht die Bank als Eigentümer, hat die Waren zu bilanzieren (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO). Die Übereignung nur sicherungshalber beinhaltet, dass dieser Rechtsakt mit der schuldrechtlichen Abrede verknüpft ist, er solle nicht endgültig sein, **sondern nur für die Dauer des Bestehens einer Forderung des Erwerbers** (Sicherungsnehmer) gegen den Übertragenden (Sicherungsgeber) gelten. Sicherungsübereignungen gewähren zwar volles bürgerlich-rechtliches Eigentum; der Eigentümer (Sicherungsnehmer) ist aber schuldrechtlich gegenüber dem Sicherungsgeber gebunden, soweit dieser seiner Zahlungsverpflichtung nachkommt. Daraus folgert das Steuerrecht, **dass sicherungshalber übereignete Wirtschaftsgüter dem Sicherungsgeber** und nicht dem Sicherungsnehmer zuzurechnen sind.

Dem entspricht die gesetzliche Regelung im **Insolvenzverfahren**. Dem Sicherungsnehmer steht nicht das Aussonderungsrecht des Eigentümers (§ 47 InsO), sondern nach § 51 InsO nur der Anspruch auf abgeordnete Befriedigung aus dem Sicherungseigentum zu.

**II.****Bilanzierung des Betriebsvermögens**

Die steuerrechtliche Gewinnermittlung aufgrund einer Buchführung erfolgt durch Betriebsvermögensvergleich. Hierbei darf nur das **Betriebsvermögen** berücksichtigt werden. Privatvermögen darf deshalb in den Steuerbilanzen nicht erfasst werden. Das erfordert eine klare Abgrenzung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens und des Privatvermögens. Welche Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, ergibt sich in den meisten Fällen ohne Weiteres aus ihrer **objektiven Beziehung zum Betrieb und der Widmung des Wirtschaftsguts durch den Steuerpflichtigen**.

In manchen **Zweifelsfällen** ist die richtige Abgrenzung von entscheidender Bedeutung für eine **zutreffende Gewinnermittlung**.

### **Beispiel:**

Ein Gewerbetreibender ist Eigentümer eines unbebauten Grundstücks. Bei Zugehörigkeit zum **Betriebsvermögen** sind die Grundstücksauswendungen **Betriebsausgaben**; Einnahmen aus einer eventuellen Verpachtung sind Betriebseinnahmen. Bei einer Wertminderung kann eine Teilwertabschreibung den Gewinn mindern. Wird bei der Veräußerung ein Erlös erzielt, der den Buchwert übersteigt, ergibt sich ein steuerpflichtiger Gewinn in der GuV (sonstiger betrieblicher Ertrag), bei niedrigerem Erlös ergibt sich ein abzugsfähiger Verlust (sonstiger betrieblicher Aufwand). Bei Zugehörigkeit zum **Privatvermögen** wären dagegen die Ausgaben Werbungskosten, Pachteinnahmen Einnahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Eine Teilwertabschreibung wäre nicht möglich. Der Veräußerungsvorgang würde nur dann das zu versteuernde Einkommen beeinflussen, wenn es sich um ein privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 EStG handeln würde.

## **1. Zugehörigkeitskriterien**

Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die aus **betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden**. Dieser Grundsatz gilt auch für Betriebe, die Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung sind. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Dieser Zusammenhang wird nicht nur durch die **Widmung** eines angeschafften Wirtschaftsguts zu betrieblichen Zwecken begründet; er wird unabhängig von der tatsächlichen oder beabsichtigten Nutzung des Wirtschaftsguts dadurch hergestellt, dass die Anschaffung ein **betrieblicher Vorgang** ist. Dies ist insbesondere dann der Fall. Wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut **Entgelt** für ein hingeegebenes Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens oder für eine sonstige Wertabgabe aus dem Betriebsvermögen ist. Dann ist der Zugang des angeschafften Gegenstandes zum Betriebsvermögen notwendige Folge des betrieblich veranlassten Erwerbs. Das Entgelt ist notwendigerweise eine Betriebseinnahme und

führt zwangsläufig zu einem Zugang des als Entgelt erhaltenen Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen, und **zwar ungeachtet einer etwaigen sofortigen Entnahme**.

## **2. Bedeutung des § 344 HGB**

Geschäfte eines Kaufmannes gehören regelmäßig dann zum Gewerbebetrieb, wenn sie sich auf Waren beziehen, die für den Betrieb mittelbar oder unmittelbar von wesentlicher Bedeutung sind = branchengleiche Wirtschaftsgüter. Das entspricht auch der Regelung des **§ 344** HGB, wonach die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte im Zweifel als zum Betrieb seines Handelsgewerbes gehörig gelten. Bei solchen Geschäften sind die ihnen zugrunde liegenden oder durch sie entstandenen Wirtschaftsgüter **Betriebsvermögen**. Das folgt aus der Nähe der Tätigkeit zum gewerblichen Betrieb und der Schwierigkeit der Aussonderung einzelner angeblich privater Geschäftsvorfälle aus den ständig im Gewerbebetrieb vorkommenden Geschäften.

### **Beispiel:**

Ein Antiquitätenhändler hat unter Ausnutzung seiner Geschäftsbeziehungen einen alten Bauernschrank erworben und nach acht Monaten mit erheblichem Gewinn wieder veräußert.

Nach § 344 HGB handelt es sich um Rechtsgeschäfte seines Handelsgewerbes. Der Veräußerungsgewinn ist im Rahmen der Gewinnermittlung zu erfassen, da es sich um branchengleiche Wirtschaftsgüter handelt. Bei einer zwischen Erwerb und Veräußerung durchzuführenden Bestandsaufnahme ist der Bauernschrank als Betriebsvermögen zu erfassen.

Dieser Grundsatz gilt für **Wertpapiergeschäfte** nur eingeschränkt. **Wertpapiere** gehören zu jedem größeren Vermögen. Die Verwaltung jedes größeren Vermögens bringt An- und Verkauf von Wertpapieren mit sich. Insofern liegen die Verhältnisse bei privaten Geschäften dieser Art eines Bankiers anders als bei sonstigen kaufmännischen Geschäften. **Branchenuntypische** Wertpapier-, Termin- und Optionsgeschäften sind dem Betrieb auch dann nicht zuzuordnen, wenn die

Möglichkeit besteht, Gewinne damit zu erzielen (z.B. beim freiberuflich tätigen Anwalt).

Nicht jede Nutzbarmachung betrieblicher Erfahrungen, Kenntnisse und Verbindungen genügt also, um private Geschäfte zu gewerblichen zu machen. Werden Wertpapiergeschäfte eindeutig als **Privatgeschäfte** behandelt und halten sie sich nach Umfang und Art ihre Abwicklung im Rahmen des von der Verkehrsauffassung geprägten Bildes **einer privaten Vermögensverwaltung, so gehören sie nicht zum Gewerbebetrieb des Steuerpflichtigen**. Sie sind aber dem betrieblichen Bereich zuzuordnen, wenn sie der Bankier in der Weise abwickelt, dass er häufig wiederkehrend dem Betrieb Mittel entnimmt, Käufe und Verkäufe über die Bank abschließt und die Erlöse alsbald wieder dem Betrieb zuführt.

#### **Beispiel:**

Ein Unternehmer erwirbt das Nachbargrundstück zum Zwecke der unbedingt erforderlichen Betriebserweiterung. Wegen Finanzierungsschwierigkeiten verzögert sich der Erweiterungsbau um einige Jahre.

In diesem Fall handelt es sich um **notwendiges Betriebsvermögen**. Es ist nicht möglich, das Grundstück zunächst als Privatvermögen zu behandeln, um es bei Beginn der eigentlichen betrieblichen Nutzung als Einlage mit dem Teilwert einzubuchen.

### **III.**

#### **Schulden**

##### **1. Betriebliche Veranlassung**

Schulden gehören zum (notwendigen) Betriebsvermögen, wenn sie mit dem Betrieb in **wirtschaftlichem Zusammenhang stehen oder zu dem Zweck übernommen wurden**, dem Betrieb Mittel zuzuführen. **Die Zuordnung einer Verbindlichkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen hängt daher von dem Anlass ihrer Entstehung ab. Eine Verbindlichkeit ist dann betrieblich veranlasst, wenn der sie auslösende Vorgang im betrieblichen Bereich liegt.** Dementsprechend gehört ein

**Darlehen**, dass zur Ablösung einer Schuld aufgenommen wurde, nur dann zum Betriebsvermögen, **wenn auch die abgelöste Schuld betrieblich veranlasst war**. Soweit das Darlehen sowohl betrieblich als auch privat veranlasst ist, sind sowohl die Schuld als auch die Schuldzinsen **aufzuteilen**, wenn die Schuld nicht durch entsprechende Zuordnung objektiv als Betriebsschuld beurteilt werden kann.

Ein Unternehmen kann das Schulddarlehen im Allgemeinen nicht aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführen; bei Schulden gibt es grundsätzlich **kein** gewillkürtes Betriebsvermögen und somit **kein Wahlrecht**. Deshalb bleiben Verbindlichkeiten, die bis zur Vollbeendigung eines Gewerbetriebs trotz Verwertung des Aktivvermögens nicht getilgt werden konnten, weiterhin Betriebsschulden, und zwar selbst dann, wenn zu ihrer Sicherung ein privates Einfamilienhaus mit einer Hypothek belastet wird.

Hat der Gewerbebetreibende aber den für betriebliche Zwecke aufgenommenen Kredit nach Aufgabe seines Betriebes nicht getilgt, obwohl ihm hierfür ausreichend Mittel aus der Abwicklung des Betriebsvermögens zur Verfügung gestanden hätten, **verlieren die Schulden ihren betrieblichen Zusammenhang mit der Folge, dass die auf den Kredit entfallenden Zinsen nicht als (nachträgliche) Betriebsausgaben abziehbar sind**. Dies gilt nicht, wenn der Veräußerungserlös verwendet wird, um anderes Betriebsvermögen, ggfls. auch einen Mitunternehmeranteil, zu erwerben. In diesem Fall ist die fragliche Schuld Betriebsschuld im Rahmen des neu erworbenen Betriebsvermögens. Im Falle des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils wird die Schuld negatives Sonderbetriebsvermögen II und ist in einer Steuerbilanz zu passivieren.

Von diesem Grundsatz ist auch auszugehen, wenn ein Gesellschafter **Zinsen** für Verbindlichkeiten bezahlt, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Tätigkeit der Personengesellschaft entstanden und damit **negatives Betriebsvermögen der Gesellschaft** geworden sind.

**Beispiel:**

Auf einem Grundstück, das aus dem Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen durch Entnahme ausscheidet, lastet eine Restkaufpreis-Hypothek.

Da zwischen dem Grundstück und der Schuld ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, wird die Schuld durch die Entnahme des Grundstücks eine Privatschuld. Bestand zwischen dem Grundstück und der Schuld jedoch nur ein rechtlicher Zusammenhang (dingliche Sicherheit), erfolgte also die Schuldaufnahme aus anderem betrieblichen Anlass, so bleibt auch bei Überführung des Grundstücks ins Privatvermögen eine betriebliche Schuld.

**2. Kontokorrentschulden (§§ 355-357 HGB)**

Entsteht eine Kontokorrentverbindlichkeit sowohl durch betrieblich als auch privat veranlasste Auszahlungen oder Überweisungen, so ist sowohl bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) als auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG **nur der betrieblich veranlasste Teil des Kredits dem Betriebsvermögen zuzurechnen** und bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zu passivieren. Dies erfordert eine **zweistufige Prüfung und Ermittlung des Schuldzinsenabzuges. Nur die auf den betrieblich veranlassten Teil des Kontokorrentkredits entfallenden Schuldzinsen sind vorbehaltlich § 4 Abs. 4a EStG anziehbare Betriebsausgaben. Der BFH bestätigt damit die Auffassung der Finanzverwaltung.**

**III.****Notwendiges Privatvermögen**

Wirtschaftsgüter, die ihrer Natur nach zum privaten Vermögen gehören und die der Unternehmer, auch wenn er es wollte, nicht zum Betriebsvermögen ziehen kann, bezeichnet man als notwendiges Privatvermögen. **Sie haben keine Beziehung zum Betrieb. Ihrem Wesen nach sind sie nicht geeignet, dem Betrieb des Steuerpflichtigen zu dienen.** Sie dürften deshalb weder in den Bestandsaufnahmen

noch in den Bilanzen ausgewiesen werden. Sind die Wirtschaftsgüter nicht schon wegen ihrer Art notwendiges Privatvermögen, so können sie wegen ihrer tatsächlichen Beziehung zum privaten Bereich notwendiges Privatvermögen sein. Nur durch eine Änderung dieser Beziehung kann sich die Zuordnung ändern. In diesen privaten Bereich gehören z.B. privat genutzte Einfamilienhäuser, Hausrat, Kleidung, Schmuck, aber auch Darlehen, die aus außerbetrieblichen Erwägungen gewährt werden, und solche Wirtschaftsgüter, bei denen bereits erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur noch Verluste bringen werden.

Privatvermögen wird durch eine Belastung (Verpfändung) zu betrieblichen Zwecken nicht zwangsläufig Betriebsvermögen. Die Verpfändung führt lediglich zu einem rechtlichen, aber keinem wirtschaftlichen Zusammenhang zum Betrieb.

Ist ein **Wirtschaftsgut des notwendigen Privatvermögens zu Unrecht** als Betriebsvermögen behandelt worden, ist die Bilanz zu berichtigen. Da keine **Entnahme** vorliegt, hat die Berichtigung **erfolgsneutral** zum Buchwert und nicht zum Teilwert zu erfolgen. Entsprechendes gilt, wenn ein Wirtschaftsgut durch **Entnahme** aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, nunmehr zum Privatvermögen gehört, jedoch weiterhin bilanziert wird, weil es unterlassen wurde, die Entnahme buchmäßig zu erfassen.

## V.

### **Gewillkürtes Betriebsvermögen**

Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen darstellen, können zum **gewillkürten Betriebsvermögen** gehören. Hierfür kommen Wirtschaftsgüter in Betracht, **deren Art nicht eindeutig in den betrieblichen oder privaten Bereich weist**, deren Einreihung in den betrieblichen oder privaten Bereich aber auch ihrer Natur nicht widerspricht. **Der Unternehmer kann selbst entscheiden, ob er sie als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen führen will.** Entschließt er sich für eine Behandlung als Betriebsvermögen, dann muss diese Entscheidung unmissverständlich in einer Weise kundgemacht werden, **dass ein sachverständiger Dritte ohne weitere**

**Erklärung des Steuerpflichtigen die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen erkennen kann. Dies geschieht regelmäßig durch Bilanzausweis.**

Der buch- und bilanzmäßige Ausweis ist dann allerdings **nicht entscheidend**, wenn das betreffende Wirtschaftsgut **nach dem Willen des Betriebsinhabers** als (gewillkürtes) Betriebsvermögen behandelt werden soll. Wird z.B. ein vom finanzamtlichen Betriebsprüfer **irrtümlich** in die Bilanzen aufgenommenes Grundstück in den folgenden Jahren weiterhin buchmäßig erfasst, liegt gleichwohl **keine Einlage** vor. Die Steuerpflichtigen befinden sich hier in einer gewissen Zwangslage, weil sie annehmen, der Auffassung des Finanzamts nicht mit Erfolg entgegenzutreten zu können.

### **1. Voraussetzung**

**Voraussetzung** der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens ist, dass das dem Betrieb zugewiesene Wirtschaftsgut **objektiv geeignet ist und erkennbar dazu bestimmt ist, den Betrieb z.B. durch Einnahmen in Form von Vermögenserträgen oder Verstärkung des Betriebskapitals zu fördern**. Das kann nur nach den Umständen jedes einzelnen Falles beurteilt werden. Es obliegt jedoch dem Steuerpflichtigen, der die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen anstrebt, **konkrete, objektiv nachprüfbare Umstände** darzulegen, dass es betriebliche Gründe waren, die ihn dazu veranlasst haben, das Wirtschaftsgut in die Gewinnermittlung einzubeziehen. Dabei dürfen an das Bestehen dieses objektiven Zusammenhanges keine übertriebenen Anforderungen gestellt werden. Die bloße Behauptung, betriebliche Gründe seien ausschlaggebend, **genügt jedoch auf keinen Fall**.

#### **Beispiel:**

In der Buchführung und Bilanz ist ein unbebautes Grundstück ausgewiesen, dessen endgültige Verwendung noch offen ist. Eine Verwendung als Tauschobjekt zum Erwerb eines dann unmittelbar betrieblich zu nutzenden Grundstücks liegt im Bereich der konkret ins Auge gefassten Möglichkeiten. Das Grundstück ist objektiv geeignet und vom Betriebsinhaber dazu bestimmt, den Betrieb zu fördern.

**Barrengold** kommt als gewillkürtes Betriebsvermögen jedenfalls für solche Gewerbebetriebe **nicht in Betracht**, die nach ihrer Art oder Kapitalausstattung kurzfristig auf Liquidität für geplante Investitionen angewiesen sind.

Die Zuordnung von **Devisentermingeschäften** zum gewillkürten Betriebsvermögen ist denkbar, unterliegt aber bei **branchenfremden Unternehmen wegen der hohen Risikoträchtigkeit der Geschäfte strengen Anforderungen**.

## 2. Bedeutung der Buchung

Beim **gewillkürten Betriebsvermögen** schafft der äußere Vorrang der **Buchung auf Bestandskonten die wiederlegbare Vermutung, dass die Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören**. Im Allgemeinen ist eine Rückgängigmachung dieser Entscheidung ebenso wie eine Überführung ins Privatvermögen nur im Wege der erfolgswirksamen **Entnahme** möglich.

### Beispiel:

Ein buchführender Gewerbetreibender, dessen Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, hat am 01.04. Wertpapiere zum Anschaffungspreis von € 40.000,-- erworben. Die Anschaffungskosten wurden auf dem Wertpapierkonto gebucht. Bis zum Ende des Wirtschaftsjahres ist der Kurswert auf € 100.000,-- gestiegen. Wegen des beabsichtigten Verkaufs wurden die Anschaffungskosten bei den vorbereitenden Abschlussbuchungen umgebucht: Entnahmen an Wertpapiere € 40.000,--. Eine Überführung ins Privatvermögen ist nur im Wege der **erfolgswirksamen Entnahme, die mit dem Teilwert von € 100.000,-- zu bewerten ist**, möglich.

Da Voraussetzung für den Ansatz gewillkürten Betriebsvermögens ist, dass das Wirtschaftsgut **objektiv geeignet ist, dem Betrieb zu dienen und diesen zu fördern**, haben **Gewerbetreibende** in größerem Umfang die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen zu ziehen.

Bei besonderen Verhältnissen kann die Einbringung in das Betriebsvermögen abgelehnt werden, z.B. **die Einlage nur Verluste verursachender Beteiligungen**, wenn die Einbringung offensichtlich den Zweck verfolgt, bisher das Privatvermögen

treffende Verluste in den betrieblichen Bereich zu verlagern. Ein nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehörender Vorgang darf nicht mehr in die betriebliche Sphäre verlagert werden, wenn sich bereits Verluste abzeichnen. Das gilt insbesondere für Wertpapiere. **Wertpapiere** können daher nur dann gewillkürtes Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebes sein, wenn nicht bereits bei ihrem Erwerb erkennbar ist, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen. Gleichwohl sind branchenuntypische Termin- und Optionsgeschäfte dem betrieblichen Bereich auch dann nicht zuzuordnen, wenn generell die Möglichkeit besteht, damit Gewinne zu erzielen. **Bei dieser Art von Geschäften ist der spekulative Charakter so sehr ausgeprägt, dass ein Förderungszusammenhang mit dem Betrieb nicht bejaht werden kann.**

Für die Angehörigen der freien Berufe ist der Umfang des Betriebsvermögens nicht unwesentlich eingeschränkt, weil Geschäfte, die nach der Standesauffassung diesen Berufen fremd sind (z.B. Darlehens- und Wertpapiergeschäfte), nicht zu gewillkürtem Betriebsvermögen führen können. Berufsfremde Geld- und Darlehensgeschäfte eines Anwalts sind dem privaten Bereich zuzurechnen, wenn nicht ganz besondere Umstände den Zusammenhang mit der Anwaltstätigkeit ergeben.

## VI.

### Teilweise betriebliche Nutzung

Grundsätzlich gehören Wirtschaftsgüter entweder in **vollem** Umfang zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen. Ein rechtlich und wirtschaftlich einheitliches Wirtschaftsgut kann nicht in einem betrieblichen und einen privaten Teil zerlegt werden. Es muss auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung als Einheit behandelt werden (R 4.2 (1) EStR). Eine Aufteilung in Betriebs- und Privatvermögen ist hiernach bei Fahrzeugen, Stereoanlagen, Personal-Computern, Waschmaschinen, Heimbüglern, Kühlschränken, Fernsehgeräten und ähnlichen Gegenständen abzulehnen.

Werden solche Wirtschaftsgüter überwiegend (mehr als 50 %) betrieblich genutzt, rechnen sie in vollem Umfang zum **notwendigen Betriebsvermögen**. Zum notwendigen Betriebsvermögen gehört auch ein Wirtschaftsgut, das in mehreren

Betrieben des Steuerpflichtigen genutzt wird und **dessen gesamte eigenbetriebliche Nutzung mehr als 50 % beträgt** (R 4.2 (1) Satz 7 EStR). Hier wird es dem Steuerpflichtigen überlassen bleiben, welchem seiner Betriebe er das Wirtschaftsgut zuordnet.

**Überwiegt die private Nutzung**, können die betreffenden Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden, wenn die betriebliche Nutzung nicht unbedeutend ist und ein geeigneter Maßstab zur Abgrenzung der betrieblichen und der privaten Nutzung zur Verfügung steht. **Bei ganz unbedeutender betrieblicher Nutzung (= unter 10 %) gehören sie zum notwendigen Privatvermögen (R 4.2 (1) Satz 5 EStR).**

**Beispiele:**

- a) Ein Steuerberater nutzt seinen PKW geschätzt zu 70 % für betriebliche und 30 % für private Zwecke.

Der PKW gehört zum **notwendigen Betriebsvermögen**.

- b) Ein Friseur nutzt eine Waschmaschine geschätzt zu 40 % eigenbetrieblich und zu 60 % für private Zwecke.

Die Waschmaschine kann als **gewillkürtes Betriebsvermögen**, aber auch als Privatvermögen behandelt werden.

- c) Ein Apotheker nutzt seinen PKW geschätzt zu 5 % für eigenbetriebliche und 95 % für private Zwecke.

Der PKW gehört zum **notwendigen Privatvermögen**, weil die betriebliche Nutzung unbedeutend ist.

Werden Wirtschaftsgüter auch **betrieblich genutzt, obgleich sie wegen der untergeordneten betrieblichen Nutzung nicht zum Betriebsvermögen gehören, sind die laufenden Aufwendungen einschließlich der fixen Kosten, zu denen**

**auch die AfA gehört, grundsätzlich in Betriebsausgaben und Kosten der Lebensführung aufzuteilen** (R 12.1 Sätze 1 und 2 EStR).

Die anteiligen Aufwendungen können bei **Fahrzeugen** ermittelt werden

- anhand einer Zusammenstellung **aller Aufwendungen** eines Kalenderjahres und der Führung eines **Fahrtenbuchs** durch Zuordnung nach dem Verhältnis der betrieblich und der außerbetrieblich veranlassten Fahrten.
- anhand einer Zusammenstellung **aller Aufwendungen** eines Kalenderjahres und der **Schätzung** des betrieblichen Nutzungsanteils anhand von Unterlagen nach objektiven, nachprüfbaren Merkmalen.
- durch Anwendung eines **pauschalen Satzes von € 0,30** für jeden glaubhaft gemachten bzw. nachgewiesenen Kilometer aufgrund betrieblicher Veranlassung (R 4.12 (2) EStR).

Nur wenn sich private und betriebliche Nutzung nicht leicht und zweifelsfrei trennen lassen, sind die gesamten Aufwendungen vom Abzug als Betriebsausgabe ausgeschlossen (R 12.1 Satz 3 EStR).

#### **Beispiel:**

Ein Kfz-Händler errichtet eine Schwimmhalle, die ein selbstständiges Wirtschaftsgut darstellt, und nutzt sie sowohl privat als auch betrieblich, indem er seinen Arbeitnehmern die Benutzung zu bestimmten Zeiten gestattet. Das gemischt genutzte Wirtschaftsgut kann nicht als (gewillkürtes) Betriebsvermögen behandelt werden, weil eine leichte und zweifelsfreie Trennung der betrieblichen und privaten Nutzung nicht möglich ist. Aus demselben Grund entfällt ein anteiliger Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben.

## **VII.**

### **Wegfall der Voraussetzungen für die Zuordnung zum Betriebsvermögen**

Ein zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut kann im Allgemeinen bei Fortbestehen des Betriebs nur durch eine **eindeutige Entnahmehandlung Privatvermögen werden**. Die Entnahmehandlung kann sein

- eine **ausdrückliche** Erklärung oder Handlung, z.B. die **Ausbuchung** eines bisher zum gewillkürten Betriebsvermögen gerechneten Wirtschaftsguts. Durch die Ausbuchung wird der Wille des Steuerpflichtigen verdeutlicht.
- eine **konkludente Handlung**, etwa eine Nutzungsänderung dergestalt, dass das Wirtschaftsgut nicht mehr dem Betrieb dient.

**Beispiel:**

Der Steuerpflichtige bebaut eine Teilfläche des Lagerplatzes seines Betriebs mit einem Einfamilienhaus, das privaten Zwecken dienen soll. Die Bebauung für private Zwecke ist eine Entnahmehandlung. Die Teilfläche ist mit Baubeginn durch Entnahme aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG).

Eine Änderung in den Umständen, die die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen begründet haben, ist **keine Entnahmehandlung**.

**Beispiele:**

- a) Ein buchführender Landwirt hat sich an seiner Genossenschaft beteiligt, weil diese den Absatz und die Verwertung landwirtschaftlicher Produkte ihrer Mitglieder zum Gegenstand hatte. In der Folgezeit bezog die Genossenschaft diese Produkte in gleicher Weise und zu gleichen Konditionen auch von Nichtmitgliedern, so dass die Mitgliedschaft keine Vorteile mehr bot.

Ein Wirtschaftsgut, das im Zeitpunkt seines Erwerbs notwendiges Betriebsvermögen war, verliert die Eigenschaft als Betriebsvermögen erst durch Entnahme und nicht bereits durch Änderungen der Umstände, die die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen begründet haben.

- b) Ein buchführender Landwirt nutzt nach Verlegung seines Betriebs die alte Hofstelle durch Vermietung an Gewerbetreibende (Lagerhalle).

Das Gebäude der alten Hofstelle, das bisher zum notwendigen Betriebsvermögen gehörte, scheidet allein durch die gewerbliche Nutzung nicht aus dem

Betriebsvermögen aus. Es kann als gewillkürtes Betriebsvermögen fortgeführt werden.

Bei einem trotz fehlender betrieblicher Nutzung zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück bewirkt die **bloße Absicht**, das Grundstück auf Dauer einer außerbetrieblichen Nutzung zuzuführen, noch nicht die Entnahme. Zur Entnahme durch Nutzungsänderung, insbesondere durch Bebauung mit einem für eigene Wohnzwecke bestimmten Haus, kommt es erst, **wenn die Nutzungsänderung tatsächlich vollzogen wird**. Daher stellt allein die Bestellung eines **Erbbauerechts** an einem Baugrundstück keine Entnahmehandlung dar.

Im Regelfall wird die Eigenschaft sämtlicher Wirtschaftsgüter eines verpachteten Betriebs als Betriebsvermögen (wenn keine Aufgabeerklärung erfolgt ist) nicht dadurch berührt, dass der Pächter Teile der gepachteten Wirtschaftsgüter privat nutzt. Der Pächter kann dem Verpächter eine Entnahme nicht aufzwingen. Duldet der Verpächter eines Gewerbebetriebes, dass der Pächter auf dem mitverpachteten Betriebsgrundstück ein ausschließlich eigenen Wohnzwecken des Pächters dienendes Einfamilienhaus errichtet, so ist nur bei Hinzutreten weiterer Umstände der dem errichteten Einfamilienhaus zuzuordnende Grund und Boden nicht mehr zur Nutzung im Rahmen des Verpachtungsunternehmens bestimmt und mit der Bebauung als auch dem Betriebsvermögen des Verpächters entnommen anzusehen.

## VIII.

### Nutzungsänderung

**Entnahmen** liegen regelmäßig vor, wenn der Kaufmann jede Beziehung des Wirtschaftsguts oder eines Grundstücksteiles zum Betrieb **endgültig beendet**, also die Verknüpfung des Wirtschaftsguts mit den Betriebsvermögen gelöst wird.

#### **Beispiel:**

Ein Gewerbetreibender nutzt sein Gebäude, das er bisher ausschließlich betrieblich genutzt und voll bilanziert hat, ausschließlich zu privaten Zwecken. Die Nutzungsänderung bedeutet eine **Entnahmehandlung mit Gewinnrealisierung**.

Das gilt ausnahmsweise nur dann nicht, wenn Umstände vorliegen, die zweifelhaft erscheinen lassen, dass der Grundstücksteil auf Dauer Wohnzwecken dienen soll.

In besonders gelagerten Fällen kann auch ein Rechtsvorgang genügen, der das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheiden lässt, z.B. Vermögensübergang durch **Erbfall**.

**Beispiel:**

Ein Grundstück gehört dem Gesellschafter einer KG. Das Grundstück ist der KG zur Nutzung überlassen und deshalb Sonderbetriebsvermögen. Der Gesellschafter verstirbt. Sein Kommanditanteil geht entsprechend einer Regelung im Gesellschaftsvertrag im Wege der qualifizierten Nachfolge (Sonderrechtsnachfolge) auf sein erstgeborenes Kind über. Das Grundstück wird Eigentum der Erbengemeinschaft. Soweit das Grundstück durch den Todesfall auf die Miterben übergeht, die nicht zur Nachfolge in die Stellung als Kommanditist berufen sind, liegt eine Entnahmehandlung vor.

Liegt eine **eindeutige Entnahmehandlung** vor und wird dadurch das zum Betriebsvermögen gehörende Erdgeschoss eines Gebäudes ins Privatvermögen überführt, so liegt auch dann eine mit dem Teilwert anzusetzende Entnahme des Erdgeschosses vor, wenn gleichzeitig anstelle des Erdgeschosses das erste Obergeschoss des Gebäudes ins Betriebsvermögen übernommen wird.

Besteht ein Gebäude aus den beiden Wirtschaftsgütern „eigenbetrieblich“ und „fremdbetrieblich genutzter Gebäudeteil“ und wird ein Teil des bisher zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts „eigenbetrieblich genutzter Gebäudeteil“ einer fremdbetrieblichen Nutzung zugeführt, so wird der von der Nutzungsänderung betroffene Gebäudeteil **Teil des Wirtschaftsguts** „fremdbetrieblich genutzter Gebäudeteil“. Für dessen Bilanzierung oder Nichtbilanzierung muss sich der Betriebsinhaber **nicht einheitlich entscheiden**. Mit der Entscheidung, den **bisher privat behandelten Gebäudeteil** „fremdbetrieblicher Nutzung“ im Privatvermögen zu belassen, liegt daher **keine Zwangsentnahme** für den Gebäudeteil nebst Grund und Boden vor, der durch Nutzungsänderung nunmehr fremdbetrieblichen Zwecken dient. Der **Einheitlichkeitsgrundsatz**, der für

selbstständige Gebäudeteile i. S. des R 4.2 (4) EStR gilt, kann nicht das Fehlen einer Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen ersetzen.

**Beispiel:**

Ein Gebäude wird zu je 50 % eigenbetrieblich und fremdbetrieblich genutzt. Während der eigenbetrieblich genutzte Gebäudeteil gem. R 4.2 (7) Satz 1 EStR zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, ist der fremdbetrieblich genutzte Gebäudeteil als Privatvermögen zulässigerweise nicht bilanziert. Ab 01.07.07 beträgt die eigenbetriebliche Nutzung 30 %, die fremdbetriebliche 70 %. Entschließt sich der Grundstückseigentümer, den bisher fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteil im Privatvermögen zu belassen, bedeutet diese Entscheidung nicht, dass die Nutzungsänderung zu einer Entnahme in Höhe von 20 % des Gebäudes und des zugehörigen Anteils am Grund und Boden führt. Führt aber der Grundstückseigentümer den bisher fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteil einschließlich des zugehörigen Anteils an Grund und Boden ebenfalls dem gewillkürten Betriebsvermögen zu, liegt nur insoweit eine Einlage vor. Der Vorgang ist erfolgsneutral.

# Vorlesungsskript

25.05.2011

## Bilanzsteuerrecht SS 2011

Lehrbeauftragter WP/StB/RA Dr. Winnefeld

- I. *Passivierungspflichten*
  - a) *Eigenkapital*
    - aa) *Kapitalgesellschaften*
    - bb) *Personengesellschaften*
  - b) *Rückstellungen*
    - aa) *Pensionsrückstellungen*
    - bb) *Steuerrückstellungen*
    - cc) *Rückstellungen für latente Steuern*
    - dd) *Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen*
    - ee) *Rückstellungen für Erfüllungsrückstände*
    - ff) *Rückstellungen für drohende Verluste*
    - gg) *Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung*
    - hh) *Rückstellungen für Abraumbeseitigung*
    - ii) *Rückstellungen für Gewährleistungen*
  - c) *Verbindlichkeiten*
- II. *Steuerliche Bewertungsgrundsätze*
  - 1. *Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtliche Bewertung*
  - 2. *Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 EStG*
  - 3. *Stichtagsprinzip*
    - a) *Maßgebende Bilanzierungs- und Bewertungszeitpunkte*
    - b) *Bedeutung von Vorgängen nach dem Bilanzstichtag*
  - 4. *Bessere Erkenntnis nach dem Bilanzstichtag bis zur Bilanzaufstellung*
  - 5. *Bilanzklarheit (Generalform)*
  - 6. *Bilanzwahrheit*
  - 7. *Bilanzzusammenhang*
    - a) *Begriff*
    - b) *Zweck des Bilanzzusammenhangs*
  - 8. *Bilanzkontinuität*
    - a) *Formelle Bilanzkontinuität*
    - b) *Materielle Bilanzkontinuität*
- III. *Bewertungsverfahren*
  - 1. *Einzelbewertung*
  - 2. *Gruppenbewertung*
  - 3. *Durchschnittsbewertung*

## I. Passivierungspflichten

### a) Eigenkapital (§ 247 HGB)

Nach § 247 Abs. 1 HGB ist bei allen Unternehmen das Eigenkapital in der Bilanz unter den Passiva auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

Unter Eigenkapital ist das vom Einzelkaufmann oder von den Gesellschaftern dem Unternehmen durch Einlagen zur Verfügung gestelltes Kapital zu verstehen. Es beinhaltet das Risiko seiner Minderung durch **Verluste**. Im **Insolvenzfall** kann es nicht als Forderung des Einzelkaufmanns bzw. der Gesellschafter geltend gemacht werden. Im **Liquidationsfall** ist es erst nach vollständiger Befriedigung aller Gläubiger an den Einzelunternehmer bzw. an die Gesellschafter auszukehren.

Das bilanzielle (**buchmäßige**) **Eigenkapital** ist eine reine **Rechengröße** und ist vom tatsächlichen Wert des Unternehmens zu unterscheiden.

### aa) Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften

Für Kapitalgesellschaften ist die **Aufgliederung** des Eigenkapitals zwingend vorgeschrieben in:

- **gezeichnetes Kapital** (§ 272 Abs. 1 HGB); das ist das Kapital, das die Gesellschafter ihrer Gesellschaft durch Einlagen dauerhaft zur Verfügung stellen und das durch Verluste gemindert werden kann.

Es ist für **Ausschüttungszwecke** an die Gesellschafter gesperrt durch § 57 Abs. 1 S. 1 AktG („Den Aktionären dürfen die Einlagen nicht zurückgewährt werden“) und durch § 57 Abs. 3 AktG („Vor Auflösung der Gesellschaft darf an die Aktionäre nur der Bilanzgewinn verteilt werden“) sowie durch § 30 Abs. 1 GmbHG („Das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen der Gesellschaft darf an die Gesellschafter nicht ausgezahlt werden“).

- **Kapitalrücklagen** (§ 272 Abs. 2 HGB); hierzu zählen alle **über den Nennbetrag** des gezeichneten Kapitals hinausreichenden, von den Gesellschaftern zugeführten Einlagen (z. B. Aufgelder, Zuzahlungen, Nachschüsse). Auch sie sind **ausschüttungsgesperrt** und dienen der **Verlustabdeckung** nach Verbrauch der Gewinnrücklagen.

In der Praxis werden sie oft zur „**Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln**“ verwandt (vgl. §§ 207 ff. AktG, §§ 57c ff. GmbHG).

- **Gewinnrücklagen** (§ 272 Abs. 3 HGB); sie entstehen durch **einbehaltene Gewinne** (interne Finanzierung). Sie werden gebildet als
  - **gesetzliche Rücklagen** nach Maßgabe des § 150 Abs. 2 AktG, die nur gem. § 150 Abs. 3 AktG verwendet werden dürfen,
  - **Rücklage für eigene Anteile** i.H.d. auf der Aktivseite ausgewiesenen „eigenen Anteile“ und führt damit zu einer Gewinn-Ausschüttungssperre,
  - **satzungsmäßige Rücklagen** werden in der Satzung einer AG (§ 58 Abs. 1 AktG) oder GmbH (§ 29 GmbHG) vorgeschrieben (Bildung, Auflösung und Verwendung),
  - **andere Rücklagen**, zu denen weitere **frei gebildete** und **verwendbare** Gewinnthesaurierungen zählen für Zwecke der Substanzerhaltung, Werkserneuerung oder Großinvestitionen. Ein Spezialfall ist die Rücklage für den Eigenkapitalanteil bei Wertaufholungen und nur steuerbilanziell gebildete steuerfreie Rücklagen (§ 58 Abs. 2a AktG, § 29 Abs. 4 GmbHG),
  - **Eigenkapitalanteilsrücklage**; sie soll der Unternehmensleitung die Möglichkeit geben, eine Ausschüttung **bloßer Buchgewinne** zu verhindern.
- **Bilanzgewinn/-verlust oder Gewinn-/Verlustvortrag sowie Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.**

**Gewinn-/Verlustvortrag** ist der aus der Ergebnisverwendung/Verlustdeckung des **Vorjahres** verbliebene Restbetrag.

**Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag** ist das aus der GuV-Rechnung nachgewiesene **Jahresergebnis**.

**Bilanzgewinn/-verlust** ist der aus der Ergebnisverwendung/Verlustdeckung des **Vorjahres** verbliebene Restbetrag.

**Steuerlich** wird die Differenz zwischen positiven und negativen Wirtschaftsgütern einschließlich der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten als „**Betriebsvermögen**“ bezeichnet. Alle genannten handelsrechtlichen Eigenkapitalpositionen sind i.d.S. als **steuerliches Eigenkapital** anzusehen und in die Steuerbilanz zu übernehmen.

**Unterschiede zwischen dem handelsbilanziellen und steuerrechtlichen Eigenkapital** werden insbesondere nach Betriebsprüfungen bei Kapitalgesellschaften durch sog. „**Steuerausgleichsposten**“ aufgefangen:

- ein **aktiver Posten** stellt Minderkapital (Minderbetriebsvermögen) und
- ein **passiver Posten** stellt Mehrkapital (Mehrbetriebsvermögen)

dar. Die Posten werden jährlich fortgeführt.

Eine **körperschaftsteuerliche Besonderheit** stellt das sog. „steuerliche Einlagenkonto“ (§ 27 KStG) dar. Es weist den fortgeführten Stand **der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen** aus wie z. B. verdeckte Einlagen und wird jährlich gesondert festgestellt. Das ist erforderlich, **um die Einlagen steuerfrei zu halten.**

### **bb) Eigenkapital der Personengesellschaften**

Für Personengesellschaften besteht **kein** Aufgliederungserfordernis für das Eigenkapital.

**Einzelkaufleute** weisen den Bestand ihres (variablen) Kapitals nach einer Korrektur der Einlagen, Entnahmen, Gewinne und Verluste **in einem Betrag** aus:

+././. Stand des Kapitalkontos zum 01.01.2006

+ Einlagen

./. Entnahmen

+ Gewinne

./. Verluste \_\_\_\_\_

= Stand des Eigenkapitals zum 31.12.2006

Gesonderte **Rücklagenpositionen** wie bei Kapitalgesellschaften werden i.d.R. nicht gebildet.

Bei **Personenhandelsgesellschaften** werden in der Praxis folgende Kapitalkonten geführt:

- ein **festes** Kapitalkonto (Kapitalkonto I), das nicht durch Gewinne/Verluste oder Einlagen/Entnahmen verändert wird. Es enthält nur die Kapitaleinlage (Pflichteinlage) und bestimmt i.d.R. auch den Umfang der Stimmrechte und die jährliche Ergebnisverteilung (anteilige Gewinne bzw. Verluste) und
- ein **variables** Kapitalkonto (Kapitalkonto II), das Gewinne, Verluste, Entnahmen und weitere Einlagen enthält.

Es ist allerdings auch möglich, durch Einlagen, Zuzahlungen oder Gewinnthesaurierungen **freie oder zweckgebundene Rücklagen** zu bilden.

Das **variable Kapitalkonto II** ist auch dann steuerrechtlich als Eigenkapital zu behandeln, wenn es handelsrechtlich als **Darlehenskonto** zu beurteilen ist. Nach BFH-Rechtsprechung (BFH BStBl. II 1993, 594 m.w.N.) wandelt sich nämlich ein **Gesellschafterdarlehen** an die Personengesellschaft über die Behandlung als **Forderung in der Sonderbilanz** in der Gesamtbilanz in **steuerliches Eigenkapital** um.

Für **haftungsbegrenzte Personengesellschaften** (GmbH & Co. KG) regelt § 264c HGB den Eigenkapitalausweis wie folgt:

- I. Kapitalanteile
- II. Rücklagen
- III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter und der Kommanditisten sind wegen ihrer unterschiedlichen Gesellschafterhaftung **gesondert auszuweisen**.

Als **Rücklagenkonten** dürfen nur solche Beträge erfasst werden, die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung gebildet wurden; eine Differenzierung nach Kapital- oder Gewinnrücklage ist nicht erforderlich.

#### **b) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten**

Sie setzen voraus

- eine am Bilanzstichtag **wirtschaftlich verursachte**,
- **betrieblich veranlasste**,
- hinreichend **konkretisierte**,
- im Bestehen oder Entstehen dem Grunde und/oder der Höhe nach **ungewisse**
- öffentlich- oder privatrechtliche **Verpflichtung**.

Eine **wirtschaftliche Veranlassung** am Bilanzstichtag liegt vor, wenn der wirtschaftliche oder rechtliche Bezug der künftigen Ausgaben im **abgelaufenen**

**Geschäftsjahr oder in den Vorjahren** liegt (BFH BStBl. II 1989, 893) wie z. B. eine Schadensverursachung. Die Verursachung darf nicht in der Zukunft liegen.

Die **betriebliche Verursachung** soll Rückstellungen für Belastungen aus der privaten Sphäre ausschließen (z. B. verursachter Schaden mit einem Betriebs-Pkw auf einer Privatfahrt).

Die **hinreichende Konkretisierung** ist eine Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Unternehmens, die sich aufgrund **objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender oder bis zum Tag der Bilanzaufstellung erkennbarer Tatsachen ergibt**. Dabei müssen mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprechen (mindestens 51 %, vgl. BFH BStBl. II 1993, 153).

Die Verpflichtungen müssen gegenüber **Dritten** bestehen; Verpflichtungen gegenüber dem Unternehmen selbst (z. B. Instandhaltung der Anlagen, Substanzerhaltung) werden steuerlich nicht anerkannt. Hierfür können Rücklagen gebildet werden.

Das Merkmal der „**Ungewissheit**“ unterscheidet Rückstellungen von Verbindlichkeiten (BFH BStBl. II 1989, 359). Im Einzelnen sind zu unterscheiden:

#### **aa) Pensionsrückstellungen**

Pensionsrückstellungen für unmittelbare Verpflichtungen aus Pensionszusagen gegenüber Mitarbeitern; **steuerlich** besteht mit **§ 6a EStG** eine Spezialregelung, die als Passivierungswahlrecht ausgestaltet ist

Die Pensionsrückstellung ist zu bilden, wenn

- der Pensionsberechtigte einen Anspruch auf eine einmalige oder laufende Pensionsleistung hat
- die Zusage keinen Minderungs- oder Entzugsvorbehalt enthält und
- die Zusage schriftlich erteilt wurde.

Für **Mitunternehmer** einer Personengesellschaft ist sie unzulässig (BFH 2.12.1997, DStR 1998, 482). Für **Gesellschaftergeschäftsführer einer Kapitalgesellschaft**

können dagegen unter bestimmten Voraussetzungen Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen gebildet werden (BFH 23.7.2003, BFH/NV 2003, 1670).

Rückstellungen, für die zu einem späteren Bilanzstichtag die Voraussetzung für ihre Bildung entfallen, sind gewinnerhöhend aufzulösen (Buchungssatz: Per Rückstellungen an sonstige Erträge). **Eine an sich gebotene Rückstellung kann nicht nachgeholt werden**, wenn sie ursprünglich willkürlich (bewusst) oder in einer gegen Treu und Glauben verstoßenden Weise unterlassen oder zu niedrig ausgewiesen wurde (BFH 7.4.1994, BStBl. II 1994, 740).

#### **bb) Steuerrückstellungen**

Steuerrückstellungen für die am Bilanzstichtag entstandenen und noch geschuldeten, aber noch nicht durch Steuerbescheid festgestellten Steuern (KSt, GewSt, GrSt, USt).

#### **cc) Rückstellungen für latente Steuern (§ 274 HGB)**

Sie sind steuerrechtlich nicht anzuerkennen, weil sie nicht aufgrund handelsrechtlicher GoB, sondern durch Spezialvorschriften für Kapitalgesellschaften zu bilden sind. Außerdem erfüllen nur relative, latente und zukünftige Steuerbelastungen nicht die Merkmale einer Verbindlichkeit. Eine Gewinnwirksamkeit einer Rückstellungsbildung und –auflösung wäre für die KSt ohnehin nicht möglich, weil für sie kein Aufwand in der Steuerbilanz gem. § 10 Nr. 2 KStG zu bilden ist.

#### **dd) Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen (§ 5 Abs. 3 EStG)**

**Handelsrechtlich** sind derartige Rückstellungen bereits zu bilden, wenn mit einiger Wahrscheinlichkeit einer Schadensersatzinanspruchnahme durch den Schutzrechtsinhaber (u. U. bis zum Ablauf der Verjährungsfrist) zu rechnen ist, selbst wenn der Inhaber noch keine Kenntnis hat. **Steuerrechtlich** wird die Rückstellung für solche Fälle begrenzt, in denen

- entweder Schadensersatzansprüche geltend gemacht worden sind
- oder mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist.

#### **ee) Rückstellungen für Erfüllungsrückstände aus schwebenden Geschäften**

Sie sind zu bilden, wenn ein Vertragspartner eines auf Leistungsaustausch gerichteten gegenseitigen Vertrages mit seiner Leistung gegenüber dem anderen Geschäftspartner in einen **Erfüllungsrückstand** gerät, er also weniger leistet als er

nach dem Vertrag für die bis dahin erbrachte Leistung des Vertragspartners zu leisten hätte. Beispiele dieser Rückstellungsart sind Rückstellungen für Provisionen, Gratifikationen, Boni, Rabatte, Wechselobligo, Ausgleichsverpflichtungen gegenüber Handelsvertretern (nur Handelsbilanz).

**ff) Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB)**

Obwohl schwebende Geschäfte wegen der Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung bilanziell nicht erfasst werden (GoB-Grundsatz), ist nach dem **Imparitätsgrundsatz handelsrechtlich eine Rückstellung zu bilden**, wenn ein Verlust in Form eines **Verpflichtungsüberschusses** droht. Dies ist der Fall, wenn

- der Wert der eigenen Leistungsverpflichtung **größer** ist
- als der Wert des eigenen Gegenleistungsanspruchs.

In diesen Fällen liegt keine Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung vor. **Steuerrechtlich** besteht ein **Passivierungsverbot** gem. **§ 5 Abs. 4a EStG**. Deshalb ist erst der später tatsächlich eingetretene Verlust in der Steuerbilanz zu erfassen.

**gg) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die kurzfristig nachgeholt werden**

Diese werden gebildet für Instandhaltungsmaßnahmen, die im **abgelaufenen Geschäftsjahr verursacht** und erforderlich waren, aber erst in den **ersten drei Monaten des Folgejahres** durchgeführt wurden. Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz sind diese Rückstellungen auch **steuerlich** geboten (R 31c Abs. 11 EStR).

**hh) Rückstellungen für Abraumbeseitigungen, die im Folgejahr nachgeholt werden**

Hierbei handelt es sich um Aufwendungen für die Beseitigung von **Erd- und Gesteinsmassen**, die beim Abbau von Bodenschätzen im abgelaufenen Geschäftsjahr angefallen sind. Besteht eine gesetzliche oder vertragliche Beseitigungspflicht, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten anzusetzen. Nach dem Maßgeblichkeitsprinzip sind diese Rückstellungen auch **steuerlich** geboten.

Die **Instandhaltungs- und Abraumbeseitigungs-Rückstellungen** sowie die in **§ 249 Abs. 2 HGB** kodifizierten Rückstellungen sind sog. Aufwandsrückstellungen,

weil sie nicht gegenüber einem Dritten sondern „gegenüber dem Unternehmen selbst“ bestehen. Soweit für sie ein Wahlrecht bestand, waren sie als Passivierungswahlrechte nicht in der Steuerbilanz zu berücksichtigen. Um auch in diesem Bereich eine Annäherung an die **IFRS** zu erreichen, die derartige Wahlrechte nicht kennen, werden sie durch das **BilMoG aufgehoben**, wobei die Auflösung der Aufwandsrückstellungen nach Art. 66 Abs. 1 EG-HGB direkt, d.h. erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen eingestellt werden sollen.

## **ii) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden**

Derartige „**Kulanz-Rückstellungen**“ erfassen freiwillige Leistungen an Kunden zur Mängelbeseitigung. Im Gegensatz zu den Garantieleistungen (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten), hat der Kunde bei Kulanzleistungen **keinen Rechtsanspruch**. Allerdings kann sich das Unternehmen – i.d.R. aus Wettbewerbsgründen – diesen Verpflichtungen nicht entziehen. **Steuerrechtlich** sind die Kulanzleistungen nach dem Maßgeblichkeitsprinzip zu passivieren (BFH BStBl. III 1963, 113).

## **c) Verbindlichkeiten (§ 266 Abs. 3 C HGB)**

Zu den Verbindlichkeiten gehören:

1. **Anleihen**; das sind langfristige Kapitalmarktkredite, die durch Ausgabe von (Teil-) Schuldverschreibungen verbrieft sind.
2. **Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten**; das sind sämtliche kurz-, mittel- und langfristige Kreditverbindlichkeiten.
3. **Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen**; hierbei handelt es sich um Anzahlungen auf Bestellungen von den Kunden.
4. **Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**; das sind die im Geschäftsverkehr mit Lieferanten entstandenen Liefer- und Leistungsschulden.
5. **Wechselverbindlichkeiten**; sie entstehen als Schulden durch die Annahme gezogener oder Ausstellung eigener Wechsel (sog. „Schuldwechsel“).
6. **Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen**; sie entstehen aus dem Geschäftsverkehr mit verbundenen Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB.
7. **Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungsunternehmen**; hierbei handelt es sich um Verbindlichkeiten aus dem Geschäftsverkehr mit Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis i.S.d. § 271 Abs. 1 HGB besteht.

8. **Sonstige Verbindlichkeiten**; hierbei handelt es sich um einen **Sammelposten** für bisher noch nicht erfasste Verbindlichkeiten.

Die Verbindlichkeiten stellen eine **dem Grunde und der Höhe nach** am Bilanzstichtag **feststehende**, das Unternehmen voraussichtlich belastende Geld-, Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung gegenüber einem Dritten dar. Auf die **Fälligkeit** der Verbindlichkeit kommt es nicht an.

Beim **Einzelkaufmann** sind nur die **betrieblich veranlassten** Verbindlichkeiten zu passivieren, also nicht die Privatschulden.

## II.

### **Steuerliche Bewertungsgrundsätze**

Aus der Berechnungsformel des § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG (Gewinn = Unterschied zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen) ergibt sich nicht nur die Notwendigkeit der **vollständigen Erfassung** aller Wirtschaftsgüter, sondern auch das Erfordernis der **richtigen Bewertung**. Denn das Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs wird wesentlich beeinflusst durch die Wertansätze der einzelnen Wirtschaftsgüter, die zu den zu vergleichenden Betriebsvermögen gehören, sowie durch den Wertansatz der Entnahmen und Einlagen.

Unter der **Bewertung** versteht man, den nicht in Geld (genauer: in Euro, vgl. § 244 HGB) bestehenden Wirtschaftsgütern einen Wert in Euro zuzuordnen. Die Bewertung **hat für die steuerrechtliche Gewinnermittlung nach den Bewertungsregeln der §§ 6 ff EStG zu erfolgen**. Denn bei der Gewinnermittlung sind die Vorschriften über die **Bewertung (§§ 6, 6a EStG)** und über die **Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§§ 7 ff EStG)** zu befolgen (§ 4 Abs. 1 S. 8, § 5 Abs. 6 EStG).

§§ 6 ff EStG gelten für die **Ertragsteuern** (ESt, KSt und GewSt). Für die **Erbschaft- und Schenkungsteuer** findet nach Anwendung des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 eine weitgehend eigenständige Bewertung des Betriebsvermögens statt.

## 1. Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtliche Bewertung

Die Bewertungsregeln der §§ 6 ff EStG decken sich nicht mit den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften (§§ 252 bis 256a HGB). Das liegt an der **unterschiedlichen Zweckbestimmung**.

Im Gegensatz zur **Steuerbilanz**, deren Aufgabe sich in der Bestimmung des steuerlichen Gewinns erschöpft, soll die **Handelsbilanz** mehrere Aufgaben erfüllen. Wesentliche Funktionen sind der **Kapital- und Gläubigerschutz durch Prävention vor überhöhten Gewinnausschüttungen**, die Versorgung des Kaufmanns und Dritter mit hinreichenden, **interessenwahrenden Informationen** und bei den Kapitalgesellschaften **die Sicherung von Mindestausschüttungen an die Anteilseigner durch Vermeidung ungerechtfertigter Gewinnverkürzung**. Außerdem hat der Gesetzgeber mit der Modernisierung des Bilanzrechts durch das **BilMoG** das Ziel verfolgt, den Unternehmen – im Verhältnis zu den International Financial Reporting Standards (IFRS) – **eine gleichwertige, aber einfachere und kostengünstigere Alternative zu bieten**. Das HGB soll also daher internationalen Rechnungslegungsstandards genügen.

Die **Steuerbilanz** dient der Gewinnermittlung durch **Betriebsvermögensvergleich**, die Grundlage der Ermittlung des steuerlichen Gewinns ist. Auch die steuerrechtlichen Bewertungsregeln haben damit die **finanzielle Leistungsfähigkeit des Bilanzierenden vollständig und gleichheitsgerecht abzubilden, um so dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu genügen**. Der Gesetzgeber hat u.a. vor dem Hintergrund verschiedener finanz- und wirtschaftspolitischer Zielsetzungen die steuerlichen Bewertungsvorschriften von den handelsrechtlichen **abgekoppelt**. Nach Einführung des **BilMoG** sind insbesondere folgende **Abweichungen** zu beachten:

- **Handelsbilanz**: § 253 Abs. 2 S. 1-2 HGB: planmäßige Abschreibung der abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auf die betriebliche Nutzungsdauer

- **Steuerbilanz:** § 7 Abs. 1-3, Abs. 4-5, § 7a bis § 7k EStG: normierte lineare, leistungsabhängige, degressive oder bei Gebäuden typisierte Absetzung für Abnutzung oder ggfls. erhöhte Absetzung für Abnutzung und ggfls. zusätzlich Sonderabschreibungen; insbesondere gem. § 7g EStG
- **Handelsbilanz:** § 253 Abs. 4 HGB: außerplanmäßige Abschreibung des Umlaufvermögens auf den niedrigeren Börsen-, Marktpreis bzw. Zeitwert auch bei vorübergehender Wertminderung
- **Steuerbilanz:** § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG: Ansatz des niedrigeren Teilwerts nur bei **voraussichtlich dauernder Wertminderung**
- **Handelsbilanz:** § 253 Abs. 3 S. 4 HGB: außerplanmäßige Abschreibung auf Finanzanlagen des Anlagevermögens auf den niedrigeren Zeitwert auch bei **vorübergehender Wertminderung**
- **Steuerbilanz:** § 6 Abs. 1 Nr. 2 Nr. 2: Ansatz des niedrigeren Teilwerts nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung
- **Handelsbilanz:** § 253 Abs. 1 S. 1-2 HGB: planmäßige Abschreibung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts auf die betriebliche Nutzungsdauer (grds. Zeitraum bis zu 5 Jahren, vgl. § 285 Nr. 13 HGB)
- **Steuerbilanz:** § 7 Abs. 1 S. 3 EStG: Absetzung für Abnutzung auf einen Zeitraum von **15 Jahren**.
- **Handelsbilanz:** § 255 Abs. 2 HGB: Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind keine Herstellungskosten
- **Steuerbilanz:** § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG: Anschaffungsnahe Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind Herstellungskosten
- **Handelsbilanz:** § 256 S. 1 HGB: zulässige Verbrauchsfolgeverfahren: Lifo und Fifo
- **Steuerbilanz:** § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG: zulässiges Verbrauchsfolgeverfahren: Lifo
- **Handelsbilanz:** § 253 Abs. 1 S. 2 HGB: Bewertung der Rückstellungen (einschließlich der Pensionsrückstellungen) mit dem **Erfüllungsbetrag**, d.h. unter Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen
- **Steuerbilanz:** § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe f) EStG bzw. § 6a Abs. 3 Nr. 1 S. 3 EStG: Bewertung der Rückstellungen (einschließlich der Pensionsrückstellungen) **nach den Wertverhältnissen vom Bilanzstichtag**
- **Handelsbilanz:** § 253 Abs. 2 HGB: Abzinsung der Rückstellungen (Laufzeit > 1 Jahr) mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden Marktzinssatz der vergangenen

- sieben Geschäftsjahre, alternativ für Pensionsrückstellungen mit dem Marktzinssatz für eine Restlaufzeit von 15 Jahren
- **Steuerbilanz:** § 6a Abs. 3 Nr. 1 S. 3 EStG bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e) EStG: Abzinsung der Pensionsrückstellungen mit einem festen Zinssatz von 6 % und der übrigen Rückstellungen (Laufzeit mindestens 1 Jahr) mit einem festen Zinssatz von 5,5 %

Wegen dieser abweichenden Bewertungsvorschriften sowie den grundsätzlich gegenläufigen Tendenzen wird regelmäßig die Notwendigkeit bestehen, entweder eine bilanzielle **steuerliche Anpassungsrechnung** nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV (bzw. für nach dem 31.12.2010 beginnende Wirtschaftsjahre nach § 5b Abs. 1 S. 2 EStG) oder gem. § 60 Abs. 2 S. 2 EStDV (bzw. für nach dem 31.12.2010 beginnende Wirtschaftsjahre nach § 5b Abs. 1 S. 3 EStG) **eine von der Handelsbilanz abweichende formelle Steuerbilanz zu erstellen**. Der Unterschied zwischen der Anpassungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 2 EStDV bzw. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG und der formellen Steuerbilanz nach § 60 Abs. 2 S. 2 EStDV bzw. § 5b Abs. 1 S. 3 EStG besteht lediglich in Form und Vollständigkeit der Darstellung. Während sich die Anpassungsrechnung auf die Darstellung der Differenzen zwischen den handels- und steuerbilanziellen Ansätzen (einschließlich der Differenzen beim Eigenkapital) reduziert, bietet die formelle Steuerbilanz ein vollständiges Bild der steuerbilanziellen Positionen einschließlich der handels- und steuerbilanziell einheitlichen Ansätze in Bilanzform. Die Regelungen zur Bilanzberichtigung und Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG finden jedoch unabhängig von der gewählten Darstellungsform Anwendung.

## **2. Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 EStG**

Nach § 5 Abs. 6 EStG sind die Vorschriften des EStG über die Bewertung (§§ 6, 6a, 6b EStG) und über die AfA und AfS (§ 7 EStG) bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung zu befolgen. Sie haben damit als **Spezialvorschriften Vorrang von den entsprechenden handelsrechtlichen Regelungen**. Daraus folgt, dass eine Bindung der Steuerbilanz an das Handelsrecht hinsichtlich der Bewertung nur dann bestehen kann, wenn nach dem EStG ein Bewertungswahlrecht besteht (insoweit ist jedoch der Wahlrechtvorbehalt zu beachten, siehe oben) oder das EStG

die Bewertungsfrage nicht regelt (wie z.B. Bewertungsmaßstab für Rückstellungen, da § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG nur Höchstbegrenzungen enthält).

Aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 EStG sind **handelsrechtliche Bewertungswahlrechte steuerrechtlich grundsätzlich unbeachtlich**. Die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften, insbesondere die §§ 6, 6a und 7 EStG, haben also **Vorrang vor den handelsrechtlichen Bewertungsregeln**. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften gelten nur insoweit, als die §§ 6 ff EStG keine andere Bewertung vorschreiben, d.h., die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften sind für die steuerrechtliche Gewinnermittlung nur subsidiär anzuwenden.

Wenn eine handelsrechtliche Bewertungsregel **zwingenden steuerrechtlichen Vorschriften widerspricht**, ist für die Steuerbilanz eine abweichende Bewertung erforderlich.

### **3. Stichtagsprinzip**

#### **a) Maßgebende Bilanzierungs- und Bewertungszeitpunkte**

Die Bilanzierung und Bewertung richtet sich nach den Verhältnissen in einem bestimmten Zeitpunkt. Wichtigster Bilanzierungs- und Bewertungszeitpunkt ist der Abschlusszeitpunkt (Schluss des Geschäftsjahres nach § 242 HGB bzw. Schluss des Wirtschaftsjahres nach § 4 Abs. 1, § 4a EStG, § 8 EStDV). Alle in diesem Zeitpunkt zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter sind zu bilanzieren und nach den Wertverhältnissen des Bilanzstichtages zu bewerten. Das Stichtagsprinzip besagt, dass **steuerrelevante Verhältnisse früherer oder späterer Zeitpunkte dabei grundsätzlich ausscheiden**.

Das Stichtagsprinzip gilt sowohl für die **Bilanzierung**, d.h. für die Frage, welche Posten in der Jahresbilanz auszuweisen sind, als auch für die **Bewertung**.

### **Beispiele:**

a) Ein Handelsvertreter scheidet zum 31.12. (Bilanzstichtag) aus dem Vertragsverhältnis aus. Im Folgejahr erhält er eine Gutschrift über eine Ausgleichszahlung nach § 89b HGB i.H. von € 30.000,-- + € 5.700,-- Umsatzsteuer, die der zur Zahlung verpflichtete Unternehmer bei der Zahlung als Aufwand gebucht hat.

Der Ausgleichsanspruch entsteht mit Beendigung des Vertragsverhältnisses, nicht früher, nicht später, auch keine „logische“ Sekunde später. Zum Abschlusszeitpunkt sind € 30.000,-- als Aufwand zu buchen + € 5.700,-- mangels Rechnung als noch nicht verrechenbare Vorsteuer sowie € 35.700,-- als Verbindlichkeit zu bilanzieren.

b) Der Börsenpreis zum Betriebsvermögen gehörender Wertpapiere hat bei Anschaffung am 01.03. € 20.000,--, am 01.10. € 12.000,-- und am 31.12. € 22.000,-- betragen.

Der Kursverlust, der im Laufe des Wirtschaftsjahres eingetreten war, aber bis zum Jahresende wieder durch Kurssteigerungen aufgehoben ist, kann nicht berücksichtigt werden. Für die Bewertung kommt es allein auf die Verhältnisse des Bilanzstichtages an.

### **Besondere Bedeutung hat das Stichtagsprinzip für den Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten. Dabei gilt das Realisationsprinzip.**

Neben den am Bilanzstichtag vorhandenen Wirtschaftsgütern müssen dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommene bzw. ihm zugeführte Wirtschaftsgüter zum Zwecke der Gewinnermittlung bewertet werden. Dabei sind nicht die Wertverhältnisse des Bilanzstichtages, sondern des **Tages der Entnahme bzw. der Einlage** maßgebend.

Auch die Ermittlung der Anschaffungskosten erworbener Güter richtet sich nach den Verhältnissen eines anderen Tages, nämlich nach den Verhältnissen am **Tag des Erwerbs**.

## **b) Bedeutung von Vorgängen nach dem Bilanzstichtag**

Bei der Bilanzierung und Bewertung sind alle Umstände, die am Bilanzstichtag objektiv bestanden haben, nach dem subjektiven Erkenntnisstand des sorgfältigen Kaufmanns bei fristgerechter Bilanzaufstellung zu berücksichtigen. Vorgänge, die sich nach dem Schluss des Wirtschaftsjahres ereignet und Tatsachen geschaffen haben, die am Bilanzstichtag noch nicht gegeben waren und auch nicht erwartet werden konnten, scheiden für die Bilanzierung und Bewertung auf diesen Zeitpunkt aus. Sie zeigen nicht die objektiven Verhältnisse dieses Stichtages, sondern verändern sie als rechtbegründete Tatsachen erst nach dem Bilanzstichtag.

### **Beispiel:**

Am 31.12. besteht gegenüber einem Holzhändler eine Kundenforderung von € 60.000,--. Wertmindernde Umstände liegen zu diesem Zeitpunkt nicht vor. Am 20.01. des darauf folgenden Jahres brennt das Holzlager des Kunden ab. Mangels Versicherung kommt es zur Insolvenz und zum völligen Ausfall der Forderung. Die infolge des Feuerschadens eingetretene Zahlungsunfähigkeit bleibt bei der Bewertung auf den 31.12. unberücksichtigt. **Der Verlust ist ein Geschäftsvorfall des neuen Jahres (20.01.).**

## **4. Bessere Erkenntnis nach dem Bilanzstichtag bis zur Bilanzaufstellung**

Bei vielen Bilanzposten muss wegen der großen Unsicherheit mit Schätzungen gearbeitet werden (Wertansatz von Forderungen, Rückstellungen für Schadensersatz, Garantieleistungen, schwebende Prozesse und umstrittene Steuernachzahlungen).

Besonders für diese Fälle ist zu beachten, dass der Kaufmann verpflichtet ist, bei der Bilanzaufstellung alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Verhältnisse am Bilanzstichtag von Bedeutung sind (**Wertaufhellungstheorie**). Die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzaufstellung (= **Interims- oder Wertaufhellungszeitraum**) erlangte bessere Erkenntnis über die Verhältnisse am Bilanzstichtag ist zu berücksichtigen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Die Verhältnisse des Bilanzstichtages sollen in diesen Fällen so zutreffend wie möglich erfasst werden. Das gilt für vermögensmindernde wie –erhöhende Umstände. Stellt sich z.B. heraus, dass die Notwendigkeit für die Bildung einer Rückstellung oder einer Teilwertabschreibung nicht gegeben war, so sind diese nicht zulässig. Umstände, die die am vorangegangenen Bilanzstichtag bestehenden tatsächlichen Verhältnisse aber nicht aufhellen, sondern erst nach dem Bilanzstichtag **verändern = beeinflussen**, können auf den vorangegangenen Bilanzstichtag nicht berücksichtigt werden. Es muss als zwischen **wertaufhellenden** Erkenntnissen und **wertbeeinflussenden** (wertbergründeten) Tatsachen unterschieden werden.

**Wertaufhellende** Erkenntnisse sind nach Auffassung des BFH auch dann zu berücksichtigen, wenn sie am Bilanzstichtag noch nicht eingetreten oder noch nicht bekannt waren, aber dazu geeignet sind, die Verhältnisse am Bilanzstichtag zu objektivieren. Es müssen also Erkenntnisse über die Verhältnisse bzw. über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Risikos am Bilanzstichtag gezogen werden können. Das Stichtagsprinzip gibt mithin vor, dass nur solche Ereignisse und Umstände zu berücksichtigen sind, die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr ihre Ursache haben („vorgelegen haben“).

Durch höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH und des EuGH ist die bilanzsteuerrechtliche Relevanz des Stichtagsprinzips bestätigt worden. Interessant ist, dass die beiden Gerichte den **Eingang einer Forderung** im Interimszeitraum zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellung widersprüchlich beurteilen. So hat der EuGH diesen Vorgang in der Entscheidung BIAO im Widerspruch zur langjährigen Rechtsprechung des BFH als **wertbeeinflussende** Tatsache klassifiziert, welche ihre Ursache gerade nicht im abgelaufenen, sondern im heuen Wirtschaftsjahr habe. Der EuGH verlangt allerdings, dass die Verringerung oder der Wegfall des Zahlungsausfallrisikos „an irgendeiner Stelle im Jahresabschluss ... erwähnt wird“, wobei die „geeignete Methode der Aufnahme dieser Angabe in den Jahresabschluss ... nach dem nationalen Recht zu bestimmen“ sei.

## 5. Bilanzklarheit (Generalnorm)

Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen (§ 243 Abs. 1 HGB), und der muss klar und übersichtlich sein (§ 243 Abs. 2 HGB). Diese **allgemeine Generalnorm** ist für alle Kaufleute verbindlich. Darüber hinaus haben Kapitalgesellschaften die **spezielle Generalnorm** des § 264 Abs. 2 HGB, den sog. „**true an fair view**“, zu beachten. Danach hat der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Führen besondere Umstände dazu, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild iSd. § 264 Abs. 2 S. 1 HGB nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen (§ 264 Abs. 2 S. 2 HGB). Der in den § 243 Abs. 1 und 2, § 264 Abs. 2 HGB ausdrücklich festgelegte Bilanzierungsgrundsatz betrifft die formelle Seite des Jahresabschlusses. Der Inhalt des Jahresabschlusses soll möglichst weitgehend erkennbar, für einen Fachmann lesbar sein. Falsche und irreführende Bezeichnungen sind verboten.

Der Begriff des „true and fair view“ hat in seinem Entstehungsland (Großbritannien) einen anderen Inhalt als im deutschen Bilanzrecht, weil die deutschen Rechnungslegungsvorschriften weitestgehend den Anforderungen der Generalklausel des § 264 Abs. 2 HGB entsprechen. Diese Vorschrift hat deshalb idR. nur die Funktion einer Auslegungshilfe.

Der Grundsatz der Bilanzklarheit bezieht sich nicht nur auf die Bilanz, sondern auch auf die Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Bilanz muss den Vorschriften des § 247 HGB, für Kapitalgesellschaften auch den **Gliederungsvorschriften** des § 266 HGB entsprechen. Nach dem **Saldierungsverbot** dürfen grds. Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten, Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden (§ 246 Abs. 2 S. 1 HGB). Damit muss die Gewinn- und Verlustrechnung die Erfolgsquellen erkennen lassen. Das Bruttoprinzip gilt sowohl für die Bilanz als auch für die Gewinn- und Verlustrechnung. **Saldierungsgebote**

bestehen dagegen gem. § 246 Abs. 2 S. 2 HGB für langfristige Vorsorgeverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern mit insolvenz- und vollstreckungsrechtlich zugunsten der Arbeitnehmer geschütztem sog. Planvermögen und gem. § 254 HGB für sog. Bewertungseinheiten. Darüber hinaus haben kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Gewinn- und Verlustrechnung die Saldierungsmöglichkeiten nach § 276 HGB.

## 6. Bilanzwahrheit

Der Grundsatz der Bilanzwahrheit besagt, dass der Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 3 HGB), **vollständig und im Rahmen der jeweils geltenden Bewertungsvorschriften (Handelsrecht oder Steuerrecht) fachgerecht aufgestellt wird**. Er betrifft den materiellen Inhalt der Bilanz. Es müssen sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge unter Berücksichtigung des Stichtagsprinzips und der Aktivierungs- und Passivierungsgebote vollständig erfasst werden. **Das Vollständigkeitsprinzip ergibt sich aus § 246 Abs. 1 HGB.**

Durch eine nach Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften fachgerecht aufgestellte Bilanz wird vor allem **ein überhöhter Vermögensausweis und der Ausweis nicht realisierter Gewinne, aber auch die willkürliche Bildung stiller Reserven verhindert**.

## 7. Bilanzzusammenhang

### a) Begriff

Bilanzzusammenhang bedeutet zahlenmäßige Übereinstimmung zwischen der Jahresabschlussbilanz eines Wirtschaftsjahres und der Eröffnungsbilanz des Folgejahres. Sie wird im Steuerrecht allgemein als Bilanzzusammenhang bezeichnet. Gesetzliche Grundlage sind § 4 Abs. 1 EStG und § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB. Die in § 4 Abs. 1 EStG vorgeschriebene Gegenüberstellung des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres hat zur Folge, dass das Endvermögen des

laufenden Wirtschaftsjahres zugleich das Anfangsvermögen des folgenden Wirtschaftsjahres ist. Diese zweifache Maßgeblichkeit jeder Bilanz sowohl für die Gewinnermittlung der Vergangenheit als auch der Zukunft bezeichnet man als Zweischnidigkeit der Bilanz. Sie ist der wesentliche Inhalt des Bilanzzusammenhangs.

### **b) Zweck des Bilanzzusammenhangs**

§ 4 Abs. 1 EStG soll verhindern, dass beim Übergang von einem auf das andere Wirtschaftsjahr Änderungen vorgenommen werden können, um Teile aus der Gewinnermittlung auszuschließen. Er sichert die fortlaufende und lückenlose Erfassung des Gewinns. Wird der Bilanzzusammenhang nicht eingehalten, sind also Positionen der Schlussbilanz nicht mit denen der Eröffnungsbilanz des folgenden Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres identisch, spricht man von einer **Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs**.

## **8. Bilanzkontinuität**

### **a) Formelle Bilanzkontinuität**

Nach dem Grundsatz der Bilanzkontinuität soll die formelle und materielle Vergleichbarkeit aufeinander folgender Jahresabschlüsse gewährleistet sein. Die formelle Bilanzkontinuität bezieht sich auf den äußeren Aufbau der Bilanz, insbesondere eine gleiche Gliederung, gleiche inhaltliche Abgrenzung und gleiche Bezeichnung der Posten. Die Einhaltung der gleichen Grundsätze von Bilanz zu Bilanz sichert die Vergleichbarkeit.

### **b) Materielle Bilanzkontinuität**

Die materielle Bilanzkontinuität umfasst

- die Bewertungsstetigkeit und
- den Wertzusammenhang (Wertstetigkeit).

**Bewertungsstetigkeit** (Bewertungskontinuität) bedeutet Anwendung der gleichen Bewertungsgrundsätze von Schlussbilanz zu Schlussbilanz, um eine Vergleichbarkeit aufeinander folgender Jahre zu ermöglichen. Nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beizubehalten. Kann der Steuerpflichtige bei der Bewertung verschiedene Verfahren anwenden, muss er sich entscheiden, z.B. für Einzelbewertung oder Gruppenbewertung oder Bilanzierung von Festwerten oder ein bestimmtes Verbrauchsfolgeverfahren; Ermittlung der Herstellungskosten ggf. unter Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen; Einzelbewertung oder Pauschalbewertung bei Forderungen oder Garantierückstellungen; Bemessung des Zinssatzes bei der Ermittlung des Barwerts von Rentenverpflichtungen. **Das einmal angewendete Verfahren muss grundsätzlich beibehalten werden.** Es kann nicht willkürlich gewechselt werden. **Das schließt nicht aus, dass wirtschaftlich vernünftige Gründe einen Wechsel rechtfertigen können** (§ 252 Abs. 2 HGB). Auch wenn § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB **vor Inkrafttreten des BilMoG** nur als **Sollvorschrift** formuliert war, bestand doch in dieser Zeit die ganz überwiegende Auffassung, dass eine Abweichung von der Bewertungsstetigkeit nur in sachlich einschlägigen und ausreichend begründeten Ausnahmefällen erfolgen darf.

Begründete **Ausnahmefälle** iSd. § 252 Abs. 2 HGB kommen nach der Stellungnahme HFA 3/1997 des IDW insbesondere in Betracht, wenn die Abweichung

- durch eine Änderung der **rechtlichen Gegebenheiten** (Änderung von Gesetz und Satzung oder Rechtsprechung) veranlasst wurde,
- dazu dient, **Bewertungsvereinfachungsverfahren** in Anspruch zu nehmen,
- unter Beachtung der GoB ein besseres Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln soll oder
- erforderlich ist, um **steuerliche Ziele zu verfolgen.**

In den Fällen der Unterbrechung der Bewertungsstetigkeit sind Kapitalgesellschaften gem. § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB zur Berichterstattung verpflichtet.

Zwingende Abweichungen aufgrund von Einzelvorschriften, wie außerplanmäßige Abschreibungen, berühren mangels Wahlmöglichkeit nicht das Stetigkeitsgebot.

Im Rahmen der **steuerbilanziellen Gewinnermittlung** kommt dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit bei vom handelsrechtlichen Wertansatz abweichender Ausübung steuerrechtlicher Bewertungswahlrechte, die nach § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 EStG (Wahlrechtsvorbehalt) möglich ist, gewachsene Bedeutung zu.

**Wertzusammenhang** (Wertstetigkeit) bedeutet, dass ein Vermögensgegenstand, der bereits zum vorangegangenen Bilanzstichtag bilanziert war, im Folgejahr grds. nicht mit **einem höheren Wert angesetzt werden darf**. Dieser Grundsatz steht einer handels- und steuerrechtlich ggf. gebotenen Wertaufholung gem. § 253 Abs. 5 HGB bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 oder Nr. 2 S. 3 EStG aber nicht entgegen.

### III.

## Bewertungsverfahren

### 1. Einzelbewertung

Aus dem Einleitungssatz des § 6 EStG und aus § 240 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB geht hervor, dass jedes einzelne Wirtschaftsgut für sich zu bewerten ist. Es gilt der Grundsatz der Einzelbewertung.

Der Grundsatz der Einzelbewertung sichert, dass notwendige Abschreibungen oder Wertabschläge nicht etwa deshalb unterbleiben, weil anderen Vermögensgegenständen ein höherer Wert als der Buch- und Bilanzwert beizulegen ist. Er verhindert einen Bewertungsausgleich zwischen den einzelnen Wirtschaftsgütern.

#### **Beispiele:**

a) Der Teilwert einer Maschine ist dauerhaft unter den Buchwert gesunken.

Eine Teilwertabschreibung ist auch zulässig, wenn bei den anderen Gegenständen des Anlagevermögens und beim Umlaufvermögen erhebliche

Wertsteigerungen zu verzeichnen sind, die bei der Bewertung dieser Güter nicht berücksichtigt werden dürfen.

b) Am Bilanzstichtag hatte ein Unternehmer Valutaforderungen und Valutaverbindlichkeiten. Durch Rückgang des Devisenkurses der ausländischen Währung sind nicht realisierte Kursverluste und –gewinne eingetreten.

Eine Verrechnung des bei den Forderungen eingetretenen Verlustes mit den bei den Verbindlichkeiten entstandenen, aber noch nicht verwirklichten Währungsgewinnen scheidet aus.

**Sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz gilt der Grundsatz der Einzelbewertung.** Diese findet ihre Grenze dort, wo die damit verbundene Arbeit, insbesondere bei der Erfassung der Zu- und Abgänge und bei der Inventur, durch den wirtschaftlichen Zweck nicht mehr gerechtfertigt ist; vgl. § 252 Abs. 2 HGB. Aus Vereinfachungsgründen hat der Gesetzgeber deshalb unter ganz bestimmten Voraussetzungen verschiedene pauschale Bewertungsmethoden zugelassen, die im Folgenden beschrieben werden.

## 2. Gruppenbewertung (Sammelbewertung)

Die Rechtsprechung hat schon immer Gruppenbewertung zugelassen. Diese Praxis hat in § 240 Abs. 4, § 256 S. 2 HGB eine gesetzliche Grundlage gefunden (R 5.4 Abs. 2 S. 3, R 6.8 Abs. 4 EStR). Voraussetzungen der Gruppenbewertung sind beim **Vorratsvermögen** Gleichartigkeit und Ansatz mit dem gewogenen Durchschnittswert, bei anderen **beweglichen Wirtschaftsgütern** (Sachen iSd. § 90 BGB; R 7.1 Abs. 2 EStR) Gleichartigkeit oder annähernde Gleichwertigkeit und Ansatz mit dem gewogenen Durchschnittswert. Beim **abnutzbaren Anlagevermögen** müssen dementsprechend grundsätzlich Anschaffung in demselben Veranlagungszeitraum, gleiche Anschaffungskosten und eine im Wesentlichen gleiche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der zur Gruppe zusammengefassten Wirtschaftsgüter hinzukommen. Die Güter müssen, um zu gewogenen Durchschnittswert zu gelangen, nach der gleichen Methode abgeschrieben werden.

Die Gruppenbewertung ist also nicht auf das Vorratsvermögen beschränkt. Sie ist auch bei Gegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens zulässig (R 5.4 Abs. 2 S. 3 EStR).

**Beispiele:**

- a) Zum Vorratsvermögen eines Kaufhauses gehören Knöpfe, Bänder und Litzen sowie Herrensocken in großer Zahl.
- b) Zum Materialbestand eines Handwerkers gehören Nägel, Schrauben und Muttern in großer Zahl.
- c) In einer Automobilfabrik verfügt jeder Monteur über einen bestimmten Werkzeugbestand.
- d) Zum Anlagevermögen eines Erzeugergroßmarktes gehören Kisten und Säcke sowie Flaschen in großer Zahl.

Da es sich in den Fällen a) und b) jeweils um gleichartige und in den Fällen c) und d) jeweils um gleichartige bzw. annähernd gleichwertige Wirtschaftsgüter handelt, ist in allen Fällen eine Zusammenfassung zu jeweils einer Gruppe möglich. Die Gruppe ist mit dem dafür ermittelten gewogenen Durchschnittswert anzusetzen.

Da **Kundenforderungen** keine beweglichen Wirtschaftsgüter sind, kommt für sie eine Gruppenbewertung nach § 256 Abs. 2 iVm. § 240 Abs. 4 HGB nicht in Betracht. Gleichwohl entspricht es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, bei einem größeren Forderungsbestand abweichend vom Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 EStG) eine pauschale Wertberichtigung vorzunehmen (§ 252 Abs. 2 HGB).

Im Gegensatz zur Festbewertung muss der Durchschnittswert **für jeden Bilanzstichtag neu ermittelt werden.**

### 3. Durchschnittsbewertung

Voraussetzung der Gruppenbewertung ist u.a., dass für die betreffenden Wirtschaftsgüter ein Durchschnittswert bekannt ist (R 6.8 Abs. 4 EStR). Darüber hinaus kommt eine **Durchschnittsbewertung** ganz allgemein in Betracht, wenn die Anschaffungskosten vertretbarer Wirtschaftsgüter (§ 91 BGB) des Vorratsvermögens wegen Schwankungen der Einstandspreise im Laufe des Wirtschaftsjahres und wegen Vermischung dieser Wirtschaftsgüter im Rahmen der Lagerhaltung (z.B. Öl, Treibstoff in Tanks, Schrott, Kohle auf Halde) im Einzelnen nicht mehr einwandfrei festgestellt werden können und deshalb ein Mittelwert errechnet werden muss. Dieser Durchschnittswert wird ermittelt, indem von den Anschaffungskosten aller im Wirtschaftsjahr beschafften Vorräte ausgegangen wird.

„Vertretbar“ ist nach § 91 BGB eine Sache, die im Verkehr nach Zahl, Maß oder Gewicht bestimmt wird. Dies ist der Fall, wenn sie sich von anderen Sachen gleicher Art nicht durch ausgeprägte Individualisierungsmerkmale abhebt und daher ohne Weiteres austauschbar ist. Dabei kommt es auf die objektive Auffassung im Handelsverkehr und nicht auf die individuelle Parteivereinbarung an.

# Vorlesungsskript

01.06.2011

## Bilanzsteuerrecht SS 2011

Lehrbeauftragter WP/StB/RA Dr. Winnefeld

- I. Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft*
- II. Steuerbilanzielle Bewertungskonzeption*
- III. Grundannahmen der steuerlichen Bewertung*
  - 1. Ausweis von Gewinnen*
  - 2. Ausweis von Verlusten*
  - 3. Werterholung nicht realisierter Verluste*
- IV. Ausgangswerte*
  - 1. Anschaffungskosten*
    - a) Allgemeine Grundsätze*
  - 2. Anschaffungsnebenkosten*
  - 3. Betriebsbereitschaftskosten*
  - 4. Nachträgliche Anschaffungskosten*
  - 5. Nachträgliche Minderungen der Anschaffungskosten*
- V. Zuschüsse*
  - 1. Investitionszuschüsse*
    - a) Öffentliche Investitionszuschüsse*
    - b) Private Investitionszuschüsse*
  - 2. Ertragszuschüsse*

## I. Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft

**Handelsrechtlich** sind Vermögensgegenstände in die Handelsbilanz einzubeziehen, die zum **Gesamthandsvermögen der Gesellschafter** gehören. Vermögensgegenstände, die einem oder mehreren Gesellschaftern gehören, die deshalb **nicht** dem Gesamthandsvermögen zuzurechnen sind, dürfen nicht in der Handelsbilanz der Gesellschaft aktiviert werden. Es kommt nicht darauf an, ob die Gegenstände dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft dienen. Maßgeblich ist vielmehr das wirtschaftliche Eigentum. Hierfür ist nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) gem. § 246 I S. 1 HGB die Verteilung der Chancen und Risiken ausschlaggebend, was der schon bislang geltenden Wertung des § 39 AO entsprechen soll.

Gem. dem neu gefassten § 246 Abs. 1 S. 3 HGB sind ferner Schulden stets in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen. Das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung gilt zwar auch für Schulden, tritt aber prinzipiell hinter das Vorsichtsprinzip zurück. Nach dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) sind zwingend der Personengesellschaft zuzuordnen, sofern sie der Gesellschaft zivilrechtlich zuzuordnen sind.

In Fällen, in denen die Zuordnung zweifelhaft ist, entscheidet nicht die Vermutung nach § 344 HGB, da diese Vorschrift nur für Einzelkaufleute gilt. Es kommt vielmehr darauf an, inwieweit die Rechtsgeschäfte nach den allgemeinen Vorschriften der Vertretung nach §§ 164 BGB, §§ 125 ff, 179 HGB der Personengesellschaft zuzuordnen sind.

Steuerrechtlich ist der einzelne Gesellschafter (Mitunternehmer iSd. § 15 EStG) Steuerschuldner. Daher kann das Betriebsvermögen bei einer Personengesellschaft

- sowohl Wirtschaftsgüter umfassen, die zum Gesamthandsvermögen der Gesellschafter (Mitunternehmer) gehören,
- als auch diejenigen Wirtschaftsgüter, die einem oder mehreren oder allen Gesellschaftern gehören und dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft dienen.

Bei dem Gesamthandsvermögen ist zwischen notwendigem und gewillkürtem Gesamthandsvermögen zu unterscheiden:

- Zum **notwendigen Betriebsvermögen** gehören Wirtschaftsgüter die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke der Personengesellschaft genutzt werden oder dazu bestimmt sind.
- Zum **gewillkürten Betriebsvermögen** gehören Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind.

Wirtschaftsgüter, die einem oder mehreren Mitunternehmern gehören und nicht Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer sind gehören zum

- notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie
  - entweder unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dienen (sog. „**Sonderbetriebsvermögen I**“)
  - oder unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der **Beteiligung** des Mitunternehmers in der Personengesellschaft eingesetzt werden sollen (sog. „**Sonderbetriebsvermögen II**“).

**Schulden** gehören zum Betriebsvermögen, wenn sie

- mit dem Betrieb im **wirtschaftlichen Zusammenhang** stehen oder
- zu dem Zweck übernommen werden, dem Betrieb Mittel zuzuführen.

Die Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen hängt deshalb vom **Anlass ihrer Entstehung** ab. Eine Verbindlichkeit ist dann betrieblich veranlasst, wenn der sie auslösende Vorgang im betrieblichen Bereich liegt (BFH 12.9.1985, BStBl. II 1986, 255)

## II. Steuerbilanzielle Bewertungskonzeption

Die steuerliche Bewertung wird durch **objektive Kriterien** und **feste Maßgrößen** unter Beachtung des **Realisations- und Vorsichtsprinzips** bestimmt. Grundlegende

steuerliche Vorschrift für die Bewertung ist § 6 EStG i.V.m. den handelsrechtlichen Vorschriften des § 253 HGB. Danach bestehen für die Bewertung in der Steuerbilanz die **Wertkategorien** der

- Anschaffungskosten,
- Herstellungskosten und
- des Teilwerts.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden den **Regelmaßstab**. Sie sind einfach zu ermitteln, weil sie in Höhe des tatsächlich angefallenen und direkt zurechenbaren Aufwands festzustellen sind.

Sie bilden ferner die **Bewertungsobergrenze**, die nicht überschritten werden darf.

Bei **abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens** sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die **Absetzung für Abnutzung (AfA)** zu mindern (§ 7 EStG).

Der **steuerliche Teilwert** (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG) hat lediglich eine **Korrektur- oder Hilfsfunktion**, und zwar

- als **niedrigerer Teilwert** ist er Ausdruck des **Vorsichtsprinzips** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und
- als **Wertuntergrenze** verhindert er den Ansatz eines niedrigeren Einzelveräußerungspreises oder eines niedrigeren Liquidationswertes.

Als **niedrigerer Teilwert** hat er Bedeutung für die Bewertung, wenn die Wiederbeschaffungskosten am Stichtag **niedriger** sind als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die ggfls. zu mindern sind in Höhe der AfA.

Der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts ist bei der Bilanzierung nach § 5 EStG **zwingend**, wenn die Wertminderung bei einem

- Wirtschaftsgut des **Umlaufvermögens** oder
- eine voraussichtlich **dauernde** Wertminderung bei einem Wirtschaftsgut des **Anlagevermögens** eingetreten ist.

Daneben ist der Teilwert auch bei der Bewertung der **Entnahmen** und der **Einlagen** heranzuziehen.

**Subsidiär** ist der **gemeine Wert** (Einzelveräußerungswert) anzusetzen (BFH, DB 2002, 614). Er wird bestimmt durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach seiner Beschaffenheit bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind die Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind irrelevant (§ 9 Abs. 2 Bewertungsgesetz).

Der gemeine Wert ist relevant, wenn aus betrieblichem Anlass **unentgeltliche Wirtschaftsgüter** aus dem Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen werden. In diesem Fall sind die Wirtschaftsgüter i.H.d. **Wiederbeschaffungskosten** zu bewerten (§ 6 Abs. 4 EStG). Sie entsprechen dem gemeinen Wert.

Ferner sind die anlässlich einer **Betriebsaufgabe** in das Privatvermögen des früheren Betriebsinhabers überführten Wirtschaftsgüter mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen (§ 16 Abs. 3 S. 3, 7 EStG).

Schließlich ist in den Fällen des **Tausches** der Wert der Anschaffungskosten des empfangenen Wirtschaftsguts nach dem **gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts** (z. B. in Fällen des Beteiligungstausches) zu bemessen.

Die **handelsrechtlichen** Bewertungsmaßstäbe sind nur dann heranzuziehen, wenn **steuerrechtliche Bewertungsmaßstäbe nicht gesondert geregelt** sind (§ 5 Abs. 6 EStG). Daraus folgt:

- Enthält das Steuerrecht ein **bestimmtes Bewertungsgebot** (lex specialis), **entfällt der Maßgeblichkeitsgrundsatz**, sodass handelsrechtliche Bewertungsmaßstäbe nicht anzuwenden sind.
- Räumt das Steuerrecht ein **Bewertungswahlrecht** ein, so ist nach dem **Maßgeblichkeitsgrundsatz** zu prüfen, welcher der steuerrechtlich möglichen Werte handelsrechtlich anzusetzen ist:
  - Ergibt sich **handelsrechtlich zwingend ein bestimmter Wertansatz**, so ist dieser auch steuerrechtlich maßgebend.

- Besteht auch **handelsrechtlich ein Wahlrecht**, so bleibt es für die steuerliche Bewertung bei einem Wahlrecht. Dabei muss nach der formellen Maßgeblichkeit steuerrechtlicher und handelsrechtlicher Wertansatz **übereinstimmen**.
- Enthält das **Steuerrecht keine eigene Regelung**, so führt über § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ein handelsrechtliches **Wahlrecht** auf
  - der **Aktivseite** zum Ansatz des **höchsten** Werts und
  - der **Passivseite** zum Ansatz des **niedrigsten** Werts (BFH BStBl. II 1994, 167).
- Enthalten weder Steuer- noch das Handelsrecht eine Regelung, ist ggfls. auf die **analoge** Anwendung anderer Gesetze (z. B. Bewertungsgesetz) zurückzugreifen.

Die weitgehenden **handelsrechtlichen Bewertungsfreiheiten** können im Steuerbilanzrecht aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung (Art. 3 GG) **nicht angewendet** werden. Die steuerlichen Bewertungsvorschriften sind deshalb i.d.R. **zwingend**. Die nach § 6 EStG geregelten Wertansätze sind **Höchst- und Mindestwerte** zugleich.

Es gelten die allgemeinen **Bewertungsgrundsätze des Handelsrechts auch für das Steuerrecht:**

- Bilanzzusammenhang,
- Fortführung der Unternehmenstätigkeit,
- Einzelbewertungsgrundsatz,
- Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip,
- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit,
- periodengerechte Erfolgsabgrenzung,
- Stichtagsprinzip; Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen.

### III. Grundannahmen der steuerlichen Bewertung

#### 1. Ausweis von steuerpflichtigen Gewinnen

Nach dem Realisationsprinzip dürfen nur die durch **Umsatzakte** oder **Entnahmen** realisierten Gewinne ausgewiesen werden.

Gewinne am sog. „**ruhenden Vermögen**“ werden nicht erfasst. Deshalb dürfen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschritten werden.

#### 2. Ausweis von Verlusten

Nach dem **Vorsichts- und Imparitätsprinzip** können noch nicht realisierte (drohende) Verluste in der Steuerbilanz erfasst werden. Deshalb dürfen an Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten – die ggfls. um die AfA zu mindern sind – die noch **niedrigeren Teilwerte** angesetzt werden.

Bei der Bilanzierung nach § 5 EStG ist der Ausweis des (noch nicht) realisierten Verlustes bis zum niedrigeren Teilwert **zwingend**, wenn eine Wertminderung

- beim Umlaufvermögen und Anlagevermögen
- bei dauernder Wertminderung

eintritt. Dies ergibt sich beim Anlagevermögen unmittelbar aus § 253 Abs. 2 HGB und beim Umlaufvermögen aus § 253 Abs. 3 HGB, die beide als GoB zu qualifizieren sind.

#### 3. Werterholung nicht realisierter Verluste

Wurde ein niedrigerer Teilwert angesetzt, muss gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4, Nr. 2 S. 3 EStG in den Folgejahren geprüft werden, ob eine **Wernerholung** des Wirtschaftsguts (z. B. durch Reparatur eines beschädigten Wirtschaftsguts) eingetreten ist. Die Beweislast hat der Steuerpflichtige. Gelingt es ihm nicht, den Fortbestand des niedrigeren Teilwerts nachzuweisen, ist der Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG anzusetzen.

Die **obere Wertgrenze** bilden die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, die ggfls. um die AfA zu kürzen sind, weil deren Überschreitung zum unzulässigen Ausweis eines nicht realisierten Gewinns führen würde.

**Beispiel:** Die X-AG erwirbt ein Gewerbegrundstück i.H.v. € 900.000,00. Kurze Zeit später beschließt der Stadtrat, eine am Grundstück vorbeiführende Eisenbahntrasse auszubauen. Dadurch sinkt der Teilwert auf € 600.000,00. Die X-AG bewertet am 31.12.2005 das Grundstück entsprechend. Aufgrund von Massenprotesten der Anwohner unterbleibt der Ausbau der Trasse. Dadurch steigt der Teilwert auf € 1.000.000,00 am 31.12.2006. Die X-AG hat in ihrer Bilanz zum 31.12.2006 als Höchstwert die Anschaffungskosten i.H.v. € 900.000,00 anzusetzen.

## IV. Ausgangswerte

### 1. Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB)

#### a) Allgemeine Grundsätze

Die Anschaffungskosten sind im EStG nicht geregelt, sodass auf die **handelsrechtlichen** Anschaffungskosten zurückgegriffen werden muss.

Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um

- einen Vermögensgegenstand **von Dritten** zu erwerben und
- diesen in einen **betriebsbereiten** Zustand zu versetzen,
- soweit die Aufwendungen dem einzelnen Vermögensgegenstand auch **einzel**n zugeordnet werden können.

Zu den Anschaffungskosten gehören auch

- die Nebenkosten,
- nachträgliche Anschaffungskosten sowie
- Anschaffungspreisminderungen.

Bei einem **Erwerb** wird ein Wirtschaftsgut von einem fremden in den eigenen Verfügungsbereich gebracht. Das Wirtschaftsgut existiert also vor dem Erwerb. Entscheidend für den Übergang vom fremden in den eigenen Verfügungsbereich ist die **Erlangung der Verfügungsgewalt** des Wirtschaftsguts. Das ist der Zeitpunkt, in

dem das **wirtschaftliche Eigentum** i.S.d. Steuerrechts übergeht. Der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums ist für das Steuerrecht in § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Entscheidend ist danach, dass der wirtschaftliche Eigentümer den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (BFH, BStBl. II 1994, 757). Diese Voraussetzung ist dann erfüllt, wenn

- der Herausgabeanspruch des (zivilrechtlichen) Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat oder
- ein Herausgabeanspruch überhaupt nicht besteht

(so ständige BFH-Rechtsprechung BFH BStBl. II 2002, 278). Ob diese Voraussetzungen zu treffen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen (BFH BStBl. II 2000, 527).

Die **gewöhnliche Nutzungsdauer** wird i.d.R. nach den amtlichen AfA-Tabellen bestimmt.

Bei **Leasing-Gegenständen** kommt es z.B. darauf an, ob der Leasing-Nehmer bei normalem Verlauf den Leasing-Geber für dauernd von der Einwirkung auf den Leasing-Gegenstand ausschließen kann. Im Falle des **Finanzierungsleasings** sind die Leasing-Gegenstände i.d.R. dem **Leasing-Nehmer** zuzurechnen, wenn ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erheblich länger ist als die Grundmietzeit und dem Leasing-Nehmer ein Recht auf Verlängerungs- oder Kaufoption zusteht, bei dessen Ausübung er nur noch eine Anerkennungsgebühr zahlt.

Der **Anschaffungszeitpunkt** ist maßgebend für

- die **Bilanzierung** des Wirtschaftsguts beim **Erwerb** und
- den Beginn der **Abschreibung**.

Der Anschaffungsvorgang **beginnt**, sobald Handlungen vorgenommen werden, die darauf gerichtet sind, das (wirtschaftliche) Eigentum an einem Wirtschaftsgut zu erwerben. Die Anschaffung ist erst in dem Zeitpunkt **abgeschlossen**, in dem der

Erwerber die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt, ihm also das Wirtschaftsgut (persönlich) zuzurechnen ist.

Die **Anschaffungskosten** können **vor** oder **nach** dem Zeitpunkt des Erwerbs anfallen.

**Vor** dem Zeitpunkt des Erwerbs werden z.B. bei einem **Grundstückserwerb**

- Notarkosten für den Kaufvertrag und Auflassung,
- Grundbuchgebühren und
- Grunderwerbssteuern

aufgewendet.

Die **Anschaffungskosten** sind auf den Erwerb des Wirtschaftsguts und seine **Betriebsbereitschaft** gerichtet und damit **zweckbestimmt** (sog. „**finaler Anschaffungskostenbegriff**“). Die Anschaffung ist deshalb erst dann beendet, wenn der Gegenstand betriebsbereit ist. Die Betriebsbereitschaft ist

- bei **Anlagegegenständen** erreicht, wenn der Gegenstand **nutzbar** ist und
- bei **Umlaufgegenständen** im Zeitpunkt
  - der Verbrauchbarkeit,
  - der Verwertbarkeit oder
  - der Veräußerbarkeit.

Aufwendungen zur **Herbeiführung der Betriebsbereitschaft** sind z.B.

- Montage- und Fundamentierungskosten,
- Stand- und Rollgelder;
- Abladekosten,
- Gebühren für den Betrieb einer Anlage und
- Kosten der behördlichen Abnahme (z.B. bei Brücken, Gebäuden).

Maßgebend für die Zuordnung zu den Anschaffungskosten ist der **Zweck der Anwendungen**; ein kausaler und zeitlicher Zusammenhang reicht deshalb allein noch nicht aus.

Nur **Einzelkosten** dürfen als Anschaffungskosten aktiviert werden, nicht die Gemeinkosten. **Einzelkosten** werden zielgerichtet für das einzelne Wirtschaftsgut aufgewendet. Sie können daher dem Wirtschaftsgut **direkt zugeordnet** werden. Dies setzt voraus, dass zwischen dem angeschafften Gegenstand und dem durch seine Anschaffung entstandenen Aufwand ein derartiger und nachweisbarer mengen-, zeit- und wertmäßiger Zusammenhang besteht.

**Gemeinkosten** (z.B. Container-Frachten) werden gemeinsam für alle (z.B. in einem Container transportierte) Güter aufgewandt. Sie werden deshalb durch Kostenschlüssel den transportierten Gütern **indirekt** zugerechnet, indem die Frachtkosten anteilig auf sie verteilt werden. Äußerlich erscheinen diese Aufwendungen zwar als Gemeinkosten, während sie tatsächlich nach der Schlüsselung als Einzelkosten zu behandeln sind (sog. „**unechte Gemeinkosten**“).

Hauptsächlicher Teil der Anschaffungskosten ist der **Anschaffungspreis**. Das ist der Preis der aufzuwenden ist, um die Verfügungsgewalt über den Vermögensgegenstand zu erhalten. Er ist i.d.R. der **Rechnungspreis**.

Wird für mehrere Gegenstände (z.B. ein mit einem Fabrikationshalle bebautes Grundstück) ein **Gesamt-Kaufpreis** gezahlt, ist dieser auf die einzelnen Wirtschaftsgüter (Fabrikationshalle sowie Grund und Boden) aufzuteilen. Die Aufteilung erfolgt im **Verhältnis ihrer Teilwerte**.

Soweit der Gesamt-Kaufpreis bei einem **Unternehmenskauf** im Ganzen die Summe der Teilwerte der erworbenen Vermögensgegenstände im Erwerbszeitpunkt **übersteigt**, ist ein Geschäfts- oder Firmenwert zu aktivieren.

Anschaffungspreise in **fremder Währung** (z.B. US \$, Yen) sind in EURO umzurechnen. Maßgebend sind die Wechselkurse im Anschaffungszeitpunkt.

Wurden Waren mit ihren **Verkaufspreisen** geliefert (z.B. Textilien, Elektro-Artikel) werden die Anschaffungskosten **retrograd** ermittelt, indem von den Verkaufspreisen die Handelsspanne abgezogen wird (sog. „**retrograde Ermittlung der Anschaffungskosten**“).

Weiterhin sind die **Nebenkosten** der Anschaffung wie z.B. Provision, Courtage, Eingangsfrachten, Zölle, Lagerkosten, Steuern, Notar-, Gerichts- und Registerkosten für die Aktivierung einzubeziehen, wenn sie als **Einzelkosten** dem Wirtschaftsgut zugerechnet werden können. **Finanzierungskosten** (z.B. für den Erwerb einer größeren Anlage) gehören nicht zu den Anschaffungskosten; sie werden allerdings häufig als **Herstellungskosten aktiviert**.

**Preisänderungen** wie z.B. Barzahlungsrabatte, Kaufpreisherabsetzungen, Skonti und Boni sind von den Anschaffungskosten abzusetzen.

Die für die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes in Rechnung gestellte **Umsatzsteuer** gehört nicht zu den Anschaffungskosten, soweit sie als sog. „**Vorsteuer**“ abgezogen werden kann (§ 9 Abs. 1 EStG).

**Unternehmer** können die ihnen für Lieferungen oder sonstige Leistungen (z.B. Beratungen) anderer Unternehmen gesondert in Rechnung gestellt werden als sog. „Vorsteuern“ gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Rahmen ihrer monatlichen Vorsteueranmeldungen gegenüber dem Finanzamt abziehen,

**Finanzierungskosten** für einen Kredit, der zur Finanzierung der Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts aufgenommen worden ist, sind Anschaffungskosten des Kredits. Von diesem Grundsatz abweichend sind Finanzierungskosten zusätzliche Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts, wenn sie als Kalkulationselemente in den Kaufpreis eingegangen sind.

**Beispiel:**

V hat ein Gebäude errichtet. Es sind € 25.000,- Hypotheken-Zinsen rückständig. K kauft das Grundstück und übernimmt in Anrechnung auf den Kaufpreis die

Hypothekenschuld und die rückständigen Zinsverbindlichkeiten i.H.v. € 25.000,-. Die Zinsen sind zusätzliche Anschaffungskosten.

Nimmt dagegen der Käufer eines Wirtschaftsguts (z.B. einer größeren Anlage) einen Kredit auf, um eine vereinbarte **Anzahlung** zu leisten, dann sind die Kreditzinsen Aufwendungen für die **Finanzierung der Anzahlung** und keine zusätzlichen Anschaffungskosten. **Eine Anzahlung oder Vorauszahlung ist ein vom angeschafften Gegenstand unterschiedliches Wirtschaftsgut.**

Die Anschaffung ist in dem Zeitpunkt **abgeschlossen**, in dem der Erwerber die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt hat und ihm damit das Wirtschaftsgut zuzuordnen ist.

Bei der Lieferung von Sachen (Grundstücke, bewegliche Wirtschaftsgüter) ist der Übergang von **Besitz, Gefahr, Nutzung und Lasten** (§ 446 BBG) maßgebend.

**Nachträgliche Anschaffungskosten** gehören zu den Anschaffungskosten, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die das Wirtschaftsgut in einem betriebsbereiten Zustand versetzen.

Bei **Baumaßnahmen** ist z.B. zu entscheiden:

- Handelt es sich um Aufwendungen, um die **Betriebsbereitschaft** herzustellen, sind es **Anschaffungskosten**.
- Werden die Aufwendungen an einem **betriebsbereiten Gebäude** durchgeführt sind es
  - entweder **Erhaltungskosten**, die sofort abgesetzt werden können oder
  - **Herstellungskosten**.

In die Anschaffungskosten fließen nur **tatsächliche Aufwendungen** (sog. „**pagatorische Kosten**“, pagare: lat. zahlen) ein. Deshalb sind sog. „**kalkulatorische Kosten**“, die in die Preiskalkulation eingerechnet werden (z. B. kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorischer Unternehmerlohn), **nicht mit einzubeziehen**.

Die Anschaffungskosten müssen dem einzelnen Wirtschaftsgut **unmittelbar zugeordnet werden können**. Zugeordnet werden können nur die **Einzelkosten** (z. B. Frachten, Zölle), nicht aber die **Gemeinkosten** (z. B. Gehälter der Einkaufsabteilung).

**Nicht** zu den Anschaffungskosten zählen Zinsen, Finanzierungskosten oder Kosten der Kreditbeschaffung, weil Anschaffung und Finanzierung unterschiedliche Vorgänge sind.

Nach dem sog. „**Soll-Prinzip**“ sind die Anschaffungskosten bereits zum Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut anzusetzen, nicht erst bei Zahlung.

## **2. Anschaffungsnebenkosten (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB)**

Hierbei handelt es sich um Gebühren, Steuern und sonstige Aufwendungen, die zwar nicht unmittelbar auf den Erwerb abzielen, aber **mit dem Erwerbsvorgang in einem engen Zusammenhang stehen** wie z. B. Gebühren für die Vertragsbeurkundung, Vermittlungsprovisionen, Transportkosten. Hierfür genügt die bloße Veranlassung durch den Erwerbsvorgang (Kausalität).

**Keine** Anschaffungsnebenkosten sind z. B. **Kosten der Rechtsverteidigung** nach Erlangung der Verfügungsmacht über das erworbene Wirtschaftsgut.

**Beispiel:** Anlässlich des Kaufs eines Grundstücks können folgende aktivierungspflichtige Kosten entstehen:

- Kaufpreis
- + Grunderwerbsteuer
- + Grundbuchkosten
- + Notarkosten
- + Maklerkosten
- + Kosten für die Prüfung der Bodenbeschaffenheit

Soweit **Verbindlichkeiten des Veräußerers** vom Käufer zu übernehmen sind, die **vor dem Erwerb** entstanden sind, zählen auch sie zu den Anschaffungskosten

- + Hypothekenschuld

- + Hypothekenzinsen
- + übernommene Hypothekenzinsen
- = aktivierungspflichtige Anschaffungskosten

Grund für die Einbeziehung der Nebenkosten ist, dass sie aus Sicht der betrieblichen Verhältnisse zwangsläufige Folge der Anschaffung sind, so dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang reicht.

**Keine Anschaffungskosten** sind die Kosten der **Finanzierung**, die der Käufer nach der Übernahme zu leisten hat; sie gehören zum Bereich der Finanzierung.

### 3. Betriebsbereitschaftskosten (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB)

Zu den Anschaffungskosten gehören nach § 255 Abs. 1 S. 1 HGB auch solche Aufwendungen, die darauf abzielen, das erworbene Wirtschaftsgut in einen für den vorgesehenen Betriebszweck geeigneten Zustand zu versetzen (BFH BStBl. II 1981, 660). Dazu gehören **Kosten für das Aufstellen des Wirtschaftsguts sowie für die technische Umrüstung**. Diese Aufwendungen fallen idR. erst nach Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an. Was als „betriebsbereiter Zustand“ anzusehen ist, bestimmt sich nach dem **Zweck**, den der Erwerber verfolgt (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB).

### 4. Nachträgliche Anschaffungskosten

Nach § 255 Abs. 1 S. 2 HGB sind auch nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren. Es muss sich hierbei um Aufwendungen handeln, die zwar **nach** Abschluss des eigentlichen Anschaffungsvorgangs entstehen, aber trotzdem die **begrifflichen Voraussetzungen** erfüllen. Sie müssen ebenfalls dazu dienen, ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen **betriebsbereiten Zustand** zu versetzen. Dazu gehören z. B.

- nachträgliche Erhöhung der vertraglichen Leistung (z. B. Einbau eines Zusatzgerätes),
- nachträglich erhobene Zölle und Verbrauchssteuern,
- nachträglich festgesetzte Grundsteuern,
- Grundbuchgebühren,

- Straßenanliegerbeiträge und Erschließungsbeiträge.

Die spätere Änderung des Entgeltes wirkt grundsätzlich nicht auf den Zeitpunkt der Anschaffung zurück; es ändern sich vielmehr die Anschaffungskosten und damit die Abschreibungen vom Zeitpunkt der Änderung an.

**Keine** nachträglichen Anschaffungskosten sind Aufwendungen für die Anpassung eines Wirtschaftsguts an später sich veränderte betriebliche Verhältnisse; sie sind i.d.R. als Herstellungskosten zu qualifizieren.

**Abstandszahlungen** des Erwerbers eines Grundstücks an einen vorzeitig weichenden Mieter sind keine nachträglichen Anschaffungskosten, sondern ein **immaterielles Wirtschaftsgut**, das über die restliche Mietzeit abzuschreiben ist.

Grundsätzlich ist die **Änderung eines Kaufpreises** nicht auf den Zeitpunkt der Anschaffung zurückzubeziehen. Es entspricht den GoB, die Anschaffungskosten am Tag der Lieferung in Höhe der Kaufpreisverbindlichkeit zu bestimmen und **künftige Anschaffungskosten und Kaufpreisschuld getrennt zu behandeln** (BFH BStBl. II 1978, 233).

Dies gilt z. B. für das Ergebnis eines **gerichtlichen Vergleichs**, das zeitlich erst im Wirtschaftsjahr des Vergleichsabschlusses zu berücksichtigen ist und nicht im Jahr der Anspruchsentstehung (BFH GrS 1993, 897). **Nachträgliche Erhöhungen** des Anschaffungspreises sind **erst im Wirtschaftsjahr ihren Anfallens** als weitere Anschaffungskosten anzusetzen, soweit sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen. Als nachträgliche Anschaffungskosten in der Form zur Werterhöhung geeigneter Maßnahmen werden z. B. die Erschließungsbeiträge für Grundstücke angesehen.

##### **5. Nachträgliche Minderungen der Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 S. 3 HGB)**

Die mit dem Anschaffungsgeschäft im zusammenhängenden Ermäßigungen der Aufwendungen für die Anschaffung (einschließlich der Nebenkosten) führen zu einer Minderung der Anschaffungskosten.

Von nachträglichen Minderungen der Anschaffungskosten ist auszugehen, wenn die **Minderung erst nach dem Anschaffungsjahr eintritt**. Hierbei handelt es sich z. B. um

- **Skontoabzüge**, wenn der Erwerb und die Bezahlung des Kaufpreises in verschiedenen Jahren stattfinden,
- **nachträgliche Rabatte**, die erst nach dem Bilanzstichtag gewährt werden,
- **Preisherabsetzung wegen eines Mangels**, der sich erst nach dem Bilanzstichtag zeigt.

Die mit dem **Anschaffungsgeschäft im sachlichen Zusammenhang stehenden Ermäßigungen zur Anschaffung eines Wirtschaftsguts** (einschl. Nebenkosten) führen erst dann zu einer Minderung der Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 S. 3 HGB), sobald sie **tatsächlich eingetreten** sind, wie z. B. die Kaufpreisminderung nach § 462 BGB oder Kaufpreisverzicht.

Mussten die Anschaffungskosten **nachträglich gemindert** werden (im Folgejahr oder später), sind im Rahmen der planmäßigen Abschreibungen die geminderten Anschaffungskosten grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

**Keine** Anschaffungskostenminderungen stellen **Schadensersatzleistungen** der nicht am Anschaffungsgeschäft beteiligten Dritten.

Anschaffungskosten werden nach folgendem **Schema** ermittelt:

- Anschaffungspreis** (vertragliches Hauptentgelt, Brutto-Rechnungspreis, Listenpreis, aber i.d.R. ohne USt, da ein Vorsteuer-Erstattungsanspruch besteht)
- ./ **Anschaffungskostenminderungen** (z. B. abzugsfähige Vorsteuer, Rabatte, Skonti, Boni, Preisminderungen, ggfls. Zuschüsse)
- + **Erwerbsnebenkosten**, soweit direkt zurechenbar (z. B. nicht abziehbare Vorsteuer, Verpackungs- und Transportkosten, Beurkundungsgebühren, Vermittlungsprovisionen, Transportversicherung, Grunderwerbsteuer, Zölle)
- + **Aufwendungen zur Versetzung in die Betriebsbereitschaft**, soweit direkt zurechenbar (z. B. Kosten für die Fundamentierung, Montage, Probeläufe bei Anlagen)
- = **ursprüngliche Anschaffungskosten**

- ./. nachträgliche Anschaffungspreisminderungen
- + nachträgliche Erwerbsnebenkosten, soweit direkt zurechenbar
- + nachträgliche Aufwendungen zur Versetzung in die Betriebsbereitschaft, soweit direkt zurechenbar
- = **Anschaffungskosten**

## V. Zuschüsse

**Echte Zuschüsse** sind

- einmalige oder wiederholende Zuwendungen,
- die ohne Rückzahlungsverpflichtungen
- von öffentlicher oder privater Seite gegeben werden,
- ohne dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Leistung des Zuschussempfängers feststellbar ist.

Der Zuschussgeber muss den Vermögensvorteil zur Forderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwenden (R 6.5 Abs. 1 S. 1 EStR).

Werden die Zuschüsse zur Verbesserung der Ertragskraft eines Unternehmens gegeben, liegen sog. „**Ertragszuschüsse**“ vor; sie werden als Betriebseinnahmen behandelt (BFH, BStBL. II 1988, 324).

Dagegen besteht bei Zuschüssen, die als Anreiz für bestimmte „**Investitionszuschüsse**“ oder „**Kapitalzuschüsse**“ ein Wahlrecht (BFH BStBL. II 1996, 28/32).

Beim **Investitionszuschuss** muss die Leistung des Zuschussgebers beim Zuschussempfänger rechtlich in dem Sinne **zweckgebunden** sein, dass die Leistung zurückgefordert werden kann, wenn der Empfänger sie nicht zweckentsprechend verwendet (BFH BStBl. II 1993, 41).

Wesentlich für einen Zuschuss ist, dass er von einem außerhalb des Anschaffungsgeschäfts oder einer Herstellung des Wirtschaftsguts stehenden **Dritten** gewährt wird und daher nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistung des Zuschussempfängers steht.

**Beispiel:**

Der Käufer K erhält beim Kauf eines PKWs nicht vom Verkäufer V (=Hersteller), sondern von dem Autohändler A aus dessen Provision einen Preisnachlass von € 500,--.

Der Kaufvertrag ist zwischen K und V (=Hersteller des PKWs) zustande gekommen. Zwar ist A als Autohändler (Agent) nicht in den Kaufvertrag eingebunden. Er ist aber wirtschaftlich am Anschaffungsgeschäft beteiligt. Damit steht die Preisvergünstigung von € 500,-- wirtschaftlich in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Kaufpreisleistung des K, so dass der Preisnachlass aus der Provision des A nicht als Zuschuss, sondern steuerbilanzrechtlich als Preisnachlass zu qualifizieren ist.

**Unechte Zuschüsse** stehen in **unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschussempfängers**; sie sind deshalb als **Betriebseinnahme** zu erfassen, ggfls. kann ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten nach § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG in Betracht kommen.

**Beispiel:**

Sog. „Mieterzuschüsse“ (verlorene Zuschüsse) sind unechte Zuschüsse, weil ihnen die Verpflichtung des Vermieters auf Grundstücksüberlassung gegenübersteht. Die Zuschüsse stehen deshalb im unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistung des Vermieters

Zuschüsse können also

- sofort erfolgswirksam sein,
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern oder
- teilweise durch Rechnungsabgrenzungsposten oder Rückstellungen zu passivieren sein.

Für diese **Rechtsfolgen** ist zu **unterscheiden** zwischen Investitionszuschüssen und Ertragszuschüssen. **Ertragszuschüsse** erhöhen grundsätzlich den Gewinn. **Investitionszuschüssen** gewährt die Finanzverwaltung das Wahlrecht, den Zuschuss erfolgsneutral von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen.

Einige **Sondervorschriften** ordnen die **Steuerfreiheit** für Investitionszulagen nach Investitions-Zulagengesetz an wie z.B. § 13 InvZulG 2010. Es handelt sich um echte steuerliche Subventionen, die nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften iSd. EStG gehören. Sie mindern deshalb auch nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese Sonderregelungen können nicht auf andere Zuschüsse übertragen werden (BFH BStBl. II 1988, 324).

### 1. Investitionszuschüsse

Nach EStR 6.5 II besteht für Investitionszuschüsse das **Wahlrecht**

- entweder die Zuschüsse als **Betriebseinnahmen** anzusetzen und die vollen Abschreibungen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen (sog. „**ertragswirksame Behandlung**“)
- oder die Zuschüsse **erfolgsneutral** von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen und die Abschreibung nur noch von den geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen.

Diese Behandlung gilt sowohl für **öffentliche** als auch für **private** Zuschüsse.

Hintergrund dieses Wahlrechts ist die **Unsicherheit** darüber, ob die Investitionszuschüsse dem Finanzbereich oder dem Anschaffungs- oder Herstellungsbereich zuzuordnen sind.

Wird der Zuschuss gewährt, bevor die Herstellungs- oder Anschaffungskosten entstehen, so kann gem. EStR 6.5 Abs. 4 eine sog. „**steuerfreie Zuschussrücklage**“ (Passivposten) gebildet werden; sie wird im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auf das Wirtschaftsgut übertragen (EStR 6.5 IV).

**Die einmal ausgeübte Wahl kann grundsätzlich nicht mehr rückgängig gemacht werden.**

#### **a) Öffentliche Investitionszuschüsse**

Sie stellen den Regelfall für die Eröffnung des **Wahlrechts** dar.

Ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 HGB kann wegen des fehlenden Entgeltcharakters nicht gebildet werden, zumal allein das bestimmte Investitionsverhalten noch keine Gegenleistung iSd. § 250 HGB darstellt.

**Soll** erst nach Ablauf einer bestimmten Frist darüber entschieden werden,

- ob die öffentlichen Mittel als **Zuschuss**
- oder als **Darlehen** gelten sollen,

sind die Zuschüsse zunächst zu **passivieren** (z.B. als Rückstellung). Dadurch kommt es weder zu Betriebseinnahmen noch zur Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Wird später entschieden, dass keine Rückforderung erfolgt, sind in diesem Zeitpunkt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu kürzen; ein verbleibender Zuschussbetrag ist als Einnahme zu behandeln.

#### **Praxis-Beispiele:**

- **Investitionszuschüsse nach dem Krankenhaus-FinanzierungsG:** keine Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens zulässig, weil es an der Gegenleistung fehlt
- **Zuschüsse zur Errichtung von Pflegeheimen**, soweit damit keine konkreten Belegungsrechte verbunden sind
- **Städtebau-Förderungsmittel** für denkmalgerechte Restaurierung
- **Schaffung neuer Arbeitsplätze**

## **b) Private Investitionszuschüsse**

Sie sind nur unter der engen Voraussetzung anzunehmen, dass eine bindende, auch im Interesse des Zuwendenden liegende Investitionszweckbestimmung vereinbart wird. Daran fehlt es, wenn der Leistende lediglich eine rechtliche Verpflichtung erfüllt (BFH BStBl. II 1994, 12).

### **Beispiel:**

**Baukosten-Zuschüsse, die Versicherungsunternehmen** von Kunden verlangen, stellen Investitionszuschüsse dar, so dass das Wahlrecht besteht (BMF BStBl. I 2003, 361).

## **2 Ertragszuschüsse**

Ertragszuschüsse, die ohne Zusammenhang mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewährt werden, sind grundsätzlich als **laufende Betriebseinnahmen zu versteuern** (BFH BStBl. II 1988/324).

### **Beispiele:**

Öffentliche Zuschüsse zu allgemeinen Liquiditätsstärkung nach einer Betriebsverlagerung (BFH BStBl. II 1988, 592), Beihilfe für die Stilllegung von Agrarbetrieben

Allerdings kann hier die **Gewinnrealisierung** durch

- einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten,
- gesetzliche Verteilungsregelungen oder
- Rückstellungen gestreckt werden.

**Rechnungsabgrenzungsposten** sind zu bilden, wenn der Empfänger zeitraumbezogen zu einer Leistung verpflichtet ist (BFH BStBl. II 1984, 552: Zuschuss für die Bereitstellung eines Ausbildungsplatzes für einen bestimmten Zeitraum).

**Einnahmen für Nutzungsüberlassungen** wie z.B. Baukostenzuschüsse von Gebäude-Mietern können gem. § 11 Abs. 1 S. 3 EStG über die Vertragslaufzeit des

Mietvertrages verteilt werden; die Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden nicht berührt.

**Rückstellungen** sind zum Ausgleich etwaiger Rückzahlungsverpflichtungen zu bilden. Ist die Rückzahlung allerdings von künftigen Einnahmen oder Gewinnen abhängig, scheidet eine Rückstellung gem. § 5 Abs. 2 lit a EStG aus.

**Beispiel:**

Für erhaltene Zuschüsse, die eine Werkzeugfabrik von ihren Kunden für die Herstellung von Werkzeugen erhält, ist eine Rückstellung zu bilden (BFH BStBl. II 2003, 655). Die Auflösung der Rückstellung erfolgt über die Nutzungsdauer der hergestellten Werkzeuge.

# Vorlesungsskript

08.06.2011

## Bilanzsteuerrecht SS 2011

Lehrbeauftragter WP/StB/RA Dr. Winnefeld

- I. Bewertung zu Herstellungskosten*
  - 1. Umfang der Herstellungskosten*
    - a) Einzel- und Gemeinkosten*
    - b) Kosten der allgemeinen Verwaltung, sozialen Einrichtungen und Leistungen sowie der betrieblichen Altersversorgung und Ertragsteuern*
    - c) Vertriebskosten*
    - d) Fremdkapitalzinsen*
  - 2. Nicht volle Ausnutzung der Produktionskapazität und „Leerkosten“*
  - 3. Forschungs- und Entwicklungskosten*
  - 4. Ermittlung der Herstellungskosten*
  - 5. Nachträgliche Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand*
- II. Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 3, Nr. 3 EStG)*
  - 1. Begriff des Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG)*
  - 2. Höchstgrenze: Wiederbeschaffungskosten*
  - 3. Unterste Grenze: Gemeiner Wert*
  - 4. Teilwertvermutungen*
  - 5. Widerlegung der Teilwertvermutungen*
  - 6. Bedeutung des Zeitwerts*
  - 7. Voraussetzung der Teilwertabschreibung „voraussichtlich dauernde Wertminderung“*

## I. Bewertung zu Herstellungskosten

Im Unterschied zur Anschaffung liegt eine Herstellung immer dann vor, wenn ein Unternehmer ein Wirtschaftsgut auf eigene Rechnung und Gefahr herstellt oder herstellen lässt und das Herstellungsgeschehen beherrscht (BFH BStBl. II 1992, 725 m.w.N.).

Während die Anschaffung eines Wirtschaftsguts den **Erwerb** eines bestehenden Wirtschaftsguts bedeutet, betrifft die **Herstellung** das Schaffen eines **noch nicht existentem Wirtschaftsguts**. Der Herstellungsbegriff ist **wirtschaftlich** aufzufassen. Er erfordert die Einflussnahme und das **Risiko der Herstellung** (BFH BStBl. II 1990, 299). Diese Voraussetzung besteht z.B. nicht für „Bauherren“, die nach dem **Bauherrenmodell** herstellen lassen.

**Herstellung** liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter mit **eigenen Arbeitskräften** im **eigenen Betrieb** hergestellt werden. Eine Vergabe von Teilarbeiten an fremde Unternehmen ist unschädlich. Werden sämtliche Arbeiten fremdvergeben, ist nur dann von einer Herstellung auszugehen, wenn das Unternehmen das wesentliche Material für die Herstellung beistellt, sodass sich die Leistung des beauftragten Unternehmens als Werkleistung darstellt.

Der **handelsrechtliche** Herstellungskostenbegriff ist auch für die Steuerbilanz verbindlich (BFH DB 2002, 663). **§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB** definiert die Herstellungskosten als alle Aufwendungen, die durch den

- Verbrauch von Gütern und
- die Inanspruchnahme von Dienstleistungen

für die

- Herstellung eines Wirtschaftsguts,
- seine Erweiterung oder
- über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

entstehen.

Danach gehören zu den Herstellungskosten sowohl die Kosten, die **unmittelbar** zur Herstellung dieses, als auch die Aufwendungen, die **zwangsläufig** im Zusammenhang mit der Herstellung anfallen oder mit der Herstellung in einem engen **wirtschaftlichen Zusammenhang** stehen. Wie bei den Anschaffungskosten kommt auch für die Zuordnung von Aufwendungen den Herstellungskosten die Zweckrichtung der Aufwendungen als finales Element entscheidende Bedeutung zu (BFH BStBl. II 1988, 431; vgl. Wortlaut § 255 Abs. 2 HGB: Aufwendungen ... für die Herstellung).

Durch die Aktivierung der Herstellungsaufwendungen ist der Herstellungsvorgang – ebenso wie durch die Aktivierung der Anschaffungskosten – ein **ergebnisneutraler Vorgang** (sog. „**Erfolgsneutralisierungs-Prinzip**“).

Die Herstellung **beginnt**, wenn Handlungen vorgenommen werden, die darauf gerichtet sind, ein Wirtschaftsgut zu schaffen oder ein bereits bestehendes Wirtschaftsgut **wesentlich zu verändern**. Mit dem Beginn der Herstellung entsteht auch die Aktivierungspflicht als noch nicht fertiggestelltes Erzeugnis.

Nach der BFH-Rechtsprechung ist bereits der **Abbruch eines Gebäudes der Beginn der Erstellung** eines neuen Gebäudes, wenn das Grundstück in der Absicht erworben wurde, nach dem Abbruch ein neues Gebäude zu errichten. Daraus folgt, dass die Abbruchkosten des alten Gebäudes zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes zählen (finaler Herstellungsbegriff). Die Herstellung **endet**, wenn das Wirtschaftsgut fertiggestellt ist. Dies gilt z.B. auch für funktional eigenständige Gebäudeteile wie z.B. für ein Ladengeschoss.

Auch **überhöhte Herstellungskosten** (z. B. durch unrationelle Betriebsprüfung oder durch überteuerte Materialbeschaffung bzw. Löhne und Gehälter) führen zu aktivierungspflichtigen Herstellungskosten (BFH BStBl. II 1990, 830).

Für die **Zuordnung** der Herstellungsaufwendungen zu den Herstellungskosten eines einzelnen Wirtschaftsguts ist erforderlich, dass sie in einem **engen wirtschaftlichen Zusammenhang** mit der Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts stehen.

Das **Ende der Herstellung** wird als Fertigstellung des Wirtschaftsguts bezeichnet (§ 9a EStDV); zugleich beginnt die **Abschreibung** (AfA). Ein Wirtschaftsgut ist fertiggestellt, wenn es den Zustand für seine bestimmungsgemäße Nutzung erreicht hat.

### **1. Umfang der Herstellungskosten**

Bei der Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten ist zu unterscheiden zwischen Kosten,

- die aktiviert werden **müssen** (Aktivierungs**gebot**),
- die aktiviert werden **können** (**Wahlrecht**) und
- die nicht aktiviert werden dürfen (Aktivierungs**verbot**).

In den Einkommenssteuerrichtlinien R 6.3 EStÄR hat die Finanzverwaltung im Einzelnen bestimmt, welche Aufwendungen – anders als nach dem handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriff des § 255 Abs. 2 HGB – als steuerliche Herstellungskosten zu bewerten sind.

Mit dem **BiIMoG** entfällt das nach § 255 Abs. 2 HGB a.F. bestehende Wahlrecht, angemessene Teile der notwendigen Materialkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und der durch die Fertigung veranlassten Abschreibungen bei der Bewertung einzubeziehen. Dadurch ergeben sich folgende Wertunter- und –obergrenzen:

### Schema der Herstellungskosten (HK):

Aufwendungen	Steuerbilanz R 6.3 EStÄR 2008	Handelsbilanz § 255 Abs. 2 HGB n.F.
direkt zurechenbare Aufwendungen (Einzelkosten)		
– Materialkosten	HK	HK
– Fertigungskosten	HK	HK
– Sondereinzelkosten der Fertigung	HK	HK
angemessene Gemeinkosten		
– variable Material- und Fertigungsgemeinkosten	HK	HK
– fixe Material- und Fertigungsgemeinkosten	HK	HK
nicht notwendige, unangemessene Gemeinkosten	keine HK	keine HK
Wertverzehr des Anlagevermögens		
– planmäßige Abschreibungen	HK	HK
– außerplanmäßige Abschreibungen, Sonder- und Teilwertabschreibungen	keine HK	keine HK
allgemeine Verwaltungskosten (herstellungsbezogen)	Wahlrecht	Wahlrecht
Aufwendungen für soziale Einrichtungen, freiwillige Sozialleistungen und betriebliche Altersversorgung (herstellungsbezogen)	Wahlrecht	Wahlrecht
Fremdkapitalkosten (Zinsen)	Wahlrecht	Wahlrecht
Vertriebskosten	keine HK	keine HK

**Aufwendungen** sind der das **Eigenkapital** (steuerlich: Betriebsvermögen) mindernde Werteverzehr an Gütern, Diensten und Abgaben im Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung. Die Aufwendungen unterscheiden sich von den Kosten insbesondere durch die Zurechnung zu einem Wirtschaftsjahr (Periode) nach **wirtschaftlicher Zuordnung**.

Durch die Einbeziehung der fertigungsbezogenen Gemeinkosten in die handelsrechtlichen Herstellungskosten werden für die Handels- und Steuerbilanz **einheitliche Wertober- und –untergrenzen** eingeführt.

#### a) Einzel- und Gemeinkosten

Einzel- und Gemeinkosten unterscheiden sich dadurch, dass die **Einzelkosten** den herzustellenden Vermögensgegenständen **unmittelbar**, nämlich auf Grund eines eindeutigen und nachweisbaren quantitativen Zusammenhangs zugerechnet werden

können, während die **Gemeinkosten** nicht unmittelbar in das Produkt eingehen, sondern über eine an bestimmte Annahmen anknüpfende **Schlüsselung oder Umlage** zu den herzustellenden Vermögensgegenständen in Beziehung gebracht werden (BFH 21.10.1993, BStBl. II 1994, 176). Entscheidend sind grundsätzlich die objektiven Verhältnisse; auf die Leistungsfähigkeit des Rechnungswesens soll es nicht ankommen (die Erfassung der Einzelkosten soll durch Vorkehrungen sichergestellt werden), jedoch kommt man in der Praxis nicht umhin, Praktikabilitäts Gesichtspunkten Rechnung zu tragen und z. T. Aufwendungen, die noch Einzelkosten sind („unechte Gemeinkosten“), über die Gemeinkostenschlüssel zu berücksichtigen.

Es dürfen sowohl nach § 255 Abs. 2 HGB als auch nach R 33 Abs. 1 EStR 2001 nur „**angemessene Teile**“ der **Gemeinkosten** in die HK einbezogen werden. Angemessen bedeutet, dass nur derjenige Teil der Gemeinkosten einem bestimmten Produkt zugerechnet werden darf, der auf seine Herstellung entfällt. Die Zurechnung muss **vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien** entsprechen: Soweit „aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Zugehörigkeit zu den Fertigungsgemeinkosten **zweifelhaft** ist, **kann eine Aktivierungspflicht entfallen**“ (BFH 21.10.1993, BStBl. II 1994, 176). Nicht einbezogen werden dürfen nach h. A. sog. **Leerkosten** auf Grund von **Unterbeschäftigung** (ob diese vorliegt, ist anhand der unternehmens- bzw. branchentypischen normalen Auslastungsquote zu bestimmen (BFH 15.02.1966, BStBl. II 1966, 468) oder für stillgelegte Betriebsteile (R 33 Abs. 6 EStR 2001). Auch betriebs- und periodenfremde sowie **außergewöhnliche Gemeinkosten** dürfen nicht einbezogen werden. Gemeinkosten dürfen grundsätzlich nur aktiviert werden, soweit die Aufwendungen auf den **Zeitraum der Herstellung entfallen** (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB) und für diesen Zeitraum ergebniswirksam geworden sind.

**Materialeinzelkosten** sind Aufwendungen für angeschaffte oder hergestellte Güter, die für die Herstellung konkret angeschafft werden wie z. B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, angeschaffte oder selbst hergestellte Vorprodukte. Einzubeziehende Aufwendungen sind die Anschaffungskosten des Materials; bei vorproduzierten Gütern sind es die betreffenden Herstellungskosten. Auch Materialverluste und – fehler im üblichen Rahmen (Bruch, Ausschuss, Abfälle) sind einzubeziehen.

Zu den aktivierungspflichtigen **Löhnen und Gehältern** (Fertigungslöhnen) gehören alle **unmittelbar** für die Fertigung des Gegenstandes aufgewendeten Brutto-Arbeitsentgelte, die gesetzlichen Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und sonstige gesetzliche und tarifliche Sozialaufwendungen, Sonderzulagen.

Zu den **Materialgemeinkosten** zählen insbesondere Sach- und Personalkosten der Einkaufsabteilung, Warenannahme, Material- und Rechnungsprüfung, Materialverwaltung, Lagerhaltung.

Zu den **Fertigungsgemeinkosten** gehört alles, was an Sach- und Personalaufwand im vollen Umfang in den Herstellungsprozess aufgeht und nicht zu den Einzelkosten, Material-, Verwaltungs- und Vertriebskosten gehört wie z. B. Arbeitsvorbereitung, Fertigungs- und Qualitätskontrolle, Werkstattverwaltung, Wartung und Instandhaltung der Fertigungsanlagen.

Zu den zwingend zu aktivierenden Herstellungskosten gehört auch der **Wertverzehr des Anlagevermögens** ist in die Herstellungskosten einzubeziehen (handelsrechtlich allerdings Wahlrecht), soweit es der Herstellung (Fertigung der Erzeugnisse) gedient hat. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll grundsätzlich die AfA einbezogen werden, die bei der Bilanzierung des Anlagevermögens als AfA in der Bilanz berücksichtigt ist. **Sonderabschreibungen** und erhöhte Absetzungen **bleiben unberücksichtigt**; ebenso sind Teilwertabschreibungen nicht zu berücksichtigen.

#### **b) Kosten der allgemeinen Verwaltung, sozialen Einrichtungen und Leistungen sowie der betrieblichen Altersversorgung und Ertragsteuern**

Für diese Kosten besteht für die Einbeziehung in die Herstellungskosten ein **Wahlrecht**, wenn in der Handelsbilanz entsprechend verfahren wird (R 33 Abs. 4 EStR 2001). Das Wahlrecht besteht jedoch nicht für produktionsbedingte Verwaltungskosten, die stets als Teil der Herstellungskosten zu erfassen sind. Allgemeine Verwaltungskosten sind solche für die Hauptverwaltung: die kaufmännische Verwaltung, das Ausbildungswesen, das Rechnungswesen und der Werksschutz (EStR 6.3 IV) sowie für die allgemeine Fürsorge, einschließlich Betriebskrankenkasse (R 6.3 Abs. 4 EStG). Sie brauchen gem. § 255 Abs. 2 S. 3

HGB handelsrechtlich nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden (Wahlrecht). Steuerrechtlich besteht ein **Aktivierungszwang**, weil auch diese Kosten ihrer Art nach Herstellungskosten sind (BMF BStBl. I 2010, 239).

### c) Vertriebskosten

Zu den Vertriebskosten gehören nur solche Aufwendungen, die **nach der Fertigstellung** der erzeugten Produkte anfallen. Der Herstellungsvorgang ist abgeschlossen, wenn das Erzeugnis den Zustand erreicht hat, in dem es üblicherweise zum Verkauf oder Verbrauch gelangt. **Vertriebskosten zählen deshalb nicht zu den Herstellungskosten** (§ 255 Abs. 2 S. 6 HGB).

**Einzelkosten des Vertriebs** sind z. B. Handelsvertreterprovision, der Werbungsaufwand für bestimmte Produkte sowie Ausgangsfrachten.

**Vertriebsgemeinkosten** sind z. B. Verkaufslizenzen, Garantieleistungen, Verbrauchssteuern (Biersteuer) sowie nicht abzugsfähige Umsatzsteuern.

### d) Fremdkapitalzinsen

Fremdkapitalzinsen und zinsähnliche Aufwendungen gehören grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 3 S. 1 HGB). Hintergrund ist, dass der Umfang der anzusetzenden Herstellungskosten nicht davon abhängig sein soll, ob der Betrieb mit Fremdkapital oder Eigenkapital wirtschaftet.

Fremdkapitalzinsen und zinsersetzende Aufwendungen gelten nur dann als Herstellungskosten, wenn das Fremdkapital zur Herstellung verwendet wird. Steuerlich wird auf den nachweislich unmittelbaren Zusammenhang mit der Herstellung eines Wirtschaftsguts abgestellt (vgl. R 6.3 Abs. 4 EStR und H 6.3: Zinsen für Fremdkapital). Durch die Aktivierung der Zinsen wird erreicht, dass bei großen Aufträgen (wie z. B. Schiffs- und Flugzeugbau, Straßenbau und Kraftwerken) die häufig anfallenden Anlaufverluste in Folge der hohen Zinsbeträge bis zur Fertigstellung des Objekts verlagert werden (sog. „**Bauzeitzinsen**“).

## 2. Nicht volle Ausnutzung der Produktionskapazität und „Leerkosten“

Die nicht volle Ausnutzung der Produktionskapazität führt **nicht** zu einer Änderung der in die Herstellungskosten einzubeziehenden Fertigungsgemeinkosten, wenn sich die **Produktionsschwankungen** in der Kapazitätsnutzung aus der Art der Produktion als Folge der Abhängigkeit von **natürlichen Verhältnissen** wie z. B. bei einer Zuckerfabrik ergeben, die nur 4 – 5 Monate während der Zuckerrübenernte mit voller Produktionsauslastung arbeitet (BFH BStBl. III 1966, 468).

Wird dagegen ein Betrieb **in Folge mangelnder Aufträge** nicht voll ausgenutzt, sind die sog. „**Leerkosten**“ **nicht** in die Herstellungskosten einzubeziehen. Vielmehr sind die Herstellungskosten gleichmäßig auf der Grundlage der sog. „**erreichbaren Normalkapazität**“ zu ermitteln. In der Praxis liegt die **Normalkapazität zwischen 70 % und 80 %**.

## 3. Forschungs- und Entwicklungskosten

Das Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 S. 4 EStG) schließt zwar die Aktivierung der dafür aufgewendeten **eigene Kosten** für Forschung und Entwicklung aus. Zu **aktivieren** sind aber entgeltlich erworbene fremde Forschungsergebnisse, sofern diese in einem **sachlichen Zusammenhang zur Produktion stehen**. Herstellungskosten können sich ferner bei **auftragsgebundener Forschung** ergeben.

Nach dem **BilMoG** besteht für **Forschungskosten** ein **Einbeziehungsverbot** (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB n.F.), während für **Entwicklungskosten ein Wahlrecht besteht** (ab dem Jahre 2009).

## 4. Ermittlung der Herstellungskosten

Für die Ermittlung der Herstellungskosten fehlt sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich eine Grundlage. In der Praxis werden die

- Betriebsabrechnung und
- betriebliche Kostenrechnung

herangezogen. Sie werden herangezogen für die Ermittlung der Herstellungskosten für die Bewertung der **unfertigen und fertigen Erzeugnisse**. Zu diesem Zweck werden die betrieblichen Kosten

- nach **Kostenarten** in der sog. „**Kostenartenrechnung**“ für ein Wirtschaftsjahr erfasst, sodass eine Übersicht über die angefallenen Kosten besteht,
- entsprechend ihrer Verursachung auf die sog. „**Kostenstellen**“ verteilt. Diese Kostenstellenrechnung wird – außerhalb der Buchführung – tabellarisch innerhalb eines **Betriebsabrechnungsbogens (BAB)** auf die Kostenstellen verteilt, sodass sich daraus die Orte der Kostenverursachung ergeben.
- Anschließend können die Kosten den sog. „**Kostenträgern**“ (einzelne Erzeugnisse) im Rahmen einer sog. „**Kostenträgerrechnung**“ zugerechnet werden.

## 5. Nachträgliche Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand

a) Neben dem Grundtatbestand der Herstellung eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsguts (sog. „**Erstherstellung**“), kann Herstellung auch bei

- Wiederherstellung eines voll verschlissenen Wirtschaftsguts (sog. „**Zweitherstellung**“) sowie
- Änderung der betrieblichen Funktion (sog. „**Wesensänderung**“)

vorliegen. Diese Tatbestände sind durch die Steuerrechtsprechung entwickelt worden. Sie werden unter dem Gesetzesbegriff „Herstellung eines Vermögensgegenstandes i.S.d. § 255 Abs. 1 S. 1 1. Halbs. HGB“ subsumiert. Denn bei **wirtschaftlicher Betrachtungsweise** entsteht auch in diesen Fällen neues Wirtschaftsgut.

**Fälle:** Unbrauchbar im Sinne eines „Vollverschleißes“ ist ein Gebäude nur bei schweren Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen wie z.B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und Dachkonstruktionen (vgl. BMF-Schreiben v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386). Eine grundlegende Sanierung genügt allerdings nicht. Auch die Wiederherstellung eines

untergegangenen Wirtschaftsguts führt zur Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts.

b) Darüber hinaus können Herstellungskosten nur noch anfallen bei

- einer Erweiterung des Wirtschaftsguts oder
- einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung

(§ 255 Abs. 2 S. 1 2. Halbs. HGB).

Die **Erweiterung** erfordert i.d.R. eine Substanzmehrung, die sich auf das Wirtschaftsgut als Ganzes erstreckt und nicht nur auf einzelne Teile. Geringfügige Erweiterungen führen nicht zu Herstellungskosten.

**Fälle** einer substanzvermehrenden Erweiterung sind im Gebäudebereich

- der Anbau oder die Aufstockung um ein weiteres Geschoss oder
- der Ausbau des Dachgeschosses zur Schaffung zusätzlichen Wohnraums.

Auch bei einer **wesentlichen Verbesserung** muss sich die Verbesserung am Wirtschaftsgut als Ganzes erstrecken. Sie muss den **Gebrauchswert** des Wirtschaftsguts im Ganzen deutlich erhöhen, sodass ein höheres Nutzungspotenzial geschaffen wird.

**Fälle:** Bei Wohngebäuden liegen diese Voraussetzungen vor, wenn durch Modernisierungsmaßnahmen das Gebäude von einem **sehr einfachen** auf einen **mittleren** oder von einem **mittleren** auf einen sehr **anspruchsvollen Standard** angehoben wird.

c) Durch die umfassende Bestimmung der Herstellungskosten in § 255 Abs. 2 S. 1 HGB ist zugleich die Abgrenzung zum sog. „**Erhaltungsaufwand**“ vollzogen. Alles, was nicht den Herstellungskostenbegriff ausfüllt, ist nicht aktivierungspflichtig und damit sofort als Betriebsausgabe abzugsfähiger Erhaltungsaufwand.

Erhaltungsaufwand liegt danach vor, wenn (einzelne) Teile eines Wirtschaftsguts **ersetzt** oder modernisiert werden, ohne dabei die Funktion des Wirtschaftsguts zu verändern.

**Fälle:** Wird bei einem LKW ein Austauschmotor eingebaut, liegt sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand vor, auch wenn der LKW bereits voll abgeschrieben ist.

Die **Kfz-Umrüstung** zur Schadstoffreduzierung ist Erhaltungsaufwand. Der nachträgliche Einbau von **Breitbandverteilungsanschlüssen** ist Erhaltungsaufwand.

## II. Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 3, Nr. 3 EStG)

Neben Anschaffungs- und Herstellungskosten ist der Teilwert der dritte mögliche Bewertungsmaßstab für die stichtagsbezogene Bewertung in der Steuerbilanz. Nach Vornahme der **planmäßigen Abschreibung** (§ 7 Abs. 1, 2, 4, 5 EStG) einschließlich der Abschreibung für **technische oder wirtschaftliche Absetzung** (§ 7 Abs. 1 S. 6 EStG) bzw. **Absetzung für Substanzverringerung** (§ 7 Abs. 6 EStG) kann der bis dahin ermittelte Restbuchwert unter bestimmten Voraussetzungen auf den **noch niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden** (sog. „**Teilwertabschreibung**“ gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 3, Nr. 3 EStG).

Der Teilwert ist ferner der grundsätzliche Wertmaßstab für **Entnahmen** und **Einlagen**; bei Neugründung eines Betriebs sind die im Privatvermögen vorhandenen Wirtschaftsgüter (z. B. Pkw) grundsätzlich mit dem Teilwert einzulegen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4, 5, 6 EStG).

Ferner ist der Teilwert anzusetzen bei der **Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen einer Personengesellschaft und deren Gesellschafter** (§ 6 Abs. 5 EStG).

Der Teilwert ist der Bewertungsmaßstab für **aktive** und **passive** Wirtschaftsgüter. Sofern er **niedriger** ist als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kommt **aktivisch** der Ansatz eines Teilwerts in Betracht. Damit wird dem **Leistungsprinzip** Rechnung getragen.

**Passivisch** kommt eine **Zuschreibung** auf den höheren Teilwert, wenn der Teilwert über den Rückzahlungsbetrag liegt.

### 1. Begriff des Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG)

Der Teilwert ist derjenige Betrag, den ein fiktiver Erwerber

- des **gesamten** Betriebes,
- im Rahmen eines fiktiven **Gesamtkaufpreises**
- für das **einzelne** Wirtschaftsgut ansetzen würde;
- dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb **fortführt**.

Durch das Abstellen auf den fiktiven Fall des Erwerbers des ganzen Betriebes soll sichergestellt werden, dass der Teilwert des einzelnen Wirtschaftsguts nicht losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu **dem gesamten Betrieb** bestimmt wird. Das ist derjenige Wert, den das Wirtschaftsgut gerade als Teil der **wirtschaftlichen Einheit** des Betriebes hat. Es ist also grundsätzlich nicht der Wert anzusetzen, der sich bei seiner Einzelveräußerung auf dem freien Markt erzielen ließe. Dadurch unterscheidet sich der Teilwert von dem gemeinen Wert.

Dadurch, dass § 6 Abs. 1 S. 3 EStG auf den Betrag abstellt, den ein (fiktiver) Erwerber im **Rahmen eines fiktiven Gesamtkaufpreises** für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, soll gewährleistet sein, dass bei der Ermittlung des einzelnen Wirtschaftsguts **seine Bedeutung für den Betrieb** unter Annahme seiner Fortführung berücksichtigt wird.

Durch die Annahme der **Betriebsfortführung** durch den Erwerber wird klar gestellt, dass der Teilwert grundsätzlich nicht mit dem Veräußerungspreis des Wirtschaftsguts im Falle der Liquidation des Betriebes angesetzt werden kann. Demzufolge ist der Teilwert unter Berücksichtigung seiner Zugehörigkeit zu einem **lebenden, am**

**allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** weiterhin teilnehmenden Betrieb zu ermitteln. Die Fortführungsannahme setzt weiter voraus, dass der gedachte Erwerber den Betrieb in **gleicher Weise fortsetzt**. Dabei ist davon auszugehen, dass ein gedachter Erwerber des Betriebes als wirtschaftlich handelnder Kaufmann sich von den gleichen Erwägungen leiten lassen würde wie der Verkäufer und dass ihm der Gegenstand ebenso viel Wert ist wie dem Verkäufer.

**Kerngedanke** des Teilwerts ist es, den **Mehrwert** zu erfassen, der sich gegenüber dem gemeinen Wert (vgl. §§ 6 Abs. 4, 6, 16 Abs. 3 EStG) als Einzelveräußerungspreis von Wirtschaftsgütern dadurch ergibt, dass sie zur Vermögensmasse eines Betriebes gehören, der weitergeführt wird.

**Beispiel:** Der Wert eines Grundstücks nach den üblichen Bodenpreisen (= gemeiner Wert) beträgt € 1.000.000,00.  
Wegen der Lage des Grundstücks zum angrenzenden Betriebsgrundstück der X-GmbH wäre ein Erwerber der X-GmbH bereit € 1.200.000,00 für das Grundstück zu zahlen.

Diese Differenzierung entspricht der auf den griechischen Philosophen **Aristoteles** zurückzuführenden Bewertungsgrundsatz, nach der das **Ganze einen höheren Wert hat als die Summe der Einzelteile**. Der Mehrwert ergibt sich aus dem **funktionellen Zusammenhang aller Wirtschaftsgüter für die betriebliche Produktion und Leistung**.

Der Teilwert ist ein sog. „**Schätzwert**“. Zu seiner Ermittlung wird in der Rechtsprechung von sog. „**Grenzwerten**“ und „**Vermutungen**“ ausgegangen.

## **2. Höchstgrenze: Wiederbeschaffungskosten**

Ein Erwerber eines ganzen Betriebes würde für ein bestimmtes Wirtschaftsgut nicht mehr bezahlen, als er für das Wirtschaftsgut **am Markt** aufwenden müsste. Deshalb kann **der Teilwert nicht über den Wiederbeschaffungskosten liegen**. Gleiches gilt für Wirtschaftsgüter, die **im Betrieb hergestellt werden**. Auch bei diesen Wirtschaftsgütern sind die **Wiederherstellungskosten** zzgl. der bis zum Bilanzstichtag anfallenden Verwaltungs- und Vertriebskosten (sog.

„**Reproduktionswerte**“) die oberste Wertgrenze. Die Wiederbeschaffungskosten (Wiederherstellungskosten) stellen den Teilwert insbesondere für **betriebsnotwendige** Wirtschaftsgüter dar. Im Rahmen des Gesamtaufpreises für das ganze Unternehmen würde ein gedachter Erwerber höchstens nur so viel aufwenden wie er **auf dem Markt** für seine Beschaffung aufwenden müsste. Dabei ist von den Verhältnissen des Betriebs am **Bewertungsstichtag** auszugehen. Die Wiederbeschaffungskosten umfassen **alle Kosten**, die bei der Wiederbeschaffung aufgewendet werden, also die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Selbstkosten. **Ausgangsgröße** für die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten sind die **Nennwertanschaffungskosten** für ein gleichartiges Wirtschaftsgut.

Der Teilwert der im Betrieb hergestellten Wirtschaftsgüter entspricht i.d.R. den **Wiederherstellungskosten zzgl. der Verwaltungs- und Vertriebskosten** (BFH BStBl. II 1989, 962).

Die Wiederbeschaffungskosten **gebrauchter** Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, die keine Marktpreise haben, errechnen sich aus dem **Neupreis** abzüglich der danach zu bemessenden AfA für die bisherige Zeit der Nutzung (BFH BStBl. II 1989, 962).

### **3. Unterste Grenze: Gemeiner Wert**

Unterste Grenze des Teilwerts ist der Einzelveräußerungspreis abzügl. Veräußerungskosten, weil ein gedachter Erwerber des ganzen Betriebs das Wirtschaftsgut zu diesem Preis veräußern könnte.

Der gemeine Wert kommt daher als Teilwert für Wirtschaftsgüter in Betracht, die für den Betrieb entbehrlich oder jederzeit ersetzbar sind (BFH BStBl. II 1984, 33).

Der Einzelveräußerungspreis deckt sich i.d.R. mit dem **gemeinen Wert** oder dem **Verkehrswert**.

### **4. Teilwertvermutungen**

Nach der Lebenserfahrung wendet ein Kaufmann für ein Wirtschaftsgut nicht mehr auf, als es ihm für seinen Betrieb wert ist. Dieses kann u. U. ein höherer Betrag sein, als ein fremder Dritter aufwenden würde, der keine Beziehung zum Betrieb hat. Für

seinen Produktionsbetrieb würde der Kaufmann z.B. einen höheren Grundstückspreis zahlen als ein Dritter, weil der Transport seiner Güter durch die Nähe der Autobahn schneller und kostengünstiger ist. Von dieser Lebenserfahrung ausgehend werden aus Gründen der Erleichterung der Anwendung des Teilwerts folgende Teilwertvermutungen aufgestellt:

- a) Im Zeitpunkt des **Erwerbs** bzw. **Fertigstellung** decken sich die **Anschaffungs-** bzw. **Herstellungskosten** mit dem Teilwert, sofern nicht eine **Fehlmaßnahme** vorliegt (BFH BStBl. II 1977, 540).
- b) Bei **nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens** entspricht der Teilwert sowohl im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung auch in den folgenden Bilanzstichtagen den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (BFH BStBl. II 1982, 758).
- c) Der Teilwert **abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** entspricht an den nachfolgenden Bilanzstichtagen den um die **AfA verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten**; sind jedoch die Wiederbeschaffungskosten gesunken, sind diese als **Teilwerte** anzusetzen (BFH BStBl. II 1978, 335). Dabei ist grundsätzlich von der **linearen AfA** auszugehen (degressive nur bei besonderen Gründen). Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen sowie die nach R 35 EStR oder nach § 6b EStG übertragene stille Reserven sind nicht zu berücksichtigen. Auch bei **Zuschüssen** für Wirtschaftsgüter geht die Teilwertvermutung von den ungekürzten **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** aus (BFH BStBl. II 1990, 206). Bei **hergestellten Wirtschaftsgütern** sind die **Wiederherstellungskosten** (Reproduktionskosten) vom Bewertungsstichtag maßgebend. Ggfls. ist die (lineare) AfA bis zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen, wenn von neuwertigen Wirtschaftsgütern auszugehen ist.
- d) Bei Wirtschaftsgütern des **Umlaufvermögens** (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, fertige und unfertige Erzeugnisse, Waren) wird vermutet, dass der Teilwert den **Wiederbeschaffungskosten (Wiederherstellungskosten)** am Bilanzstichtag entspricht, sofern nicht für Erzeugnisse und Waren mit so **niedrigern Verkaufserlösen** zu rechnen ist, dass daraus nicht mehr die Vollkosten

einschließlich eines durchschnittlichen Unternehmergewinns gedeckt werden können.

Sind Wiederbeschaffungskosten nicht ermittelbar, weil entsprechende Wirtschaftsgüter nicht auf den Markt gehandelt werden, ist es gerechtfertigt, den Teilwert durch einen Abschlag von den Anschaffungskosten zu ermitteln (BFH BStBl. III 1964, 426, 428).

Die **Feststellungslast** für die Berechtigung des Ansatzes eines niedrigeren Teilwerts trägt der **Steuerpflichtige**.

## 5. Die Widerlegung der Teilwertvermutung

Die Widerlegung kann durch den **Nachweis** erfolgen, dass

- das betreffende Wirtschaftsgut **nicht in der geplanten Weise genutzt** werden kann, sodass es sich um eine **Fehlmaßnahme** handelt,
- der **Wiederbeschaffungspreis** des betreffenden Wirtschaftsguts **gesunken** ist,
- es zur Wertminderung aufgrund **technischen Fortschritts** gekommen ist oder
- die **erzielbaren Verkaufspreise gesunken sind**, insbesondere bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens (z.B. Waren),
- Ungängigkeit von **Ersatzteilen** und
- Wegfall der **Verwendungsmöglichkeiten** (z.B. stillgelegte Anlagen).

## 6. Bedeutung des Zeitwerts

Das Handelsbilanzrecht kennt den Begriff des Teilwerts nicht. Er entspricht aber

- beim Anlagevermögen dem „**beizulegenden Wert**“ (§ 253 Abs. 2 S. 3 HGB),
- beim Vorratsvermögen dem **Börsen- oder Marktpreis**.

**Ertragssteuerrechtlich** hat der Teilwert in folgende Fällen Bedeutung:

- bei **dauernden Wertminderungen des Anlage- und Umlaufvermögens** (§6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 3 EStG),
- für den Ansatz eines **höheren Teilwerts** beim abnutzbaren und nicht abnutzbarem **Anlage- sowie Umlaufvermögen**, wenn der Grund für seine

- Teilwertabschreibung** – der zum Bilanzstichtag eines Vorjahres bestand – wieder weggefallen ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 und Nr. 2 S. 3 EStG),
- bei **Entnahmen und Einlagen** eines Wirtschaftsguts gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG, um die stillen Reserven zu erfassen,
  - bei **Eröffnung eines Betriebes** (§ 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG), um auch hier die stillen Reserven, die sich im Privatvermögen gebildet haben, nicht in das Betriebsvermögen zu transferieren,
  - bei **entgeltlichem Erwerb** eines Betriebes für die Aufteilung des **Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Gegenstände und Schulden** (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG),
  - bei **Aufteilung eines Gesamtkaufpreises** für ein bebautes Grundstück auf
    - Grund und Boden,
    - Gebäude und ggfls.
    - Außenanlagen und Betriebsvorrichtungen.

#### **7. Voraussetzung der Teilwertabschreibung; „voraussichtlich dauernde Wertminderung“**

Das steuerrechtliche Wahlrecht zum Ansatz des gegenüber den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringeren Teilwerts setzt voraus, dass der Teilwert „aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung“ niedriger ist.

Der Begriff der „voraussichtlich dauernden Wertminderung“ ist dem § 253 Abs. 2 S. 3 Halbs. 2 HGB entnommen. Sie ist für **sämtliche** Wirtschaftsgüter erforderlich.

Hierfür hat der BFH folgende Leitlinien aufgestellt:

- Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung wird angenommen, wenn der Stichtagswert, der sich aus planmäßigen Abschreibungen ergibt, während eines **erheblichen Teils der Restnutzungsdauer** nicht erreicht wird.
- Bei der Bestimmung der Voraussehbarkeit eines dauernden Wertverlustes muss die **Eigenart** des betreffenden Wirtschaftsguts berücksichtigt werden.
- Maßgebend für die Vorhersehbarkeit einer dauernden Entwertung sind die **Verhältnisse am Stichtag** „wie sie sich dem Steuerpflichtigen bei vernünftiger kaufmännischen Bewertung darstellen“. Damit soll die spätere bessere Erkenntnis (nach Jahren) durch den Betriebsprüfer ausgeschlossen werden

(vgl. BFH 27.11.1974, BStBl. II 1975, 294).

Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung soll beim **Anlagevermögen** vorliegen, wenn der Teilwert für die Hälfte der Restnutzungsdauer den Buchwert unterschreitet. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt auch für spätere Stichtage die Teilwertvermutung, dass der Wert des Wirtschaftsguts dem Wert entspricht, der zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung bestand. Bei börsennotierten Aktien, die als Finanzanlagen gehalten werden, ist von einer voraussichtlich andauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Börsenwert am Stichtag unter den Anschaffungskosten gesunken ist und **zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung vorliegen** (BFH DStR 2008, 187).

Der Teilwert **abnutzbarer** Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens entspricht zu den auf die Anschaffung oder Herstellung folgenden Bilanzstichtagen den um die Abschreibung für Abnutzung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Sind jedoch die Wiederbeschaffungskosten gesunken, sind diese als Teilwert anzusetzen. Dabei ist grundsätzlich von der linearen Abschreibung auszugehen.

Für die Wirtschaftsgüter des **Umlaufvermögens** (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse, Waren) wird vermutet, dass der Teilwert den **Wiederbeschaffungskosten** am Bilanzstichtag entspricht, sofern nicht für Erzeugnisse oder Waren mit so **niedrigen Verkaufserlösen** zu rechnen ist, das daraus nicht die Vollkosten – einschließlich eines durchschnittlichen Unternehmensgewinns (ca. 6 %) – gedeckt werden können.

**Beispiel:**

**Retrograde Teilwertermittlung für Wirtschaftsgüter, die für den Absatz bestimmt sind**

Die F-GmbH erwirbt Ersatzteile zum Stückpreis von € 100,-- (=Anschaffungskosten). Die Wiederbeschaffungskosten zum Bilanzstichtag betragen € 90,--.

Der Verkaufspreis am Bilanzstichtag wird mit € 80,-- ausgewiesen.

Nachdem Stichtag entstehen für den Verkauf (Provisions-)Aufwendungen iHv. €10,-- an. Der durchschnittliche Unternehmensgewinn beträgt € 15,--. Der Stichtagswert ermittelt sich wie folgt:

	<b>EUR</b>
– Verkaufserlös	80,00
– Provisionsaufwand	./ 10,00
– Durchschnittlicher Unternehmensgewinn	./ <u>5,00</u>
<b>Teilwert am Stichtag</b>	<b>65,00</b>

Die Wiederbeschaffungskosten sind hier unmaßgeblich, weil der Teilwert für die zum Absatz bestimmten Waren, aus dem am **Absatzmarkt** abgeleiteten Wert am Bilanzstichtag ermittelt wird. Es ist deshalb eine retrograde **Ermittlung des Teilwerts** erforderlich (vgl. auch R 6.8 Abs. 2 EStR).

Bei unfertigen Erzeugnissen sind auch noch die künftigen Produktionskosten abzuziehen.

### **Entkräftung der Teilwertvermutung**

Sie setzt voraus, dass **konkrete Tatsachen und Umstände** dargelegt werden, die den Schluss rechtfertigen, dass der Teilwert nicht einer der Teilwertvermutung entspricht. Wird eine von der Teilwertvermutung abweichende Bedeutung verlangt, müssen die dafür ursächlichen Tatsachen und Umstände dargelegt werden. Der Steuerpflichtige hat die **objektive Beweislast**. Reichen die vom Steuerpflichtigen vorgelegten Beweise nicht aus, geht dies zu Lasten des Steuerpflichtigen, d.h. dass eine Teilwertabschreibung nicht vorgenommen werden kann.

Als Gründe zur Entkräftung der Teilwertvermutung kommen in Betracht:

- **gesunkene Wiederbeschaffungskosten**
- bei **Waren oder Erzeugnissen** das Sinken der **voraussichtlichen Verkaufserlöse** unter die Selbstkosten einschließlich eines durchschnittlichen Unternehmensgewinns, so fern ausreichende Aufzeichnungen über die Preisherabsetzung vorgelegt werden,

- Wertminderungen durch **Sachmängel**, **Schäden** durch **Lagerung**, **Überalterung** oder **Ausfallgefahr** bei Forderungen,
- die nachhaltige **Rentabilitätsminderung** des **gesamten** Betriebes,
- bei **Fehlmaßnahmen** sowie
- bei **Wertminderungen** auf Grund **technischen Fortschritts**.

### **Fehlmaßnahmen**

Sog. **Fehlmaßnahmen** sind anzunehmen, wenn z.B. der Erwerber über **bestimmte preisbildende Faktoren getäuscht wurde**. Eine Fehlmaßnahme kann insbesondere darauf gestützt werden, dass der Erwerber nachweislich **von bestimmten zu erwartenden Umständen oder Gewinnen ausgegangen** ist, die nicht eingetreten sind. Eine Fehlmaßnahme liegt auch vor, wenn eine Maschine erworben wird, die von vornherein mit **technischen Mängeln** behaftet ist oder wenn eine Produktionsanlage erworben wurde und **der Vertrieb der Waren gesetzlich verboten** wird oder auch bei Erwerb einer dauerhaft „**überdimensionierten Maschine**“.

### **Höhe der Teilwertabschreibung**

Ist dem **Grunde** nach eine voraussichtlich dauernde Wertminderung zu bejahen, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, in welchem **Umfange** die Teilwertabschreibung vorzunehmen ist (sog. „**Teilwertabschreibung der Höhe nach**“). Dieser Wert ist zu **schätzen**. Dabei liegt der Teilwert zwischen

- dem Einzelveräußerungswert (Untergrenze) und
- den Wiederbeschaffungskosten (Obergrenze); bei gebrauchten Gegenständen nach Abzug linearer Abschreibung.

# Vorlesungsskript

22.06.2011

## Bilanzsteuerrecht SS 2011

WP/StB/RA Dr. R. Winnefeld

- I. *Absetzung für Abnutzung (AfA) oder Substanzverringerung (AfS) gem. § 7 EStG*
  1. *Funktion der Abschreibung*
  2. *Gegenstand der Abschreibung gem. § 7 EStG*
  3. *Einzelbewertung*
  4. *Persönliche AfA-Berechtigung*
  5. *Begriff und Arten der Abschreibung*
    - a) *Absetzung für Abnutzung*
    - b) *Regelmäßige Abschreibung*
      - aa) *Lineare Abschreibung (§ 7 Abs. 1 S. 1 EStG)*
      - bb) *Degressive Abschreibung*
      - cc) *Abschreibungen nach Leistungen*
      - dd) *Abschreibung für Substanzverringerung (AfS)*
      - ee) *Abschreibung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (AfaA)*
      - ff) *Abgrenzung der AfaA zur Teilwertabschreibungen*
      - gg) *Wechsel der Abschreibungsmethoden*
      - hh) *Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen*
  6. *Abschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter*
- II. *Teilwert als Bewertungsmaßstab*

1. *Anwendung auf aktive und passive Wirtschaftsgüter*
2. *Voraussetzung der voraussichtlich dauernden Wertminderung*
3. *Verhältnis zur AfaA gem. § 7 Abs. 1 S. 6 EStG*
4. *Verhältnis zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Rückstellungen)*
5. *Verhältnis zu Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden  
Geschäften*
6. *Verhältnis zu handelsrechtlichen Vorschriften*
- III. *Bestimmung des Teilwerts aufgrund allgemeiner Marktverhältnisse*
- IV. *Teilwertvermutungen der Rechtsprechung*
  1. *Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens*
  2. *Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens*
  3. *Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens*
- V. *Widerlegung der Teilwertvermutung*
- VI. *Voraussichtliche dauernde Wertminderung*
- VII. *Wertaufholungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 Nr. 2 und 3 EStG)*
- VIII. *Bedeutung des Stichtagsprinzips*
- IX. *Regeln zum Ansatz eines niedrigeren Teilwerts*
- X. *Wertaufholungsgebot nach Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 und Nr.  
2 S. 3 EStG)*
- XI. *Buchmäßige Behandlung der Teilwertabschreibung*

## I. **Absetzung für Abnutzung (AfA) oder Substanzverringerung (AfS) gem. § 7 EStG**

Im Verlauf des Wirtschaftsjahres kann sich der Wert der Wirtschaftsgüter im Anlage- und Umlaufvermögen mindern. Diese Wertminderungen werden bei der Bewertung des Betriebsvermögens durch Abschreibungen erfasst. **Abschreibungen sind deshalb Beträge, um die die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Steuerbilanz entsprechend der eingetretenen Wertminderung gemindert werden.**

Das **HGB** erlaubt die Anwendung aller Abschreibungsmethoden, sofern sie den GOB entsprechen (sog. „**Methodenfreiheit**“ vgl. § 253 Abs. 2 HGB).

Das **Steuerrecht** engt die Methoden ein und führt in den §§ 7 ff EStG die zugelassenen Methoden auf (vgl. insbes. §§ 7, 7a EStG, R 7.4 EStR).

Während das **Handelsrecht** zwischen planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibung unterscheidet (§ 253 HGB), verwendet das **Steuerrecht** stattdessen als Grundbegriff die „**Absetzung**“ und differenziert nach **verschiedenen Arten der Absetzung** zwischen

- Absetzung für Abnutzung (§ 7 Abs. 1 EStG),
- Absetzung für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6 EStG),
- Absetzung für außerordentliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 S. 5 EStG),
- Sonderabschreibungen (§§ 7a ff. EStG),
- Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG),
- Bewertungsabschlägen.

### **1. Funktion der Abschreibung**

Der Zweck der Abschreibung wird in der BFH-Rechtsprechung unterschiedlich gesehen:

- Nach der **Aufwandsverteilungsthese** bezwecken die AfA-Vorschriften die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts über

einen bestimmten Zeitraum zu verteilen (BFH/NV 1986, 402). Danach sind verausgabte Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten begrifflich bereits Betriebsausgaben. Sie können lediglich nicht sofort in voller Höhe abgezogen werden, weil sie über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in Anspruch genommen werden. Wegen des Grundsatzes der periodengerechten Ergebnisermittlung sind sie bei der Gewinnermittlung periodengerecht zu verteilen.

- Demgegenüber sieht die – eher betriebswirtschaftlich orientierte – **Wertverzehrthese** den AfA-Zweck darin, Aufwand **in Form von Wertverzehr**, der aus dem Einsatz eines mehrjährig abnutzbaren Wirtschaftsguts zur Einkunfterzielung resultiert, als **Betriebsausgabe** zu erfassen. Hiernach sind Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten noch keine Betriebsausgaben. Auch die BFH-Rechtsprechung betont – vor allem bei der Abgrenzung der AfA zu nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern – den Wertverzehrcharakter der AfA (BFH BStBl. II 1990, 50).

Zu folgen ist der **Aufwandverteilungsthese**. Sie rechtfertigt die AfA auch dann, wenn ein Wertverzehr nicht eintritt, aber das Nutzungspotenzial wegen technischer Überalterung nicht genutzt werden kann. Außerdem besteht eine **Pflicht zur Absetzung**; gem. § 7 Abs. 1 S. 1 EStG „ist“ die AfA vorzunehmen, zumindest zur Normal-AfA (BFH/NV 2008, 1660). Deshalb ist auch eine bewusst oder versehentlich unterlassene AfA auf jeden Fall nachzuholen.

Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG fallen alle in § 7 EStG genannten Formen der

- linearen AfA,
- degressiven AfA und
- leistungsbezogenen AfA

unter den Begriff der „planmäßigen Abschreibung iSd. § 253 Abs. 3 S. 1 HGB und sind auch **handelsrechtlich** zulässig. Enthält das Steuergesetz eigene AfA-Regelungen, sind diese anzuwenden (z.B. Abschreibungen auf den Firmen- bzw. Geschäftswert gem. § 7b Abs. 1 S. 3 EStG).

Aus dem handelsrechtlichen Grundsatz der Einzelbewertung (§ 253 Abs. 1 Nr. 3 HGB) folgt, dass auch die AfA für jedes einzelne Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gesondert zu ermitteln ist (sog. „**Grundsatz der Einzelabschreibung**“).

Außerdem folgt aus dem Grundsatz der Einzelbewertung, dass ein einheitliches Wirtschaftsgut für Zwecke der AfA nicht in mehrere unselbstständige Teile zerlegt werden kann, die allerdings nach den IFRS im Rahmen einer Komponenten-Abschreibung zulässig ist.

Eine **Pool-Abschreibung** ist ebenfalls nach dem Grundsatz der Einzelbewertung außerhalb des § 6 Abs. 2a EStG wegen der Abschreibung mehrerer Wirtschaftsgüter durch einen **Gesamtbetrag unzulässig**.

Der handelsrechtliche Grundsatz der Bewertungsstetigkeit gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB gilt auch für die **Wahl der AfA-Methode**.

## **2. Gegenstand der Abschreibung gem. § 7 EStG**

Der Abschreibung für Abnutzung (AfA) unterliegen nur Wirtschaftsgüter, die

- abnutzbar sind,
- über mehr als 1 Jahr genutzt werden können und
- nicht zum Umlaufvermögen gehören.

Denn § 253 Abs. 3 HGB lässt die planmäßige AfA nur für das Anlagevermögen zu; wegen des Maßgeblichkeitsprinzips gilt der Ausschluss der AfA für das Umlaufvermögen auch für die Steuerbilanz.

Bedeutsam ist die AfA-Vornahme für die **Unterscheidung** zwischen

- abnutzbaren **beweglichen** und
- **unbeweglichen**

Wirtschaftsgütern. Nur bewegliche Wirtschaftsgüter können nach § 7 Abs. 1 S. 6 EStG für die **Leistungs-AfA** oder gem. § 7 Abs. 2 EStG für die degressive AfA in Anspruch genommen werden.

Die **unbeweglichen** Wirtschaftsgüter sind für die AfA nach § 7 EStG **aufzuteilen** in unbewegliche Wirtschaftsgüter

- die Gebäude oder selbstständige Gebäudeteile sind (AfA nach § 7 Abs. IV, V und Va) und
- unbeweglichen Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude sind (lineare AfA nach § 7 Abs. 1 S. 1 EStG).

Neben den beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern treten noch die **abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgüter**, die nur nach § 7 Abs. 1 S. 1 EStG abgeschrieben werden können.

**Beispielfälle** für abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter sind

- Geschäfts- oder Firmenwert
- Rechte aus Gebietsschutzvereinbarungen
- entgeltlich übertragene Kunden- und Lieferantenbeziehungen,
- ein übernommener fester Auftragsbestand (rechte aus schwebenden Geschäften)

### **3. Einzelbewertung**

Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) ist die AfA für jedes einzelne Wirtschaftsgut zu ermitteln.

### **4. Persönliche AfA-Berechtigung**

Die persönliche AfA-Berechtigung ist abhängig von

- der Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielung gem. § 2 Abs. 1 EStG und

- der persönlichen Zurechnung der Übernahme der Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Deswegen kann der Eigentümer eines Wirtschaftsguts kein AfA in Anspruch nehmen, wenn er die Nutzung einem Dritten überlässt.

Andererseits hat der **Mieter oder Pächter** keine AfA-Befugnis; **sie steht dem Eigentümer zu**, dessen AfA-Befugnis die AfA-Befugnis des Mieters/Pächters ausschließt.

Zahlt ein Mieter/Pächter ein Einstandsgeld, um einen Miet-/Pachtvertrag abschließen zu können, handelt es sich um Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts, die nach § 7 Abs. 1 EStG auf die Laufzeit des Miet- bzw. Pachtvertrages abzuschreiben sind.

## 5. Begriff und Arten der Abschreibung

**Ausgangswerte** sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Vorjahrbuchwerte (sog. „Restbuchwerte“).

**Handelsrechtlich** wird beim **Anlage- und Umlaufvermögen** einheitlich von Abschreibungen gesprochen. Dabei wird **unterschieden** zwischen

- planmäßigen,
  - außerplanmäßigen und
  - steuerrechtlichen
- Abschreibungen.

**Steuerrechtlich** ist zu **unterscheiden** zwischen

- Absetzung für Abnutzung (AfA) vgl. § 7 Abs. 1 EStG,
- Absetzung für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6 EStG),
- Absetzung für außerordentliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (§ 7 Abs.1 S. 5 EStG),
- Sonderabschreibungen (§§ 7a ff EStG),

- Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs.1 Nr. 1, 2 EStG),
- erhöhte Absetzung nach § 7a, c, d, h, i, k EStG,
- Sonderabschreibungen nach §§ 7a, f, g EStG,
- Abzug nach § 6b Abs. 1 oder Abs. 3 EStG.

#### **a) Absetzung für Abnutzung (AfA)**

Die Absetzung für Abnutzung erfolgt bei **abnutzbaren** Anlagegütern, um die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Bei **gebrauchten Wirtschaftsgütern** erfolgt die Abschreibung über die sog. „**Restnutzungsdauer**“.

Zu **unterscheiden** sind:

- **technische** Nutzungsdauer; sie umfasst den Zeitraum bis zum körperlichen Verschleiß;
- **wirtschaftliche** Nutzungsdauer; sie ist auf den Zeitraum begrenzt, in dem das Wirtschaftsgut rentabel genutzt werden kann. Sie kann gegenüber der technischen Nutzungsdauer verkürzt sein, z.B. durch
  - einen Wandel des modischen Geschmack (BFH BStBl. II 1990, 692),
  - Erfindung moderner Maschinen oder
  - durch die Einstellung des Betriebes oder einer bestimmten Produktion, sofern das Wirtschaftsgut nicht anderweitig betrieblich genutzt werden kann.
- **rechtliche** Nutzungsbefugnis kann den Zeitraum der Nutzung verkürzen und damit den AfA-Zeitraum.

Die Nutzungsdauer ist unter der Berücksichtigung der besonderen betrieblichen Nutzung zu schätzen (z.B. Einschicht-, Zweischicht- oder Dreischicht-Betriebe).

In der Praxis werden für die Schätzung der Nutzungsdauer von dem BMF unter Beteiligung der Fachverbände der Wirtschaft für allgemein verwendbare Anlagegüter sog. „**AfA-Tabellen**“ herausgegeben. Sie haben die Vermutung der Richtigkeit; sind aber für die Finanzgerichte nicht verbindlich.

## Beispiele:

- **Ablösesummen** für Fußballspieler sind Anschaffungskosten für ein immaterielles Wirtschaftsgut und damit über die Laufzeit des Vertrages unter Beachtung von Optionsmöglichkeiten zu verteilen (BFH, BStBl. II 1992, 977).
- Bei **Filmrechten** kommt es nicht auf die gesetzliche Schutzfrist von 50 Jahren, sondern auf den Zeitraum der tatsächlichen Vermarktung des Films an.
- Bei **Windparks** ist wegen der 20-jährigen Vergütungsgarantie gem. § 21 Energie-Einspeisungs-Gesetz eine Laufzeit von 20 Jahren zugrunde zu legen.
- Bei **PKWs** wird von der Finanzverwaltung als Regel eine Nutzungsdauer von 6 Jahren angenommen.

Der **BFH** hat zur Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer folgende Regelung aufgestellt:

- Regelmäßig ist von dem Zeitraum auszugehen, in welchem sich das Wirtschaftsgut **technisch abnutzt**.
- Die in der Regel **kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer** darf nur dann berücksichtigt werden, wenn das Wirtschaftsgut erfahrungsgemäß **vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer wirtschaftlich wertlos wird**.
- Ein Wirtschaftsgut ist nicht wirtschaftlich wertlos, wenn noch erhebliche Veräußerungserlöse erzielt werden können.

(vgl. BFH 19.11.1997, BStBl. II 1998, 59; BMF-Schr. 15.6.1999, BStBl. I 1999, 543)

### b) Regelmäßige Abschreibung

Die AfA ist grundsätzlich so zu benennen, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer voll abgenutzt sind (nicht mehr als 100%!).

#### aa) Lineare Abschreibung (§7 Abs. 1 S. 1 EStG)

**Grundtatbestand** der AfA ist die lineare Abschreibung gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG. Sie wird in der Praxis am häufigsten angewandt. Durch sie werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die **voraussichtliche** Nutzungsdauer **gleichmäßig**

verteilt. Sie ist anzuwenden bei beweglichen, immateriellen und solchen unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die keine Gebäude sind.

**Beispiel:** Die Z-AG erwirbt eine Druckmaschine, deren Anschaffungskosten € 80.000,00 betragen. Bei der Ermittlung des Abschreibungsvolumens ist zu berücksichtigen, dass sie für einen Kaufpreis von wahrscheinlich € 20.000,00 an eine afrikanische Druckerei verkauft werden wird. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt sechs Jahre; die Maschine soll linear abgeschrieben werden.

Das Abschreibungsvolumen für die 6-jährige Nutzungsdauer beträgt € 10.000,00 p.a. ( $€ 80.000,00 \text{ ./. } € 20.000,00 = € 60.000,00/6 \text{ Jahre} = € 10.000,00$ ).

Dabei kann entweder ein gleichbleibender v.H.-Satz auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden oder ein ansteigender v.H.-Satz auf den jeweiligen Buchwert; entscheidend ist, dass der AfA-Betrag gleich hoch ist.

#### **bb) Degressive Abschreibung (§ 7 Abs. 2 EStG)**

Nach § 7 Abs. 2 EStG kann die AfA bei beweglichen Wirtschaftsgütern auch in fallenden Jahresbeträgen bemessen werden (sog. „**degressive AfA**“). Sie ist betriebswirtschaftlich angezeigt, wenn die Wirtschaftsgüter in den ersten Jahren ihrer Nutzung einer größeren Abnutzung unterliegen oder schnell veraltern. Nach § 7 Abs. 2 S. 2 EStG ist nur noch die geometrisch-degressive Methode zulässig, nach der sich die jährlichen Absetzungsbeträge nach einem unveränderten Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) bemessen. Für Wirtschaftsgüter, **die nach dem 31.12.2005 und vor dem 01.01.2008** angeschafft oder hergestellt werden, gilt eine Höchstbegrenzung des AfA-Satzes in Höhe des **Dreifachen der linearen AfA**, höchstens jedoch **30 v.H.**

**Beispiel:** Im vorangegangenen Beispiel würde ein Höchst-Satz von 30 v.H. für die degressive Abschreibung anzuwenden sein. Es würden sich dann folgende Abschreibungsbeträge ergeben:

	€	%	€
im ersten Jahr:	60.000,00	x 0,30 =	18.000,00
im zweiten Jahr:	42.000,00	x 0,30 =	12.600,00
im dritten Jahr:	29.400,00	x 0,30 =	8.820,00
im vierten Jahr:	20.580,00	x 0,30 =	6.174,00
im fünften Jahr:	14.406,00	x 0,30 =	4.322,00
im sechsten Jahr:	10.084,00	x 0,30 =	3.025,00

Der Abschreibungsverlauf zeigt, dass nach der degressiven Abschreibungsmethode nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ein immer noch erheblicher Restwert verbleibt. Die Beibehaltung der degressiven AfA würde deshalb dazu führen, dass das Wirtschaftsgut innerhalb der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht vollständig abgeschrieben wird. In diesen Fällen ist der **Übergang von der degressiven zur linearen AfA** gem. § 7 Abs. 3 S. 1 EStG zulässig (nicht aber umgekehrt!). Vom Zeitpunkt des Übergangs an ist dann der Restwert des Wirtschaftsgut auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben (§ 7 Abs. 3 S. 2 EStG). In der Praxis erfolgt der Übergang in dem Wirtschaftsjahr, in welchem die lineare AfA höher ist als die degressive; im Beispielsfall also im dritten Jahr (€ 29.400,00/4 Jahre = € 7.350,00).

In der Praxis ist zu beachten, dass für degressiv abgeschriebene Wirtschaftsgüter gem. § 7 Abs. 2 S. 4 EStG die **Absetzungen für außerordentliche technische oder wirtschaftliche Absetzung** nicht zulässig sind. Zulässig ist aber die **Teilwertabschreibung**. Die Güter sind in einem Bestandsverzeichnis für Sachanlagen zu führen.

### cc) Abschreibungen nach Leistungen (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG)

Für **bewegliche** Wirtschaftsgüter kann die Abschreibung nach den im Voraus zu schätzenden Leistungseinheiten vorgenommen werden (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG); sie kommt den Nutzungs- und Absetzungsanforderungen betriebswirtschaftlich am nächsten. Betriebswirtschaftlich wird diese Abschreibungsmethode bei Wirtschaftsgütern angewandt, deren Nutzungsabgabe an den Betrieb **erheblich schwankt**. Die AfA bemisst sich nach im Voraus zu schätzende Leistungseinheiten (z.B. km-Leistung eines LKW) oder in Zeiteinheiten (z.B. voraussichtliche

Arbeitsstunden einer Maschine). Der Nachweis ist durch Zahlwerke oder ähnliches zu erbringen (km-Zähler).

**Beispiel:** Ein für Spezialtransport erworbener Lkw, dessen Anschaffungskosten € 200.000,00 betragen, wird nur für unregelmäßig anfallende Transporte eingesetzt. Seine gesamte Leistungsfähigkeit wird auf 100 000 km geschätzt. Der Lkw hat folgende Leistungen erbracht, für die Abschreibungen wie folgt zu bemessen sind:

		<b>Abschreibung</b>
		<b>€</b>
im Jahr 2005:	23 000 km x € 2,00 =	46.000,00
im Jahr 2006:	15 000 km x € 2,00 =	30.000,00
im Jahr 2007:	37 000 km x € 2,00 =	74.000,00

Die Leistungs-AfA hat keine Höchstbegrenzung. **Ein Wechsel zwischen Leistungs-AfA und linearen AfA ist jederzeit zulässig.**

#### **dd) Abschreibung für Substanzverringerung (AfS gem. § 7 Abs. 6 EStG)**

Auch durch die AfS soll nicht ein beim Abbau z.B. von Bodenschätzen stehender Wertverlust ausgeglichen werden, sondern ein Aufwand für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes auf den Zeitraum der Nutzung verteilt werden (BFH BStBl. II 1989, 37).

Es besteht ein **Wahlrecht**

- entweder nach § 7 Abs. 1 EStG (Abs. 6 HS 1: lineare AfA)
- oder nach dem Grad des Substanzverzehr (Abs. 6 HS 2: AfS ieS.)

vorzunehmen.

Die **Höhe der AfS** richtet sich nach dem Verhältnis der im Wirtschaftsjahr geforderten Menge zur gesamten Abbaumenge (EStR 7.5 S. 1) bzw. – bei Erforderlichkeit einer Neuschätzung – zur neu ermittelten Restmenge.

Zu den **Bodenschätzen** zählen z.B. Kohle-, Mineral-, Lehm-, Sand-, Kies-, Erdöl-, Erdgasvorkommen, nicht aber Wasserquellen, weil sie sich fortlaufend ergänzen.

**Die zum Abbau der Bodenschätze eingesetzten Maschinen unterliegen allerdings der AfA nach § 7 Abs. 1-5a EStG.**

Ein Bodenschatz ist grundsätzlich ein unselbstständiger Bestandteil des Grund und Bodens. Als **eigenes Wirtschaftsgut** entsteht er noch nicht bei seiner Entdeckung, sondern mit der Einbringung in den Verkehr zur nachhaltigen Nutzung.

#### **ee) Abschreibung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 S. 7 EStG))**

Eine Pflicht zur Vornahme einer Absetzung besteht nach § 7 Abs. 1 S. 7 EStG bei außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzungen. Sie dient – wie die Normal-AfA – der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Sie soll berücksichtigen, dass die bisherige Verteilung entsprechend der ursprünglich angenommenen Nutzungsdauer durch das Eintreten **ungewöhnlicher Umstände** nicht mehr vertretbar ist, weil ein Teil der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sich als **verbraucht oder fehlgeschlagen** erweist. Liegt lediglich eine Wertminderung vor, ohne dass dadurch die betriebsgewöhnliche Nutzung negativ beeinflusst wird, ist **keine AfaA zulässig**; in diesen Fällen könnte allenfalls eine **Teilwertabschreibung** in Frage kommen. Die Abnutzung muss ferner über die betriebsgewöhnliche Abnutzung hinausgehen; es muss also ein **außergewöhnlicher Abnutzungseffekt** eingetreten sein, der über die Normal-AfA hinausgeht und eine Beeinträchtigung der Nutzung zur Folge hat (z. B. durch einen Wasserrohrbruch, vgl. FG Bremen EFG 1988).

Die **AfaA** setzt – anders als die Teilwertabschreibung – eine Beeinträchtigung des Wirtschaftsguts in seiner **Nutzung** voraus; sie kann nach herrschender Meinung zu einem **unter den Teilwert liegenden Buchansatz** führen (*Drenseck* in *L. Schmidt*, EStG, 25. Aufl. 2006, Rn. 122 zu § 7). Die **Teilwertabschreibung** erfasst Wertminderungen, die auf **gesunkenen Wiederbeschaffungskosten oder anderen Markteinflüssen beruhen**. Weitere Unterscheidungen ergeben sich dadurch, dass

- die AfaA nur bei einem Wertverlust aus **technischen** oder **wirtschaftlichen** Gründen zulässig ist; bei Teilwertabschreibungen ist die Art der Wertminderung ohne Bedeutung;
- die **AfaA** kommt idR. bei **abnutzbaren** Anlagegütern in Betracht; die **Teilwertabschreibungen** dagegen bei **allen** Wirtschaftsgütern

Sie kann auch bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern in Betracht kommen.

Die **AfaA** berücksichtigt, dass die bisherige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als nicht mehr vertretbar erscheint, weil sich ein Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als verbraucht oder fehlgeschlagen erweist. Die Abnutzung muss „außergewöhnlich“ sein, d.h. aufgrund besonderer Umstände über den gewöhnlichen Wertverzehr hinausgehen (BFH BStBl. II 2004, 491).

Die außergewöhnliche

- **technische** Abnutzung setzt eine Beeinträchtigung der Substanz voraus (z.B. Zerstörung, Beschädigung oder Verlust des Wirtschaftsguts);
- **wirtschaftliche** Abnutzung setzt die Beeinträchtigung der **wirtschaftlichen Nutzungsdauer** (z.B. durch neue Erfindungen, Modewechsel, ein Mietvertrag endet vorzeitig, so dass Mietereinbauten verloren sind).

Die **Höhe der AfaA** richtet sich

- bei der außergewöhnlichen **technischen** Abnutzung nach dem Teil des Buchwertes, der den Substanzverlust repräsentiert,
- bei der außergewöhnlichen **wirtschaftlichen** Abnutzung nach dem Verhältnis der Verminderung der Nutzbarkeit zur normalen Nutzbarkeit. Ein bloßer merkantiler Minderwert reicht nicht aus, weil dadurch die Nutzung nicht gemindert wird.

Nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 S. 7 EStG besteht für die AfaA ein **Wahlrecht**. Bei vollständiger Nutzlosigkeit zur Einkunftserzielung ist die AfaA zwingend.

**Maßgebender Zeitpunkt** für die AfaA ist der Eintritt des beeinträchtigenden Umstandes.

**Nach Wegfall des Grundes der AfaA** ist eine gewinnerhöhende **Zuschreibung** und damit eine Erhöhung der weiteren AfaA-Bemessungsgrundlage vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 S. 7 HS 2 EStG). Dabei genügt nicht die bloße Werterhöhung; vielmehr muss die technische oder wirtschaftliche Abnutzung beseitigt sein. Diese Regel soll das Wertaufholungsgebot des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 und Nr. 2 S. 3 EStG ergänzen.

**Beispiel:**

Im Jahr 01 kommt es durch einen Verkehrsunfall zu einer AfaA am betrieblichen KfZ und damit in Höhe der AfaA zur **Gewinnminderung**. Wird der Schaden im Jahr 02 durch Reparatur beseitigt, ist eine **Zuschreibung** vorzunehmen; sie bewirkt eine **Gewinnerhöhung**. Die Reparaturkosten bleiben als Betriebsausgaben abziehbar. Im Ergebnis ist der Vorgang für das Jahr 02 gewinnneutral. Für das Folgejahr bewirkt die Zuschreibung eine höhere Bemessungsgrundlage für die Normal-AfaA.

Nichts anderes gilt, wenn alle Vorgänge in einem Jahr liegen. Es tritt ergebnismäßig lediglich eine Gewinnminderung in Höhe der Reparaturkosten ein.

**ff) Abgrenzung der AfaA zu Teilwertabschreibungen**

Teilwertabschreibungen sind vorzunehmen, wenn die Ursache der Wertminderung allein durch einen **niedrigeren Marktwert** begründet wird wie z.B. bei gesunkenen Wiederbeschaffungskosten.

Die Absetzung für **außergewöhnliche technische Abnutzung** ist bei einem ungewöhnlichen, bei der Bestimmung der Nutzungsdauer nicht eingeplanten Verschleiß (Beschädigung, Feuerschaden, Abbruch) erforderlich.

Die Absetzung für außergewöhnliche **wirtschaftliche Abnutzung** ist erforderlich, wenn die ursprünglich angenommene Nutzungsdauer durch außergewöhnliche **wirtschaftliche Umstände** (Modewechsel, Änderung der Konsumentennachfrage, Übergang zur Automation) nicht erreicht wird.

**Beispiel:** Die Anschaffungskosten eines Baukranes mit angenommener betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer von 10 Jahren haben € 100.000,-- betragen. Nach 5 Jahren stellt sich heraus, dass wegen eines außergewöhnlichen Verschleißes der Kran nur noch für 2 Jahre genutzt werden kann.

Die Jahres-Afa beträgt: € 100.000,--                      € 10.000,-- pro Jahr

Nutzungsdauer: 10 Jahre

Nach 5 Jahren beträgt der Buchwert € 50.000,--

(€ 100.000,--  $\cdot$  5 x € 10.000,-- = € 50.000,--)

Die Afa für die 2 Rest-Jahre beträgt  $\frac{€ 50.000,--}{2}$  = € 25.000,--

### **gg) Wechsel der Abschreibungsmethoden**

Die steuerliche Regelabschreibung ist die lineare Abschreibung. Sie hat deshalb auch bei einem Wechsel der Abschreibungsmethoden eine erhebliche Bedeutung:

- Der Übergang von der **linearen** zur **degressiven** Abschreibung ist ausgeschlossen (§ 7 Abs. 3 S. 1, 3 EStG).
- Dagegen ist der Übergang von der **degressiven** zur **linearen** Abschreibung **jederzeit möglich**.
- Der Übergang von der **leistungsmäßigen** Abschreibung zur **linearen** Abschreibung ist **immer zulässig**.
- Der Übergang von der **linearen** oder der **degressiven** zur **leistungsmäßigen Abschreibung** ist **zulässig**, wenn dieser Übergang **wirtschaftlich begründet** ist.
- Ein Übergang von der **leistungsmäßigen** zur **degressiven** Abschreibung ist **zulässig**.

### **hh) Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen**

**Sonderabschreibungen** sind **zusätzlich** zur Normal-AfA in Form der **linearen AfA** möglich (§ 7a Abs. 4 EStG). **Erhöhte AfA** tritt **an die Stelle der Normal-AfA**. Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen sind nur zulässig, wenn Steuergesetze aus besonderen Gründen eine solche Absetzung zulassen (z.B. §§ 7b, c, d, f, g, h, i, k EStG, §§ 76-82i EStDV).

Im Einzelnen sind zu unterscheiden:

- **Sonderabschreibungen neben der Regel-AfA** zu wie z. B. **für neue bewegliche** Anlagegüter bei kleinen und mittleren Unternehmen (§ 7g EStG) sowie für bewegliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens im Fördergebiet gem. §§ 2 und 4 FördG sowie
- **erhöhte Absetzungen statt der Regel-AfA** wie z. B. für bauliche Erhaltungsmaßnahmen von Baudenkmälern gem. § 7i EStG sowie für bestimmte Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen zur Städtebausanierung und –entwicklung gem. § 7h EStG.

Durch Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen wird den Unternehmen die Möglichkeit eingeräumt, während der sog. **Begünstigungszeiträume, Abschreibungen** und Absetzungen bis zu einem bestimmten Höchstsatz in Anspruch zu nehmen, sodass die durch die **erhöhten Abschreibungen gewonnene Liquidität für Investitionszwecke eingesetzt werden kann**. Da aber das vorhandene Abschreibungsvolumen begrenzt ist und durch Sonderabschreibungen bzw. erhöhte Absetzungen im Begünstigungszeitraum das Volumen bereits „verbraucht“ ist, bleibt für die nachfolgenden Wirtschaftsjahre nur noch ein geringes Abschreibungspotenzial, sodass sich der Steuerspareffekt des Begünstigungszeitraums umkehrt und in den Folgejahren zu höheren Steuern führt, die den früheren Steuervorteil kompensieren. Insgesamt führen Sonderabschreibungen und höhere Absetzungen lediglich zu einer befristeten **zinslosen Steuerstundung**, nicht aber zu einer Steuerersparnis.

### **6. Abschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter**

Die steuerlichen Vorschriften für die Bewertung geringfügiger Wirtschaftsgüter wurden mit Wirkung vom 1.1.2008 neu gefasst (§ 6 Abs. 2, 2a EStG; § 52 Abs. 16 S. 1 EStG). Danach gilt folgendes:

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerabzug nach § 9b Abs. 1 EStG

- übersteigen nicht € 150,--: zwingende Abschreibung
- übersteigen € 150,-- nicht aber € 1.000,--: Bildung eines Jahressammelpostens

Der Jahressammelposten ist im Jahr der Bildung und in den vier folgenden Jahren mit einem Fünftel (20 %) **gewinnmindern aufzulösen**. Beim Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen wird der Sammelposten nicht gemindert

## II. Teilwert als Bewertungsmaßstab

Neben den Anschaffungskosten und Herstellungskosten ist der sog. „**Teilwert**“ die dritte Wertbestimmung im Steuerbilanzrecht für die stichtagsbezogene Bewertung (H 6.7 „Zeitpunkt der Teilwertabschreibung“ EStG).

Gem. **§ 6 Abs. 1 S. 3 EStG** ist „der Teilwert der Betrag, den

- der Erwerber des ganzen Betriebs
- im Rahmen des Gesamtpreises
- für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde;
- dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt“.

Gem. **§ 6 Abs. 1 S. 2 EStG kann** (= Wahlrecht) der Teilwert angesetzt werden, wenn dieser aufgrund **voraussichtlicher dauernder Wertminderung** niedriger ist. (als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten) oder dem an ihre Stelle tretenden (durch Abschreibung für Abnutzung) fortgeschriebenen Wert.

Bereits aus dem Wortlaut ist zu entnehmen, dass es sich um eine **gesetzliche Fiktion** handelt; der Wert kann deshalb nur durch **Schätzung** ermittelt werden.

Aufgrund des gesetzlichen Hinweises auf einen „**gedachten Erwerber**“ soll verdeutlicht werden, dass eine derartige **objektive Bewertung** vorzunehmen ist (BFH, BStBl. II 1998, 781).

Die maßgebliche Sicht des **Erwerbers** führt idR. bei der Ermittlung des Teilwertes zu einer **Unterscheidung** zwischen

- dem **Anlagevermögen** (mit der Orientierung an Wiederbeschaffungskosten) und

- dem **Umlaufvermögen** (mit der Orientierung an aktuelle Veräußerungspreise).

Grundsätzlich ist der **Substanzwert** des einzelnen Wirtschaftsgutes maßgebend (BFH, BStBl. II 1996, 28). Wegen des **GoB-Grundsatzes der Einzelbewertung** (vgl. § 252 Abs. 1 HGB) kann der Teilwert nicht deren Aufteilung des nach dem Ertragswertverfahrens ermittelten Unternehmenswertes auf einzelne Wirtschaftsgüter bestimmt werden. Selbst ein tatsächlich gezahlter niedrigerer Gesamtpreis nach dem Ertragswertverfahren scheidet auch wegen der getrennten Bewertung des positiven Geschäftswertes einerseits und der übrigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens andererseits grundsätzlich aus (BFH, BStBl. II 1973, 473).

Nur ausnahmsweise können lediglich **Ertragsaussichten** einzelner Wirtschaftsgüter für seinen Teilwert berücksichtigt werden, sofern sie nicht dem Geschäftswert zuzuordnen sind (BFH, BStBl. II 1995, 336) Dies kann bei einer sich nachträglich herausstellenden Überdimensionierung einer Maschine oder Anlage der Fall sein.

Von besonderer Bedeutung sind Ertragsaussichten bei

- Anteilen an Kapitalgesellschaften,
- Wertpapieren,
- Vermietungsobjekten und
- immateriellen Einzelwirtschaftsgütern;

vor allem aber bei den zum **Verkauf** bestimmtem Wirtschaftsgütern

Zum Unterschied zum gemeinen Wert gem. § 9 BewG, wonach der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Veräußerungspreis anzusetzen ist, werden nicht die wertbestimmenden **Einflüsse der Betriebszugehörigkeit** berücksichtigt, die aber beim Teilwert einzubeziehen sind.

Der **Teilwert von Waren** liegt daher in Höhe der Gewinnspanne unterhalb des gemeinen Werts, weil der Erwerber die Gewinnspanne für sich einkalkulieren würde.

Der Teilwert gewinnt eine **normspezifische Bedeutung**:

- Nach der Vornahme der **planmäßigen Abschreibung** gem. § 7 Abs. 1 , 2, 4 und 5 EStG einschließlich der Abschreibung für technische oder wirtschaftliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 S. 7 EStG und Absetzung für Substanzverminderung (§ 7 Abs. 6 EStG) **bei einem weiteren Absinken der Werte**. Die nach diesen Abschreibungswerten entstehenden Restbuchwerte können durch die **Teilwert-Abschreibung** noch weiter gesenkt werden gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 3, Nr. 3 EStG. Er dient in diesem Zusammenhang der Vorwegnahme (Antizipation) von Verlusten.
- Bei **Einnahmen und Einlagen** soll der Teilwert eine zutreffende Zuordnung von Vermögenswerten zwischen betrieblicher und privater Sphäre gewährleisten.

1. Der Teilwert ist als Bewertungsmaßstab sowohl für **aktive und passive Wirtschaftsgüter heranzuziehen**.

Sofern er **niedriger** ist als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten kommt **aktivisch** ein Ansatz des Teilwerts in Betracht.

Damit wird das **Leistungsfähigkeitsprinzip** beachtet, weil er zum Bilanzstichtag den „**wahren**“ Wert darstellt.

2. Der niedrigere Teilwert ist seit dem **01.01.1999** davon abhängig, dass er aufgrund **einer voraussichtlich dauernden Wertminderung** niedriger ist als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Nr. 2 S. 2 EStG).

**Passivisch kommt eine Zuschreibung auf den höheren Teilwert** in Betracht, wenn er über den historischen Anschaffungskosten für die Verbindlichkeit oder Rückstellung und deshalb auf einer voraussichtlich dauernden Erhöhung der Verbindlichkeit oder Rückstellung beruht (z.B. Erhöhung der Gerichts- und Anwaltskosten in der Berufungsinstanz bei Passiv-Prozessen).

### 3. Verhältnis zur AfaA gem. § 7 Abs. 1 S. 6 EstG

Von der Absetzung für außerordentliche oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) unterscheidet sich der Absatz des niedrigeren Teilwerts dadurch, dass

- die AfaA nur bei **abnutzbaren** Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zulässig ist;
- ein „**merkantiler Minderwert**“ nicht ausreicht, sondern eine **greifbare Beeinträchtigung der Nutzbarkeit hinzukommen muss**;
- die AfaA anders als der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts auch bei der **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** nach § 4 Abs. 3 S. 3 EstG vorgenommen werden muss.

### 4. Verhältnis zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Rückstellungen)

Insbesondere bei **Umweltschäden** besteht eine Konkurrenz zwischen der Bildung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) und den **Ansatz eines niedrigeren Teilwerts**. Diese Konkurrenz ist zu Gunsten des niedrigeren Teilwerts zu lösen. Denn ein gedachter Erwerber des gesamten Betriebs würde z.B. bei einem **kontaminierten Grundstück** einen niedrigeren Kaufpreis zahlen, der sich aus den voraussichtlichen Aufwendungen für Beseitigung der Kontaminierung ergibt. Nach dem Prinzip der Einzelbewertung wird die Wertminderung unmittelbar am Grundstück vorgenommen.

### 5. Verhältnis zu Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Ein weiteres Konkurrenzverhältnis ergibt sich bei den drohenden Verlusten aus schwebenden Absatzgeschäften. Hier stellt sich die Frage,

- ob der Ansatz des **niedrigeren Teilwerts** vorzunehmen ist oder
- ob eine **Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** vorzunehmen ist, die allerdings gem. § 5 Abs. 4a EstG unzulässig ist.

Die Konkurrenz ist auch hier **zu Gunsten des Teilwertansatzes** zu lösen. Denn der gedachte Erwerber würde für das unfertige Erzeugnis nur denjenigen Betrag zahlen, der sich nach Abzug des Gesamtverlustes ergibt (Gesamtherstellungskosten ./ Veräußerungspreise). Die Finanzverwaltung will dagegen **nur den auf die unfertige Leistung entfallenden Teil einer Vergütung** von den bisher anfallenden Herstellungskosten zum Abzug zulassen (BMF-Schreiben vom 14.11.2000, BStBl. I 2000, S. 1514 zur Bewertung von unfertigen Bauten).

## 6. Verhältnis zu handelsrechtlichen Vorschriften

In der Handelsbilanz müssen Vermögensgegenstände des **Umlaufvermögens** mit dem gegenüber den Anschaffungs- oder Herstellungskosten niedrigeren Wert zum Abschlussstag angesetzt werden, der sich aus einem **Börsen- oder Marktpreis** zum Abschlussstichtag ergibt (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB).

Ist der Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und überwiegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Stichtag beizulegen ist (sog. „**Zeitwert**“), so ist der niedrigere Wert anzusetzen (sog. „**strenges Niederstwertprinzip**“).

Auch bei Vermögensgegenständen des **Anlagevermögens** besteht gem. § 253 Abs. 3 S. 3 HGB – ohne Rücksicht darauf, ob die Nutzung begrenzt ist – **bei voraussichtlich dauernder Wertminderung** die Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung auf den niedrigeren Wert, der ihnen am Stichtag beizulegen ist.

Bei **Finanzanlagen** besteht dagegen gem. § 253 Abs. 3 S. 3 ein **Wahlrecht** auf eine außerplanmäßige Abschreibung auch bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB: „**können** außerplanmäßige Abschreibungen...“).

### III.

#### **Bestimmung des Teilwerts aufgrund allgemeiner Marktverhältnisse**

1. Bei dem Teilwert handelt es sich um einen Bewertungsmaßstab, der auf **allgemeine Marktverhältnisse** abstellt.

**Subjektive Einschätzungen** des Steuerpflichtigen über die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung sind bei der Ermittlung des Teilwerts ebenso

**unberücksichtigt zu lassen wie wertbegründende Umstände, die auf die Person des Steuerpflichtigen zurückgehen** (z.B. überdurchschnittliche kaufmännische oder technische Fähigkeiten des Unternehmensleiters; BFH 31.01.1991, BStBl. II 1991, 627).

2. Die Ermittlung des Teilwerts eines einzelnen Wirtschaftsgutes unter Berücksichtigung seiner Einbindung in den ganzen Betrieb liegt in die Überlegung zu Grunde, dass der Wert des Wirtschaftsgutes als Gegenstand einer Einheit regelmäßig von demjenigen Wert differiert, den das entsprechende Gut aus dem Zusammenhang gerissen für sich haben würde (als Einzelwirtschaftsgut ohne Teile des Betriebes), der wegen der fehlenden Erwerber lediglich geschätzt werden kann.

#### **IV. Teilwertvermutungen der Rechtsprechung**

Durch die Finanzgerichtsrechtsprechung sind die folgenden – auf dem **Substanzwertgedanken** – beruhenden Teilwertvermutungen bei betriebsnotwendigen Wirtschaftsgütern aufgestellt worden, die auch die Finanzverwaltung anwendet:

##### **1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

Der Teilwert entspricht im Zeitpunkt

- des Erwerbs den **Anschaffungskosten**,
- der Fertigstellung den **Herstellungskosten**,
- an den folgenden Bilanzstichtagen den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, **wobei grundsätzlich von der linearen Abschreibungsmethode auszugehen ist**,
- **Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen** und nach § 6b EstG oder R 35 EstR stille Reserven sind unbeachtlich.
- Auch bei **bezuschussten Wirtschaftsgütern** geht die Teilwertvermutung von den ungekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus.

## 2. Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Der Teilwert entspricht sowohl im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung als auch an den folgenden Bilanzstichtagen den (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

## 3. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

- Der Teilwert liegt im Zeitpunkt der Anschaffung und Herstellung den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.
- Zu einem späteren Zeitpunkt entspricht der Teilwert den Wiederbeschaffungskosten.
- Sind Wiederbeschaffungskosten **nicht ermittelbar**, weil entsprechende Wirtschaftsgüter nicht auf dem Markt gehandelt werden, ist es gerichtfertig, den Teilwert durch die Vornahme eines **Abschlages von den Anschaffungskosten zu ermitteln**.
- Bei zum Absatz bestimmten Wirtschaftsgütern (Waren) sind auch die voraussichtlichen (niedrigeren) Veräußerungserlöse (z.B. Sommerschlussverkauf) zu berücksichtigen.

## V.

### Widerlegung der Teilwertvermutung

Die Teilwertvermutungen geben Schätzgrößen wieder, die nicht verbindlich sind und deshalb im Einzelfall widerlegt werden können.

Die Widerlegung der Teilwertvermutung kann durch den Nachweis erfolgen, dass

- das betreffende Wirtschaftsgut **nicht in der geplanten Weise genutzt werden kann**, es sich also um eine **Fehlmaßnahme** handelt;
- die Wiederbeschaffungspreise des betreffenden Wirtschaftsgutes **gesunken** sind;
- die Wertminderung auf eine **technische Weiterentwicklung** des Wirtschaftsgutes beruht;
- das Wirtschaftsgut **nicht mehr vorhanden ist**.

## VI. Voraussichtliche dauernde Wertminderung

1. Für Wirtschaftsgüter des **Anlagevermögens** kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn deren Wert zum Stichtag mindestens für die **halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Buchwert liegt**.
  
2. Bei **börsennotierten Aktien**, die als Finanzanlage gehalten werden, liegt ein niedrigerer Teilwert vor, wenn **der Börsenwert zum Stichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Werterhöhung vorliegen**.
  
3. Bei Wirtschaftsgütern des **Umlaufvermögens** ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer, wenn diese bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung oder des voraussichtlichen Verkaufs anhält.

Zusätzliche Erkenntnisse z.B. über die **allgemeinen Marktentwicklungen** bis zu diesem Zeitpunkt sind zu berücksichtigen.

## VII. Wertaufholungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 Nr. 2 und 3 EStG)

**Rechtsformunabhängig** gilt für alle Unternehmen nach einer Teilwertabschreibung ein striktes **Wertaufholungsgebot**.

Eine Werterhöhung wird bis zur Wertobergrenze steuerlich erfasst. Dies sind die um die steuerlich zulässigen Abzüge wie

- planmäßige AfA
- Sonderabschreibungen und erhöhten AfA

geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. ein zulässiger (Zwischen-) Teilwert.

## VIII. Bedeutung des Stichtages

Für die Ermittlung des Teilwerts ist auf die Verhältnisse des Stichtages abzustellen. **Wertaufhellende Umstände**, die ihre **Ursache im abgelaufenen Wirtschaftsjahr** haben, sind zu berücksichtigen. Nach dem Bilanzstichtag – aber vor der Aufstellung der Steuerbilanz bekanntgewordene Umstände – können insoweit berücksichtigt werden, als nachgewiesen werden kann, dass sie bereits vorher eingetreten waren. Der Grundsatz der Wertaufhellung gilt sowohl für die Bewertung **als auch für den Bilanzansatz. Auch für die Beurteilung der Dauerhaftigkeit** der Wertminderung sind Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zu berücksichtigen, sofern es sich um wertaufhellende Umstände handelt.

## IX. Regeln zum Ansatz eines niedrigeren Teilwerts

Der Teilwertbegriff ist eingeführt worden, um den wertbestimmenden Einfluss der Betriebszugehörigkeit eines Wirtschaftsguts bei der **Wertermittlung** und dadurch auch bei der Gewinnermittlung berücksichtigen zu können.

Der **gemeine Wert** nach §§ 1, 9 BewG berücksichtigt den wertbestimmenden Einfluss durch die Betriebszugehörigkeit nicht.

Die **Bewertung** des Teilwerts erfolgte nach dem **Prinzip der Einzelbewertung**. Grundsätzlich ist der Substanzwert des einzelnen Wirtschaftsguts maßgebend. Er ist grundsätzlich ein **Schätzwert**. Maßgebender Zeitpunkt der Schätzung ist der **Bewertungsstichtag** (z.B. Zeitpunkt der Einlage oder der Entnahme) bzw. der **Bilanzstichtag** ggfls. der Zeitpunkt der Betriebseinstellung, um die stillen Reserven zu besteuern. **Wertaufhellende Umstände** sind zu berücksichtigen.

Soweit bei der Bewertung von **Vorräten** (§ 266 Abs. 2 B I HGB) infrage kommt, ist nicht der Wert am Bilanzstichtag entscheidend, sondern der **voraussichtliche Veräußerungserlös**, soweit diese bereits am Bilanzstichtag **objektiv bekannt vorliegen**, aber erst später bekannt werden.

Die **Teilwertabschreibung** auf den niedrigeren Teilwert erfordert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG sowohl beim Anlagevermögen als auch beim Umlaufvermögen

eine **voraussichtlich dauernde Wertminderung**. Eine dauernde Wertminderung liegt beim

- **Anlagevermögen** vor, wenn der Teilwert für die Hälfte der Restnutzungsdauer den Buchwert unterschreitet,
- **Umlaufvermögen** vor, wenn bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, unfertige und fertige Erzeugnisse und Waren die **Wiederbeschaffungskosten niedriger als der Buchwert am Bilanzstichtag sind**. Bei **Erzeugnissen und Waren** muss mit niedrigeren Verkaufserlösen zu rechnen sein, durch die die Vollkosten – **einschließlich eines durchschnittlichen Unternehmergewinns** – nicht gedeckt werden können.

Die **Entkräftung der Teilwertvermutung** setzt voraus, dass der Unternehmer **konkrete Tatsachen und Umstände** darlegt, die den Schluss rechtfertigen, dass der Teilwert nicht der Teilwertvermutung entspricht sondern niedriger anzusetzen ist. Hält sich die Schätzung in diesem Rahmen, ist sie auch für das Finanzamt verbindlich. Können die teilwertmindernden Umstände nicht erwiesen werden, trägt der Unternehmer die **objektive Beweislast**.

Beim Teilwertansatz ergeben sich beim **abnutzbaren Anlagevermögen** folgende grundsätzlichen Regeln:

- Bei der Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 1 EStG darf** nur der voraussichtlich dauerhaft niedrigere Teilwert angesetzt werden.  
Anstelle des dauerhaft niedrigeren Teilwerts **können** (Wahlrecht) auch **Zwischenwerte** angesetzt werden.
- Bei der Gewinnermittlung nach **§ 5 EStG muss** (Pflicht) der dauerhaft niedrigere Teilwert angesetzt werden; ein nicht dauerhaft niedrigerer Teilwert darf nicht angesetzt werden.  
In beiden Fällen sind auch **keine Zwischenwerte** zulässig (vgl. §§ 5, 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG).
- Bei Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 1 EStG darf** nach vorausgegangener Abschreibung auf den dauerhaft niedrigeren Teilwert dieser **nicht mehr beibehalten werden**, wenn er **nicht mehr dauerhaft gemindert** oder aus

anderen Gründen gestiegen ist. Es ist dann bis maximal zur Bewertungsobergrenze erfolgswirksam eine **Wertzuschreibung** vorzunehmen.

- Dies gilt auch bei der Gewinnermittlung nach **§ 5 EStG** (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 4 EStG).

## X.

### **Wertaufholungsgebot nach Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 und Nr. 2 S. 3 EStG)**

Wenn nach einer Teilwertabschreibung der **Grund für die Abschreibung** inzwischen

- **ganz** oder **teilweise** weggefallen ist oder
- wegen **nur vorübergehender** Wertminderung eine Teilwertabschreibung nicht mehr zulässig ist,

darf die Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 und Nr. 3 S. 3 EStG nicht mehr beibehalten werden; es besteht ein **gesetzliches Wertaufholungsgebot**.

**Beispiel:** Die D-GmbH erwirbt für Spezialdruckerzeugnisse im Jahre 2004 eine Spezial-Druckmaschine. Im Jahre 2008 bleiben die Aufträge für diese Maschine aus, sodass sie stillgelegt werden muss. Da die Geschäftsführung davon ausgeht, dass auch künftig die Aufträge für die Spezial-Druckmaschine ausbleiben werden, soll die Maschine auf ihrem Teilwert zum 31.12.2007 abgeschrieben werden. Die Anschaffungskosten betragen € 100.000,-, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 10 Jahre, die Abschreibung erfolgt linear. Zum 31.12.2007 betrug der Buchwert € 60.000,- (€ 100.000,- ./ AfA 40.000,-). Da voraussichtlich von einer dauernden Wertminderung wegen Auftragsmangel auszugehen ist, ist die Druckmaschine auf den Teilwert in Höhe ihres Schrottwertes (€ 10.000,-) abzuschreiben. Am 31.12.2008 werden von einem anderen Auftraggeber Spezialdruck-Aufträge erteilt, sodass die Spezial-Druckmaschine wieder voll ausgelastet ist. Am **31.12.2008** ist eine Wertaufholung i.H.v. € 40.000,- (€ 100.000,- ./ AfA 60.000,-) zu berücksichtigten.

Bei der Teilwertabschreibung kommt es nicht darauf an, ob die Teilwerterhöhung darauf beruht, dass die **konkreten Gründe für die vorangegangene Teilwertabschreibung weggefallen sind**; es kommt lediglich darauf an, dass – aus welchen Gründen auch immer – eine **Wertaufholung** festzustellen ist.

Der Steuerpflichtige muss in den **Folgejahren jährlich nachweisen**, dass der von ihm angesetzte Teilwert in der vorgenommenen Höhe beibehalten werden darf. Für die Wertbeibehaltung wird die künftig vorausgesetzte und in der Vergangenheit jedenfalls beim Anlagevermögen überwiegend angenommene dauernde Wertminderung sprechen. Fehlt es jedoch an einem derartigen Nachweis, muss die Bewertungsobergrenze angesetzt werden.

Der **Umfang der Zuschreibung** wird wegen des Verweises in § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG auf Seite 1 begrenzt durch die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Durch die Rückgängigmachung dürfen die vorher vorgenommenen **Sonderabschreibungen** (z.B. nach dem FördG) **nicht beeinträchtigt werden**. Für die Wertobergrenze zu berücksichtigende AfA ist die steuerlich zulässige und nicht die tatsächlich vorgenommene AfA zu berücksichtigen.

Eine **Begrenzung der Zuschreibung** durch den Umfang der Wertaufholung kann nur dann geltend gemacht werden, wenn nachgewiesen wird, dass der niedrigere Teilwert noch unterhalb der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten liegt.

**Beispiel:** Die A-AG kauft im Jahr 2005 Aktien für € 300.000,00, die sie als langfristige Kapitalanlage im Anlagevermögen ihrer Bilanz ausweist. Durch Kursentwicklung sinkt der Teilwert am 31.12.2005 auf € 250.000,00. Eine Wertaufholung ist zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung nicht ersichtlich. Am 31.12.2006 steigt der Kurswert auf € 350.000,00.

Die Aktien sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG als nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Statt der Anschaffungskosten kann ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden. Das Wahlrecht ist in der

Handelsbilanz auszuüben. Die A-AG kann also zum **31.12.2005** eine Teilwertabschreibung wegen niedrigerer Beschaffungskosten vornehmen.

In der Bilanz zum **31.12.2006** muss die A-AG den gestiegenen Teilwert auch dann einsetzen, wenn dieser höher ist als der Bilanzansatz zum 31.12.2005 (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 4 EStG); sie darf sie allerdings höchstens nur zu den ursprünglichen Anschaffungskosten (€ 300.000,00) bewerten.

Ein höherer Wertansatz (€ 350.000,00) ist nicht zulässig. Aufgrund der Wertzuschreibung wird nicht etwa ein nicht realisierter Gewinn ausgewiesen; vielmehr wird ein vorheriger Bewertungsverlust ganz oder teilweise rückgängig gemacht.

## **XI. Buchmäßige Behandlung der Teilwertabschreibung**

Ist eine Teilwertabschreibung bei Gegenständen

- des **Anlagevermögens** vorzunehmen, ist zu buchen:

*Per außerplanmäßige Abschreibung (Teilwertabschreibung)  
an Anlagegegenstand;*

- des **Vorratsvermögens** vorzunehmen, ist aus steuerlicher Sicht eine Buchung nicht zwingend erforderlich, da die Nicht-Buchung sich durch einen **höheren** Waren- oder Materialeinsatz ergebnismäßig als eine **Gewinnminderung** auswirkt. Im Rahmen der **Bestandsaufnahme** (Inventur) wird ein um die Teilwertabschreibungen **geminderter Endbestand** ausgewiesen. Durch die Buchung

*Per Schlusskonto an Wareneinkaufskonto*

ergibt sich **ein höherer Wareneinsatz** und damit eine **Gewinnminderung** (z. B. bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Erzeugnissen).

# Vorlesungsskript

29.06.2011

## Bilanzsteuerrecht SS 2011

Lehrbeauftragter WP/StB/RA Dr. Winnefeld

- I. Begriff der steuerlichen Mitunternehmerschaft iSd. § 15 EStG*
- II. Gewinnermittlung der Personengesellschaften*
  - 1. Besonderheiten der Gewinnermittlung*
    - a) Mitunternehmer-Eigenschaft*
      - aa) Mitunternehmerinitiative*
      - bb) Mitunternehmermerrisiko*
  - 2. Gewinnermittlung*
    - a) Steuerbilanz der Gesellschaft (Gesamthandsbilanz)*
    - b) Einlagen und Entnahmen, Transaktionen*
    - c) Einheitliche Bilanzierung*
  - 3. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter*
    - a) Gewinnermittlung*
    - b) Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I*
    - c) Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II*
    - d) Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen*
    - e) Beispiel*
  - 4. Ergänzungsbilanzen*
    - a) Zweck der Ergänzungsbilanz*
    - b) Folgerungen*
    - c) Bilanzierung*
    - d) Beispiel*
  - 5. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für den einzelnen Gesellschafter (§§ 179, 180 AO)*
- III. Bilanzberichtigung*
  - 1. Typische Bilanzierungsfehler*
  - 2. Voraussetzungen für einen fehlerhaften Bilanzansatz*
- IV. Bilanzänderung*
  - 1. Zeitliche Grenzen*

## I.

### **Begriff der steuerlichen Mitunternehmerschaft iSd. § 15 EStG**

Die Begriffe handelsrechtlicher Gesellschafter und steuerrechtlicher Mitunternehmer iSd. § 15 EStG sind nicht deckungsgleich.

Die Gesellschafter einer Personengesellschaft schließen sich **handelsrechtlich** zusammen, um mit anderen Gesellschaftern (Mitgesellschaftern) ein gemeinsames Ziel zu erreichen. Dabei wird unterschieden zwischen:

- **Außengesellschaft** (OHG, KG, GmbH & Co. KG) und
- **Innengesellschaft** (stille Gesellschaft, Unterbeteiligungen an einem Gesellschaftsanteil)

Die Mitunternehmerschaft ist ein **steuerlicher Begriff** und wird anders als der handelsrechtliche Gesellschafterbegriff definiert. Er wurde von der Rechtsprechung definiert. Danach ist Mitunternehmer, wer

- nach dem **Gesamtbild der Verhältnisse** in einer Personenvereinigung
- als **Gesellschafter mit anderen Personen zusammen**
- **Unternehmerinitiative** entwickelt und
- **Unternehmerrisiko** trägt

(vgl. BGH GrS vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 769)

**Unternehmerinitiative** setzt

- die Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen voraus;
- ausreichend ist die Möglichkeit der Ausübung von Gesellschafterrechten, wobei wenigstens die Rechte den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten gem. §§ 164, 166 HGB oder
- die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen

(BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 769)

**Unternehmensrisiko** setzt voraus:

- eine gesellschaftsrechtliche oder
- eine dieser wirtschaftlich vergleichbaren
- Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg an einem Unternehmen.

Dieses Risiko wird getragen durch die Beteiligung

- am Gewinn und Verlust
- den stillen Reserven sowie
- an dem Geschäftswert

Ein **Kommanditist** trägt ein solches Risiko durch seine Beteiligung am laufenden Ergebnis und Liquiditätsergebnis sowie an den stillen Reserven (§§ 168, 161 Abs. 2, 138, 155 HGB, §§ 738 ff BGB).

(BFH 25.6.1984, BStBl. II 1984, 769)

Es soll also keinen Mitunternehmer geben, der nicht auch zivilrechtlicher Gesellschafter einer Personengesellschaft (OHG, KG, GmbH & Co. KG) ist oder eine wirtschaftlich vergleichbare Stellung hat, wie z.B.

- Erbengemeinschaften
- Gütergemeinschaften und
- Bruchteilsgemeinschaften
- Die in Vollzug gesetzten fehlerhaften Gesellschaften.

(BHF vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 768; 22.1.1985 BStBl. II 1985, 363)

Zu den Mitunternehmerschaften zählen insbesondere folgende Gesellschaftsformen:

- OHG
- KG
- Gewerblich tätige Gesellschaften (GbR)
- Atypisch stille Gesellschaft

- Atypisch stille Unterbeteiligungen an einem Gesellschaftsanteil
- Gütergemeinschaft
- Erbengemeinschaft
- Betriebsaufspaltung

## II.

### Gewinnermittlung der Personengesellschaften

#### 1. Besonderheiten der Gewinnermittlung

Personengesellschaften (OHG, KG, GbR, Partnerschaft) sind als solche nicht einkommensteuerpflichtig. Nach § 1 EStG sind nur **natürliche Personen** einkommensteuerpflichtig, die im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Erzielen natürliche Personen **im Verbund mit anderen Personen gewerbliche Einkünfte** und sind sie als **Mitunternehmer** i.S.d. § 15 EStG anzusehen, können sich die zu versteuernden Einkünfte zusammensetzen

- als **Gewinnanteile**,
- als Vergütungen für Tätigkeiten im **Dienst** der Gesellschaft,
- als Entgelte für die Hingabe von **Darlehen** (z. B. Zinsen) und
- als Mieten oder Pachten für die **Überlassung von Wirtschaftsgütern**

(§ 15 Abs. 1 S. 1 Ziff. 2 EStG).

**Zweck** dieser Vorschrift ist es, „die Einkünfte beim gemeinschaftlichen Bezug von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu bestimmen“ (BFH GrS 4/82 BStBl. II 1984, 751) und dabei „den **Mitunternehmer** einem **Einzelunternehmer** insoweit gleichzusetzen, als die Vorschriften des Gesellschaftsrechts nicht entgegenstehen (sog. „**Gleichstellungsthese**“ oder „**Parallelwertung**“).

**Konsequenzen** dieser Auffassung sind z. B.:

- Die Hinzuziehung von **Sondervergütungen**, weil auch der Einzelunternehmer seinen Gewinn nicht durch fiktives Gehalt, Darlehenszinsen und Mietentgelte mindern kann (BFH BStBl. II 2002, 464, 468) und
- die Erfassung der betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter als sog. „**Sonderbetriebsvermögen**“, weil auch beim Einzelunternehmer betrieblich genutzte Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen zu bilanzieren sind.
- Die **grundsätzliche Gleichbehandlung**
  - der Gesellschafter**beiträge** gegen **Gewinnanteil** und
  - schuldrechtlicher Gesellschafter**leistungen** (z. B. Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft) gegen **Entgelt** (Gehalt); vgl. dazu *Groh*, DB 1991, 879, 882.

**Früher** war die Bilanz der Personengesellschaft nur die **Summe der Einzelbilanzen** aller Gesellschafter (sog. „**Bilanzbündeltheorie**“). Diese Auffassung hat der BFH **aufgegeben** (BFH GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Dieser Theorie lag der Gedanke zugrunde, dass die Mitunternehmer ihren Gewinn wie Einzelunternehmer ermitteln. Der wesentliche Mangel bestand darin, dass aus einer Vielheit von Unternehmensträgern auf eine Vielheit von Betrieben geschlossen wurde.

In der Rechtsprechung wurde seit Anfang der 70er-Jahre zunehmend die Vereinheitlichung der Personengesellschaft gegenüber den Gesellschaftern betont. Aus dieser Entwicklung ergab sich eine „**begrenzte Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft**“. Damit wurde die im Handelsrecht herrschende Auffassung aufgenommen und auf das Steuerrecht übertragen.

An die Stelle der „Bilanzbündeltheorie“ ist ein **duales System** getreten, das von

- der **Personengesellschaft** zunächst ausgeht (sog. „**Einheitstheorie**“, vgl. BFH BStBl. II 1991, 873), aber
- als **Steuersubjekte** allein die **einzelnen Gesellschafter** sieht (BFH GrS 1/1993 BStBl. II 1995, 617).

Hinsichtlich der Anwendung vertritt die Rechtsprechung eine **pragmatische Position**: Es wird von Fall zu Fall entschieden, welcher Aspekt maßgeblich ist. Ausdruck dieser ambivalenten Position sind:

- die steuerliche Anerkennung von **Rechtsverhältnissen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter**,
- die Anerkennung von **Sonderbetriebsvermögen** und
- die Berücksichtigung **persönlicher Verhältnisse** der Gesellschafter.
- 

Diese **begrenzte Steuerrechtssubjektivität** der Mitunternehmerschaft kommt zum Tragen soweit

- es um die Feststellung geht, ob der **Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht ist**. Dabei ist auf die „**Einheit ihrer Gesellschafter**“ bzw. die Gesellschafter „in ihrer Verbundenheit“ als Personengesellschaft abzustellen (BFH GrS 1/1993, BStBl. II 1995),
- die Personengesellschaft als solche – unabhängig von zivilrechtlichen Vorgaben – **Mitunternehmer einer anderen Personengesellschaft** sein kann (BFH GrS 7/1989 BStBl. II 1991, 691, 699),
- **Veräußerungsgeschäfte** zwischen **Gesellschaftern und Gesellschaft** zu fremdüblichen Bedingungen anzuerkennen sind (BFH BStBl. II 2003, 700) und
- es um **Forderungen eines Gesellschafters** gegen die Gesellschaft geht, die also nicht aufzuspalten sind in eine Forderung gegenüber sich selbst und die übrigen Gesellschafter.

**Andererseits** ist aber zu beachten, dass die **Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebes der Personengesellschaft gewerblich tätig** sind (BFH BStBl. II 2006, 903). Die **Folge** ist z. B., dass

- den Gesellschaftern die Ergebnisse der gemeinschaftlichen Betätigung unmittelbar **anteilig als originäre Einkünfte** zugerechnet werden
- in die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft auch
  - Wirtschaftsgüter im **Eigentum der Gesellschafter** (Sonderbetriebsvermögen) sowie

-- **Sonderbetriebseinnahmen**, insbesondere Sondervergütungen (Gehalt, Zinsen, Mieterträge)  
einzubeziehen sind.

### **a) Mitunternehmer-Eigenschaft**

Mitunternehmer ist, wer aufgrund eines zivilrechtlichen Gemeinschaftsverhältnisses (Gesellschaftsvertrag)

- **Unternehmerinitiative** entfalten kann und
- ein **Unternehmerrisiko** trägt

(BFH 7.11.2000, BStBl. II 2001, 186). Beide Merkmale müssen **kumulativ** vorliegen. Sie sind im gewissen Umfang **kompensierbar**: Mitunternehmer ist auch, wer ein geringes Risiko trägt, aber größere Initiative entfaltet (BFH 17.6.1997, BFH/NV 1997, 840).

### **aa) Mitunternehmerinitiative**

Mitunternehmerinitiative bedeutet **Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen**; ausreichend sind Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte, wie sie nach dem Regelstatut des HGB (§§ 164, 166) einem Kommanditisten eingeräumt sind (BFH 17.6.1997, BFH/NV 1997, 840).

### **bb) Mitunternehmerrisiko**

Mitunternehmerrisiko bedeutet die **gesellschaftsrechtliche Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg des Gewerbebetriebes**. Dazu gehören i.d.R.

- Beteiligung am laufenden **Gewinn bzw. Verlust**,
- Beteiligung an den **stillen Reserven**,
- Beteiligung am **Geschäfts- oder Firmenwert**.

## **2. Gewinnermittlung**

Die Gewinnermittlung erfolgt in **zwei Stufen**:

- Zunächst ist der Gewinn nach der **Gesamthandsbilanz** zu ermitteln;
- in der zweiten Stufe sind ggfls. die Ergebnisse der **Sonderbilanzen** und der **Ergänzungsbilanzen** hinzuzurechnen.

#### a) Steuerbilanz der Gesellschaft (Gesamthandsbilanz)

Der steuerpflichtige Gewinn ist zunächst durch einen **Vermögensvergleich** zu ermitteln, der sich aus der nach dem **Maßgeblichkeitsprinzip** von der **Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz** der Gesellschaft ergibt; dabei ist der auf die **einzelnen Gesellschafter zu verteilende Gewinn- oder Verlust-Anteil** zu ermitteln (BFH 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 768).

Im Unterschied zum **Einzelunternehmer**, bei dem es immer nur **ein** Einzelkapitalkonto gibt, wird bei Personengesellschaften für jeden Gesellschafter i.d.R.

- ein **Festkapitalkonto** geführt (als **Kapitalkonto I**), dessen Höhe **konstant bleibt** und dessen Höhe im Gesellschaftsvertrag geregelt ist und
- ein **variables Konto** geführt (als **Kapitalkonto II**), auf das Gewinne oder Verluste, weitere Einlagen, Privatentnahmen etc. gebucht werden.

Bei **Kommanditisten** ist die Zweiteilung bereits wegen § 172 HGB (Beschränkung der Haftung auf die Einlage).

#### b) Einlagen und Entnahmen, Transaktionen zwischen Geschäft und Mitunternehmer

Die Einlagen- und Entnahmenvorschriften (§ 4 Abs. 1 S. 2, § 5 EStG) sind grundsätzlich auch bei der Ermittlung des Gewinns einer Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und der Gewinnanteile der Gesellschafter anzuwenden (*Groh*, DB 1988, 514).

Die **Einlagen**, die der Mitunternehmer für die Gewährung der Gesellschaftsrechte erhält, werden auch als „Einbringung“ bezeichnet. Sie werden gem. § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG in Höhe ihres **Teilwerts** bewertet. Dadurch soll eine Überbewertung vermieden werden. Der Teilwert ist hier in Höhe des gemeinen Werts anzusetzen (BFH BStBl. II 1990, 840).

**Entnahmen** sind Wertabgaben der Gesellschaft an einen Gesellschafter, die nicht betrieblich veranlasst sind. Dies sind insbesondere Zuwendungen, die ihre Ursache im **Gesellschaftsverhältnis** haben wie z. B. Gewinnvorauszahlung, Rückgewährung von Einlagen.

Dagegen liegen **keine Entnahmen** vor, wenn Gesellschaft und Gesellschafter ihre Rechtsgrundlage für Transaktionen in einem **schuldrechtlichen Verhältnis** haben, wie z. B. bei einem Kaufvertrag, der allerdings zu **Konditionen abzuwickeln ist wie zwischen fremden Dritten**. Derartige Wertabgänge aus dem Gesellschaftsvermögen sind **betrieblich veranlasst**.

Werden die Dritt-Konditionen nicht eingehalten, liegt eine **verdeckte Entnahme** vor, die der verdeckten Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften ähnlich ist.

### **c) Einheitliche Bilanzierung**

In der Steuerbilanz der Gesellschaft ist grundsätzlich einheitlich zu bilanzieren wie z. B. bei der **Abschreibung, Bildung von Rückstellungen. Ansatz- und Bewertungswahlrechte** (z. B. lineare oder degressive AfA) können nur einheitlich für die Gesellschafter vorgenommen werden (BFH BStBl. II 1986, 910).

Hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens müssen die Gesellschafter **einheitlich** verfahren. Deshalb kann beim abnutzbaren Anlagevermögen ein Gesellschafter linear und ein anderer Gesellschafter degressiv abschreiben. Auch Teilwertabschreibungen, Sonderabschreibungen, die sofortige Absetzung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) sowie Aktivierungs- und Bewertungswahlrechte können nur einheitlich und nicht für jeden Gesellschafter abweichend vorgenommen werden.

**Bilanzierungsentscheidungen**, die der Sache nach Ergebnisverwendungen darstellen wie z.B. die Bildung offener Rücklagen, die Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 HGB **sowie die Bildung steuerlicher Sonderabschreibungen** können grundsätzlich nur durch alle Gesellschafter gemeinschaftlich getroffen werden.

Die Gewinnanteile aus der Gesellschaftsbilanz werden nicht getrennt für jeden Gesellschafter ermittelt, sondern gemeinsam wird zunächst der Gewinn der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ermittelt. Im zweiten Schritt wird anschließend daraus der Gewinnanteil des einzelnen Gesellschafters abgeleitet. Dies ergibt sich aus § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 I. Alternat. (Gewinnanteile). Es findet also keine Gewinnermittlung für den einzelnen Gesellschafter statt.

Dagegen sind **§ 6b-Rücklagen personen- und gesellschafterbezogene Steuer-  
vergünstigungen.**

### **3. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter**

Zum Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (OHG, KG, GmbH & Co. KG) gehören nach der BFH-Rechtsprechung neben dem Gesamthandsvermögen auch Wirtschaftsgüter, die **zivilrechtlich einem oder mehreren Gesellschaftern** gehören und

- entweder der Gesellschaft **unmittelbar** (z. B. durch Nutzungsüberlassung von Grundstücken, Gebäuden, Patente) dienen (sog. „**Sonderbetriebsvermögen I**“)
- oder unmittelbar **zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung** an der Personengesellschaft eingesetzt werden sollen (sog. „**Sonderbetriebsvermögen II**“).

Bloße **mittelbare günstige Wirkungen** auf den Betrieb der Personengesellschaft reichen jedoch nicht aus (BFH BStBl. II 1992, 721). Der BFH leitet das „Sonderbetriebsvermögen“ aus dem **Begriff des Betriebsvermögens** i.S.d. § 4 Abs. 1 und § 4 EStG ab, zusätzlich aus § 6 Abs. 5 und § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 H S. 2 EStG her.

Die Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen und die Einbeziehung in die Gewinnermittlung bezweckt nicht nur bei gewerblichen Unternehmen die **Sicherung des Aufkommens aus der Gewerbeertragsbesteuerung**, sondern vor allem auch die Erfassung der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen **stillen Reserven** bei ihrer Realisierung durch **Veräußerung oder Entnahme** (BFH BStBl. II 1983, 215).

Die steuerliche Anerkennung des Sonderbetriebsvermögens beruht auf der Mitunternehmerschaft der Gesellschafter und setzt diese voraus (BFH GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616).

#### a) Gewinnermittlung in den Sonderbilanzen

Zu der **Steuerbilanz der Gesellschaft** (OHG, KG) kann nur das Gesellschaftsvermögen (Gesamthandelsvermögen) ausgewiesen werden. Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesamthandelsvermögen gehören, sondern einzelnen Gesellschaftern, aber z.B. aufgrund eines **Miet- oder Pachtvertrages** der Personengesellschaft dienen, sind steuerrechtlich Betriebsvermögen (z.B. Grundstücke, Gebäude, PKW, Maschinen). Diese Wirtschaftsgüter müssen daher neben dem in der Steuerbilanz der Gesellschaft als **Sonderbetriebsvermögen** im Rahmen einer gesellschaftsbezogenen Sonderbilanz in den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich einbezogen werden, aus dem sich der steuerpflichtige Gewinn ergibt.

Die **Rechtsgrundlage** für die Bildung von Sonderbetriebsvermögen ergibt sich aus § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Sind Vergütungen (Miete, Pacht) für die Überlassung von Wirtschaftsgütern gewerblicher Natur, müssen sie im Rahmen eines Vermögensvergleiches nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG ermittelt werden können. Gleiches gilt für Zinsvergütungen für ausgereichte Darlehen an die Gesellschaft. Dies kann nur durch Sonderbilanzen und Sonder-GuV erreicht werden. Die Hinzurechnung von Mieten, Pachten und Zinsen bezweckt die Gleichstellung mit Einzelunternehmern (so. „Gleichstellungsfunktion“). Der Einzelunternehmer kann mit sich keinen **Miet-, Pacht- oder Darlehensvertrag** abschließen. Im Wege teleologischer Reduktion wird § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. Halbs. EStG allerdings nur auf solche Leistungen der Gesellschafter angewandt, **die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind**, also mit anderen Worten als **Beitrag zur Förderung** des Gesellschaftszweckes angesehen werden können (sog. „**Beitragsfunktion**“). Nicht erfasst werden deshalb solche Leistungen, die eher zufällig mit der Mitunternehmerschaft zusammentreffen und bei denen ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Mitunternehmerschaft ausgeschlossen erscheint (z.B. wenn ein Rechtsanwalt, der an einer Publikums-Gesellschaft nur geringfügig beteiligt ist und für seine Beratungstätigkeit für diese Gesellschaft ein Honorar erhält).

In den **Sonderbilanzen einschließlich GuV** sind zu erfassen

- **aktive** und **passive Wirtschaftsgüter** des Sondervermögens (Bilanz) sowie
- **Sondervergütungen** und **Sonderbetriebsausgaben** und –einnahmen (GuV)

der **einzelnen Gesellschafter**. Die Angaben sind in die Gesamtbilanz der Gesellschaft zur Ermittlung des **Gesamtgewinns** einzubeziehen.

Die Ergebnisermittlung erfolgt gem. **§ 5 EStG**. Dabei sind auch die allgemeinen **handelsrechtlichen GoB** zu beachten.

Eine handelsrechtliche Gewinnermittlungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen besteht nicht.

#### **b) Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I**

Zu dem aktiven notwendigen Betriebsvermögen I zählen alle Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt und geeignet sind, dem **Betrieb der Personengesellschaft zu dienen**. Diese Voraussetzung liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter des (der) Gesellschafters der Gesellschaft zur **Nutzung überlassen werden** und von der Gesellschaft **tatsächlich genutzt** werden.

Für die **Zuordnung** eines Wirtschaftsguts zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters ist es **unerheblich**,

- das Wirtschaftsgut **entgeltlich** oder **unentgeltlich** überlassen wird,
- die Überlassung in **Gesellschaftsvertrag** oder in einem **besonderen Vertrag** (z. B. Miet- oder Pachtvertrag) vereinbart ist,
- ob es auf **schuldrechtlicher** Grundlage (Darlehensvertrag, Miete, Pacht) oder **dinglicher** Grundlage (Erbbaurecht, Nießbrauch) gewährt wird.

**Beispiel:** Darlehensgewährung

Der Gesellschafter G gewährt seiner G&E KG ein Gesellschafterdarlehen.

Die Darlehensforderung ist nur dann Sonderbetriebsvermögen, wenn sie mit dem Gesellschaftsverhältnis wirtschaftlich zusammenhängt. Das Darlehen ist in der Sonderbilanz des G zu aktivieren und in der Steuerbilanz der G&E KG zu passivieren. Damit verbunden ist der Ausschluss einer weiteren Aktivierung des Darlehens in einer etwaigen Steuerbilanz des G für einen weiteren Gewerbebetrieb. Eine Abschreibung der Darlehensforderung in der Steuerbilanz des G wegen verminderter Werthaltunghheit ist **erst bei Beendigung der Mitunternehmerstellung** des G zulässig (BFH BStBl. II 1997, 277).

In der Sonderbilanz sind ferner **Verbindlichkeiten** des Gesellschafters gegenüber Dritten aufzunehmen, wenn dies durch den Betrieb der Personengesellschaft veranlasst ist wie z. B. die Aufnahme eines Bankkredits zur Finanzierung eines privaten Grundstückserwerbs eines Gesellschafters, das dieser der Personengesellschaft pachtweise überlässt.

### **c) Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II**

Zum Sonderbetriebsvermögen II eines Mitunternehmers zählen alle Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt und geeignet sind, der **Beteiligung** des Mitunternehmers zu dienen. Diese Voraussetzungen liegen vor, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter zur **Begründung** oder **Stärkung** seiner **Beteiligung** dienen.

**Beispiel:** A ist Kommanditist der A&B GmbH & Co. KG. Er erwirbt eine Beteiligung an der Komplementär-GmbH.

Der Erwerb der Beteiligung durch A an der **Komplementär-GmbH** stärkt seine gesellschaftsrechtliche Stellung als Kommanditist der A&B GmbH & Co. KG, weil er durch Ausübung seiner Gesellschaftsrechte an der Komplementär-GmbH seine Einflussnahme auf die KG erweitert. Dies gilt nur dann nicht, wenn die Komplementär-GmbH außer ihrer Geschäftsführungstätigkeit bei der KG auch noch weitere anderen Tätigkeiten von nicht ganz untergeordneter Bedeutung ausübt (BFH BStBl. II 1990, 677). Gleiches gilt für **Darlehen an die Komplementär-GmbH**.

#### d) Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen sind, können als sog. „gewillkürtes Betriebsvermögen“ berücksichtigt werden, wenn sie

- **objektiv** geeignet
- vom Betriebsinhaber erkennbar dazu bestimmt sind, den **Betrieb zu fördern** und
- der Gesellschafter die **Widmung** der Wirtschaftsgüter für diesen Zweck klar und eindeutig zum Ausdruck bringt

(BFH 25.11.1997, BStBl. II 1998, 461), wie z. B. bei fremdvermieteten Grundstücken, Erwerb von Vorratsgelände für künftige gewerbliche Nutzung.

#### e) Beispiel einer Sonderbilanz und -GuV

Der Gesellschafter A stellt seiner A&B KG ein in seinem zivilrechtlichen Eigentum befindliches Lagergrundstück zum 01.01.2007 zur betrieblichen Nutzung gegen eine jährliche Pacht von € 50.000,00 zur Verfügung. Die von A zu zahlende Grundsteuer beträgt € 5.000,00.

Aktiva	Sonderbetriebsvermögen I des A zum <b>01.01.2007</b>		Passiva
	€		€
Grund und Boden	500.000,00	Mehr (oder Sonderkapital) A	700.000,00
Gebäude	200.000,00		
	700.000,00		700.000,00

Aktiva	Sonderbetriebsvermögen I des A zum <b>31.12.2007</b>		Passiva
	€		€
Grund und Boden	500.000,00	Mehr (oder Sonderkapital) A	700.000,00
Gebäude	196.000,00	Gewinn 2007	41.000,00
Bankguthaben	45.000,00		
	741.000,00		741.000,00

Aufwendungen	Sonder-Guv 01.01.-31.12.2007		Erlöse
	€		€
AfA	4.000,00	Pachterlöse	50.000,00
Grundsteuer	5.000,00		
Gewinn 2007	41.000,00		
	50.000,00		50.000,00

#### 4. Ergänzungsbilanzen

##### a) Zweck der Ergänzungsbilanz

Ergänzungsbilanzen dienen der **Korrektur der Wertansätze** in der Steuerbilanz im Bezug auf den **einzelnen Gesellschafter** (BFH BStBl. II 1996, 68).

Sie sind z. B. zu erstellen,

- bei einem **Gesellschafterwechsel** bei einer Mitunternehmerschaft, wenn der Erwerber das buchmäßige Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters fortführt und einen Mehr-Anschaffungspreis zahlt z. B. für stille Reserven oder einen Geschäfts- oder Firmenwert;
- bei **Einbringung eines Betriebes, Teil-Betriebes** oder **Mitunternehmeranteils** in eine Personengesellschaft gegen Gewährung eines Mitunternehmeranteils gem. § 24 UmwStG;
- bei Einbringung **einzelner Wirtschaftsgüter** in eine Personengesellschaft (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG);
- bei einer **anteiligen** Inanspruchnahme **personenbezogener Steuervergünstigungen** (§ 6b-Rücklage) nur einzelner Gesellschafter einer Personengesellschaft.

##### b) Bilanzierung bei Gesellschafterwechsel

Ein Gesellschafterwechsel liegt vor, wenn ein Gesellschafter seinen Anteil an einen Außenstehenden veräußert. Da dem eintretenden Gesellschafter nicht nur ein Anteil an dem bilanziellen Reinvermögen zusteht, sondern auch an den stillen Reserven

und dem Firmenwert, wird der Kaufpreis auch zur Abgeltung der (geschätzten) stillen Reserven dem (angenommenen) Firmenwert gezahlt.

Dies bedeutet **handelsrechtlich**, dass sich die Buchwerte der entsprechenden Aktiva und der Buchwert des Eigenkapitals des von dem ausscheidenden Gesellschafter übernommenen Eigenkapitals sich **nicht ändern**. Buchwerte der Aktiva und der Kapitalanteil des ausscheidenden Gesellschafters werden fortgeführt.

**Steuerrechtlich** sind allerdings die gegenüber den Buchwerten höheren Anschaffungskosten zu berücksichtigen, damit ein späterer steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gem. § 16 EStG in korrekter Höhe ermittelt werden kann. Dies geschieht durch eine sog. „Ergänzungsbilanz“. Sie übernimmt die stillen Reserven und den Geschäftswert.

**Beispiel:** E zahlt für den Erwerb des Gesellschaftsanteils des bisherigen Gesellschafters von € 800.000,-- einen Kaufpreis von € 1.000.000,--.

Daraus ergibt sich eine Ergänzungsbilanz des E wie folgt:

Aktiva	<b>Ergänzungsbilanz</b>		Passiva
Stille Reserven	150.000,--		
Firmenwert	50.000,--	Mehrkapital	200.000,--

In Ergänzung zu der mit den Buchwerten fortzuführenden Steuerbilanz werden in der Ergänzungsbilanz für den neuen Gesellschafter E die Anschaffungskosten für stille Reserven und den Firmenwert – anders als in der Handelsbilanz – genau dargestellt und in der Folgezeit planmäßig abgeschrieben.

### c) Folgerungen

Der **entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils** (Übertragung eines Gesellschaftsanteils auf einen neuen oder einen der bisherigen Gesellschafter) ist aus der Sicht des Erwerbers kein Erwerb eines „Gesellschafts- oder Mitunternehmeranteils“ (wie bei einer Kapitalgesellschaft), sondern entgeltliche Anschaffung von **Anteilen an dem einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgut** (BFH BStBl. II 1998, 180).

Eine **Veräußerung zum Buchwert** ist **problemlos**, weil bei dem veräußernden Gesellschafter weder Gewinn noch Verlust entsteht. Der Übernehmer übernimmt das Kapitalkonto des Veräußerers; die Bilanz bleibt unverändert.

Erfolgt jedoch die **Veräußerung zu einem höheren Wert** als dem des Kapitalkontos des Veräußerers, so werden in dem Mitunternehmeranteil die steckenden stillen Reserven aufgedeckt. Dies führt beim Veräußerer zu einem Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG.

Der **Erwerber** hat seine Aufwendungen, soweit sie das erworbene Kapitalkonto übersteigen und auf die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entfallen, in einer **positiven Ergänzungsbilanz** als zusätzliche Anschaffungskosten für seine Anteile an den stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens und einem Geschäftswert mit allen bilanzrechtlichen Folgen für die künftige Gewinnermittlung mit den Folgen höhere AfA, geringerer Veräußerungsgewinn im Verhältnis der Teilwerte aufgeteilt zu aktivieren und in gleicher Höhe ein Mehreigenkapital zu passivieren (BFH BStBl. II 1995, 831).

#### **d) Bilanzierung**

**Zweck** der Bilanzierung in der Ergänzungsbilanz ist die Ermittlung des individuellen **Mehr- oder Minderkapitals** eines Gesellschafters zur Steuerbilanz. Deshalb gelten im Grundsatz die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden wie in der Steuerbilanz der Personengesellschaft. Die Kapitalveränderungen sind dem einzelnen Gesellschafter als **Ergänzungsgewinn** oder **Ergänzungsverlust** direkt zuzurechnen.

#### **e) Beispiel**

D erwirbt am 01.01.2007 vom Gesellschafter E der E&F KG einen Gesellschaftsanteil i.H.v. € 800.000,00. Gegen einen Kaufpreis i.H.v. € 1.000.000,00 hat sich D verpflichtet, den Gesellschaftsanteil des E in Höhe von € 800.000,00 fortzuführen. Den Unterschiedsbetrag zwischen Kaufpreis (€ 1.000.000,00) und Höhe des Kapitalkontos des E (€ 800.000,00) zahlt D für stille Reserven in dem Maschinenpark in Höhe von € 150.000,00 sowie für einen Geschäftswert von € 50.000,00.

Aktiva	Ergänzungsbilanz D <b>01.01.2007</b>		Passiva
	€		€
stille Reserven Maschinenpark	150.000,00	Mehrkapital	200.000,00
erworbener Geschäftswert	50.000,00		
	200.000,00		200.000,00

Aufwand	Ergänzung GuV D 01.01.- <b>31.12.2007</b>		Erlöse
	€		€
Abschreibung Maschinenpark	30.000,00		
Abschreibung Geschäftswert	3.333,00	Verlust 2007	./.
	33.333,00		33.333,00

Aktiva	Ergänzungsbilanz D <b>31.12.2007</b>		Passiva
	€		€
stille Reserven Maschinenpark	120.000,00	Mehrkapital	200.000,00
erworbener Geschäftswert	46.667,00	Verlust 2007	./.
	166.667,00		166.667,00

## 5. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für den einzelnen Gesellschafter (§§ 179, 180 AO)

Aus Gründen

- der **einheitlichen** Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (Gewinn/Verlust) bei der Personengesellschaft
- werden die Grundlagen für die Besteuerung der einzelnen Gesellschafter neben dem anteiligen Gewinn aus der Steuerbilanz auch die **Ergebnisse der individuellen Sonder- und Ergänzungsbilanzen**

in einem **besonderen Verfahren** vom Betriebsfinanzamt gesondert festgestellt (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a AO).

### III. Bilanzberichtigung

Die Ermittlung eines zutreffenden Periodengewinns setzt voraus, dass die einzelnen Bilanzposten in zutreffender Höhe in der Steuerbilanz angesetzt werden. **Bilanzierungsfehler** sind deshalb nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG zu berichtigen.

Nach § 153 AO ist ein Steuerpflichtiger verpflichtet, der erkennt,

- dass eine von ihm abgegebene Erklärung **unrichtig** oder **unvollständig** ist und
- dass es dadurch zu einer **Steuerverkürzung** kommen kann oder bereits gekommen ist,

dies dem Finanzamt anzuzeigen.

Tut er dies nicht, macht er sich ggfls. einer **Steuerhinterziehung** gem. § 370 AO schuldig.

Die Bilanzberichtigung wird **durchgeführt**, indem der falsche Bilanzansatz durch den richtigen Bilanzansatz ersetzt wird.

Die Berichtigung der **Bilanzansätze** wird deshalb gefordert, weil der steuerliche Gewinn durch einen bilanziellen Bestandsvergleich ermittelt wird.

Derartige Bilanzierungsfehler sind – soweit sie eine Gewinnauswirkung haben – grundsätzlich soweit wie möglich – auch in den vergangenen Jahren – bis zur **Fehlerquelle zu berichtigen**.

**Keine Korrekturen** bedürfen versehentlich **gewinnneutrale** Aktivierungen oder Passivierungen, weil sie den steuerlichen Gewinn nicht beeinflussen.

Dagegen spricht man von einer **Bilanzänderung**, wenn ein **richtiger** Bilanzansatz durch einen anderen **richtigen** Bilanzansatz ausgetauscht wird. Dieser Austausch setzt entsprechende **Wahlrechte** voraus.

## 1. Typische Bilanzierungsfehler

Typische Fehler solcher Gewinnkorrekturen sind

- nicht oder falsch in der Bilanz ausgewiesene Forderungen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie
- zu Unrecht gewinnmindernd gebildete Rückstellungen.

## 2. Voraussetzungen für einen fehlerhaften Bilanzansatz

Ein Bilanzansatz ist **fehlerhaft**, wenn er

- **objektiv** gegen ein handelsrechtliches oder steuerliches Bilanzierungsgebot oder –verbot verstößt (es darf also kein Wahlrecht bestehen) und
- der Steuerpflichtige diesen Verstoß nach den **im Zeitpunkt der Bilanzerstellung** bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die zum Bilanzstichtag gegebenen **objektiven** Verhältnisse bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung erkennen konnte

(BFH BStBl. II 2006, 688).

War diese **subjektive** Erkenntnismöglichkeit bei der Bilanzerstellung nicht gegeben, ist die jeweilige Bilanz **nicht fehlerhaft**, sodass eine Bilanzberichtigung zu diesem Stichtag und damit auch eine **berichtigende Steuerveranlagung zu diesem Stichtag nicht zulässig sind**.

**Beispiel:** Sinkt der Wert eines im Umlaufvermögen aktivierten Wertpapiers zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten, ist eine Bilanzierung zu den Anschaffungskosten richtig, wenn der Steuerpflichtige die auslösenden Umstände erst nach der Bilanzerstellung erkennen konnte.

Die **spätere Erkenntnis** der richtigen tatsächlichen Verhältnisse muss jedoch in der **nächsten Schlussbilanz** berücksichtigt werden.

## IV.

### Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 S. 2 EStG)

Ist ein Bilanzansatz weder dem Grunde noch der Höhe nach fehlerhaft i.S.d. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG, kann er u. U. durch einen anderen, **gesetzlich wahlweise zulässigen Ansatz ersetzt werden** (BFH BStBl. II 1990, 195).

#### Beispiele:

- Zulässige Wahl einer anderen AfA-Methode (z. B. Sonder-AfA),
- Bilanzierung eines Wirtschaftsguts mit dem Teilwert statt Anschaffungskosten.

#### 1. Zeitliche Grenzen

Bis zur Einreichung beim Finanzamt kann eine Bilanzierung beliebig vorgenommen werden.

Nach diesem Zeitpunkt nur in einer zeitlichen und sachlichen Änderung nach einer Bilanzberichtigung und **soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht.**

# Vorlesungsskript

06./13.07.2011

## Bilanzsteuerrecht SS 2011

Lehrbeauftragter WP/StB/RA Dr. Winnefeld

### *I. Steuerfreie Rücklagen in der Steuerbilanz*

- 1. Die § 6b-Rücklage*
- 2. Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. § 6b EStG*
- 3. Zuschuss-Rücklage (R 6.5 EStR)*

### *II. Betriebsvermögen und Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG*

### *III. Zehn Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz*

- 1. Selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens*
- 2. Nutzungsdauer und Abschreibung eines derivativ erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts*
- 3. Außerplanmäßige Abschreibungen auf Finanzanlagevermögen bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung*
- 4. Planmäßige Abschreibungen auf Anlagegüter*
- 5. Außerplanmäßige Abschreibungen*
- 6. Fifo-Abschreibungen im Vorratsvermögen*
- 7. Ausübung des Wahlrechts auf Übertragung von stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut*
- 8. Passivierung von Drohverlustrückstellungen*
- 9. Rückstellungsbewertung unter Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerung*
- 10. Abzinsung der Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr*

## I. Steuerfreie Rücklagen in der Steuerbilanz

Das Steuerrecht gewährte in besonderen Fällen den Unternehmen Steuererleichterungen auch durch steuerfreie Rücklagen, die allerdings – entgegen ihrer Bezeichnung – nicht zu steuerfreien Einkünften führen, sondern nur zu Steuerstundungen, weil sie nur für einen begrenzten Zeitraum in Anspruch genommen werden können. Durch die Bildung der Rücklage (Buchungssatz: per Aufwendungen an Rücklage) wird ein Teil des Gewinnes „**neutralisiert**“ und idR. auf ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut durch einen sog. „**Bewertungsabschlag**“ auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsguts übertragen. Die durch den „Bewertungsabschlag“ **geminderten** Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind die Grundlage für die ebenfalls **geminderten künftigen Abschreibungen**. Sie führen idR. zu höheren künftigen Gewinnen. Damit wird der durch die Rücklagenbildung aktuell „entgangene Gewinn“ durch höhere Gewinne der Zukunft wieder kompensiert, so dass lediglich eine „**kostenlose Steuerstundung**“ eintritt.

Aufgrund des Wegfalls des sog. „umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips“ durch das **BilMoG zum 01.01.2010** können die steuerlichen Vergünstigungen unabhängig von der Handelsbilanz in Anspruch genommen werden.

### 1. Die § 6b-Rücklage

§ 6 b EStG (idF des EStG vom 8.10.2009, BGBl. I 2009, 3360) ermöglicht durch die Einräumung eines steuerlichen Wahlrechts eine **personenbezogene** Begünstigung die **Übertragung stiller Reserven**, die durch die Veräußerung eines bestimmten (alten) Wirtschaftsguts aufgedeckt werden, auf ein (neues) Reinvestitionsobjekt durch eine Rücklagenbildung mit anschließendem Bewertungsabschlag auf ein (neues) Wirtschaftsgut zu übertragen.

**Voraussetzungen** für die Rücklagenbildung sind

- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG)
- der Veräußerung **bestimmter Wirtschaftsgüter** (z.B. Grund und Boden einschließlich Aufwuchs, Gebäude, Binnenschiffe, Anteile an einer Kapitalgesellschaft durch Einzelunternehmen oder Personenhandelsgesellschaften)

- der 6-jährigen Zugehörigkeit des veräußerten Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (§ 6b Abs. 1 S. 1, Abs. 2/4 S. 1 Nr. 4 EStG)

können die durch die Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven

- entweder von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter (§ 6b Abs. 1 S. 1, Abs. 4 S. 2 Abs. 10), die zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören (z.B. Grund und Boden einschließlich Aufwuchs bei Land- und Forstwirtschaft, Gebäude, Binnenschiffe, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, Anteile an Kapitalgesellschaften, § 6b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG)
- im **Veräußerungsjahr** abgezogen werden oder
- durch eine **Rücklagenbildung** im Veräußerungsjahr auf ein bestimmtes **im folgenden Wirtschaftsjahr** angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut übertragen werden.

Dadurch sollen die Veräußerungen von nicht mehr benötigten Bestandteilen des Betriebsvermögens erleichtert, die hieraus entstandenen Gewinne dem Unternehmen zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellkosten bestimmter Neuinvestitionen erhalten und so die Modernisierung und Reorganisierung des Betriebs, Standortverlagerungen, Strukturveränderungen und die Änderung von Beteiligungsverhältnissen begünstigt werden.

Das Unternehmen soll durch die § 6b-Rücklage so gestellt werden, als befände sich das veräußerte Wirtschaftsgut nach wie vor im Betriebsvermögen. Das veräußerte Wirtschaftsgut soll im Ersatz-Wirtschaftsgut bilanziell fortbestehen.

Die Übertragung des Veräußerungsgewinns auf das neue Wirtschaftsgut erfolgt durch Abzug von dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch einen **Bewertungsabschlag**. Die um den Abzugsbetrag geminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Gebäuden stellen dann die Basis für die AfA dar (§ 6b Abs. 6 EStG; R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR).

Es bestehen **drei Möglichkeiten** der Übertragung von Veräußerungsgewinne nach § 6b EStG:

- die direkte Übertragung der stillen Reserven beim Zugang des neuen Wirtschaftsguts im Jahr der Veräußerung des alten Wirtschaftsguts,
- die direkte Übertragung **bei Zugang des neuen Wirtschaftsguts bereits im Vorjahr** vor der Veräußerung des alten Wirtschaftsguts,
- die Bildung einer **steuerfreien Rücklage** zur Übertragung des Veräußerungsgewinns gem. § 6b EStG auf das neue Wirtschaftsgut in einem Folgejahr.

Im Falle der **Rückübertragung** auf ein im Vorjahr angeschafftes Gebäude ist der Abzug des Veräußerungsgewinns vom Restbuchwert des Gebäudes am **Bilanzstichtag des Vorjahres** vorzunehmen (§ 6b Abs. 3 EStG).

<b>Beispiel:</b>	<b>EUR</b>
Zugang des neuen Gebäudes am 01.07.2009	
– Anschaffungskosten	5.000.000,--
– lineare Abschreibung gem. § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG für 2009 (3 % p.a., zeitanteilig für 6 Monate)	./. <u>75.000,--</u>
– Buchwert zum 31.12.2009	4.925.000,--
– Verkauf des alten Gebäudes am 05.01.2010 mit einem Veräußerungsgewinn (Veräußerungspreis abzüglich Buchwert =stille Reserven) von	./. <u>3.125.000,--</u>
– Zwischensumme nach Übertragung der stillen Reserven	1.800.000,--
– AfA gem. § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG für 2010 (3 % p.a. € 1.800.000,--)	./. <u>54.000,--</u>
– <b>Buchwert 31.12.2010</b>	<b>1.746.000,--</b>

**Abwandlung des Beispiels:** Der Veräußerungsgewinn (stille Reserven) wird auf einen Zugang am 01.07.2010 durch Bildung einer steuerfreien Rücklage zum 31.12.2009 gem. § 6b Abs. 3 EStG in die Steuerbilanz übertragen.

**Buchungssätze im Jahre 2009:**

1.

**Per** Bank € 4.125.000,--  
an Gebäude (alt) € 1.000.000,--  
sonstige betriebliche Erträge €  
3.125.000,--

## 2. Bildung der steuerfreien Rücklage

**Per** sonstige betriebl. Aufwendungen € 3.125.000,--  
an steuerliche Rücklagen €  
3.125.000,--

## Buchungssätze im Jahre 2010

**Per** Gebäude neu € 5.000,--  
an Bank € 5.000,--

**Per** Auflös. steuerfreie Rücklage € 3.125.000,--  
an sonst. betriebl. Aufwend. €  
3.125.000,--

**Per** Bewertungsabschlag € 3.125.000,--  
(außerplanmäßige Abschreibung) an Gebäude (neu) €  
3.125.000,--

## Bemessungsgrundlage für AfA:

	EUR
Anschaffungskosten des neuen Gebäudes am 01.07.2010	5.000.000,--
Übertragung der stillen Reserven am 01.07.2010	./. 3.125.000,--
Zwischensumme nach Übertragung der stillen Reserven	1.875.000,--
AfA vom 01.07.2010 – 31.12.2010 linear 3 % p.a. € 1.875.000 x 0,03 x 6/12	<u>28.125,--</u>
<b>Buchwert des neuen Gebäudes am 31.12.2010</b>	<b>1.846.875,--</b>

## 2. Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 EStR

Scheidet ein Wirtschaftsgut aufgrund

- **höherer Gewalt** (Elementar-Ereignisse wie z.B. Brand, Sturm, Überschwemmung sowie auch Straftaten wie Raub) oder
- durch Veräußerung zur **Vermeidung eines behördlichen Eingriffs** (z.B. drohende Enteignung, mehrjähriges Bauverbot)

aus dem Betriebsvermögen aus, so **können** (Wahlrecht) **die durch Versicherungszahlungen** aufgedeckten stillen Reserven durch **entsprechende Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

- eines **im Jahr des Ausscheidens** neu angeschafften funktionsgleichen oder funktionsähnlichen Wirtschaftsguts übertragen werden **oder**
- wenn das Ersatzwirtschaftsgut nicht im selben Jahr beschafft wird, eine **Rücklage** für Ersatzbeschaffung für ein künftig zu erwerbendes funktionsgleiches oder funktionsähnliches Wirtschaftsgut übertragen werden.

Voraussetzung ist, dass am Bilanzstichtag die ernsthafte Absicht zur Ersatzbeschaffung besteht (R 6.6 Abs. 4 S. 1 EStR).

Ohne Übertragung der durch Versicherungszahlungen aufgedeckten und auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragenen stillen Reserven würden auch hier die stillen Reserven in den laufenden steuerpflichtigen Gewinn einbezogen.

Es bestehen folgende Möglichkeiten der Übertragung stiller Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut:

- direkte Übertragung **im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens** gem. R 6.6 Abs. 1 und 3 EStR;
- direkte Übertragung auf ein vor einem behördlichen Eingriff zugegangenes Ersatzwirtschaftsgut. Die aufgedeckten stillen Reserven könne auch auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden, wenn diese **vor der Veräußerung** erworben wurde, wenn zwischen beiden Vorgängen ein ursächlicher Zusammenhang besteht (H 6.6 Abs. 1 „Vorherige Anschaffung“ EStH);
- Bildung einer steuerfreien Rücklage für Ersatzbeschaffung und Übertragung der stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut (R 6.6 Abs. 4 EStR)

Das Wahlrecht kann in allen Fällen unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 S. 2 2. Halbs. EStG), denn den Posten „Sonderposten mit Rücklagenanteil“ gibt es ab 01.01.2010 in der Handelsbilanz nicht mehr.

**Beispiel:** Durch eine Explosion wird im Wirtschaftsjahr 2009 eine Druckmaschine vernichtet. Buchwert € 60.000,--; Entschädigung € 120.000,-- Anschaffungskosten einer funktionsgleichen Druckmaschine in 2010 € 90.000,-- Wie ist zu buchen?

#### Buchungen im Jahr 2009:

*Per* *Absetzung für außergewöhnliche Absetzung €*  
 60.000,--  
*an alte Druckmaschine € 60.000,--*

*Per* *Bank € 120.000,--*  
 120.000,--  
*an außerordentliche Erträge €*

#### Bildung der Rücklage:

*Per* *betrieblicher Aufwand € 120.000,--*  
*an Rücklage € 120.000,--*

#### Buchungen im Jahr 2010

*Per* *neue Druckmaschine € 90.000,--*  
*an Bank € 90.000,--*

Die Anschaffungskosten der neuen Druckmaschine = € 90.000,-- liegen mit € 30.000,-- unterhalb der Entschädigungssumme von € 120.000,--. Folglich sind nur

$$\frac{\underline{\text{€ } 90.000,--}}{\text{€ } 120.000,--} = \frac{3}{4}$$

der stillen Reserven auf das Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen.

Die aufgedeckten stillen Reserven betragen:

	<b>EUR</b>
– Entschädigungszahlung	120.000,--
– Buchwert	./. <u>60.000,--</u>
<b>insgesamt</b>	<b>60.000,--</b>

Davon  $\frac{3}{4}$  von € 60.000,-- = € 45.000,--

Mithin können € 45.000,-- stille Reserven auf das ersatzwirtschaftsgut von € 90.000,-  
- übertragen werden.

#### **Buchungssätze:**

<b>Per</b>	<i>Rücklage € 60.000,--</i>
	<b>an sonstige betriebliche Erträge €</b>
<i>60.000,--</i>	

<b>Per</b>	<i>Bewertungsabschlag gem. R 6.6 Abs. 1 EStR €</i>
<i>45.000,--</i>	<b>an neue Maschine € 45.000,--</b>

#### **Grundlage für die künftige AfA ist also**

€ 90.000,-- ./.  
€ 45.000,-- = € 45.000,--

Die aufgedeckten stillen Reserven von € 60.000,-- werden zu  $\frac{3}{4}$  = € 45.000,-- auf die Anschaffungskosten für die neue Maschine übertragen, d.h. sie mindern in Höhe von € 45.000,-- die Anschaffungskosten von € 90.000,--. In Höhe von  $\frac{1}{4}$  = € 15.000,-- wird die steuerfreie Rücklage erfolgswirksam aufgelöst und wird in den steuerpflichtigen Gewinn einbezogen.

Die Rücklage ist **aufzulösen**, wenn

- das Reinvestitionsobjekt angeschafft oder hergestellt wird oder
- das Unternehmen die Reinvestitionsabsicht aufgibt.

Erfolgt **keine Wiederanlage**, ist die Rücklage am Schluss des ersten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres **aufzulösen**; handelt es sich bei dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut um Grund und Boden, ist die Rücklage erst nach dem zweiten Wirtschaftsjahr **gewinnerhöhend aufzulösen** (R 6.6 Abs. 4 S. 5 EStR). Außerdem ist ein **pauschaler Stundungszins** von 6 % der Rücklage je Wirtschaftsjahr zu leisten (§ 6b Abs. 3 S. 7 EStG).

### **3. Zuschuss-Rücklage (R 6.5 EStR)**

In gleicher Weise können Investitionszuschüsse, die nicht zurückzuzahlen sind (sog. „echte verlorene Zuschüsse“) erfolgsneutral gebucht werden, wenn das begünstigte Wirtschaftsgut erst im nachfolgenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt wurde.

Als echte verlorene Investitionszuschüsse sind einmalige oder wiederkehrende Zahlungen ohne Rückzahlungsverpflichtungen und ohne unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschussempfängers zu verstehen. Sie werden idR. als Anreiz und als Finanzierungshilfe für bestimmte Investitionen geleistet (z.B. in der Flugzeug- und Automobil-Branche).

Für sie besteht steuerrechtlich das **Wahlrecht**

- entweder im Wirtschaftsjahr der Zahlung **erfolgswirksam** zu vereinnahmen (R 6.5 Abs. 2 S. 2 EStR)
- oder **erfolgsneutral**
  - durch **Absetzung des Zuschussbetrages von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten** des begünstigten Wirtschaftsguts (R 6.5 Abs. 2 S. 3 EStR) oder
  - durch Bildung einer **steuerfreien Zuschuss-Rücklage**, die bei Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts im Folgejahr aufgelöst und erfolgsneutral von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgesetzt wird.

Die um den Zuschussbetrag gekürzten Anschaffungs-oder Herstellungskosten sind die **Bemessungsgrundlage für die AfA-Beträge der Folgejahre**.

Im Falle der **sofortigen Vereinnahmung** erhöht sich das Ergebnis des Wirtschaftsjahres um den Zuschussbetrag; im Falle der **erfolgsneutralen Vereinnahmung** wird der Zuschuss aufgrund der geminderten Abschreibungsbeträge während der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer versteuert.

Deshalb ist in der Praxis die Bildung der steuerfreien Rücklage der Normalfall.

**Beispiel:** Das Unternehmen U erhält für eine **im Jahr 2010** anzuschaffende Druckmaschine zum Anschaffungspreis von € 90.000,-- einen echten verlorenen Zuschuss bereits **im Jahre 2009** von € 30.000,--.

**Buchungssätze im Jahr 2009:**

<i>Per</i>	<i>Bank € 30.000,--</i>
	<i>an sonstige betriebliche Erträge €</i>
<i>30.000,--</i>	

<i>Per</i>	<i>steuerfreie Zuschussrücklage € 30.000,--</i>
	<i>an sonstiger betrieblicher Aufwand €</i>
<i>30.000,--</i>	

Damit ist durch die Abschlussbuchung der im Jahr 2009 geleistete Zuschussbetrag erfolgsneutral vereinnahmt.

**Buchungssätze im Jahre 2010:**

<i>Per</i>	<i>Druckmaschine € 90.000,--</i>
	<i>an Bank € 90.000,--</i>

<i>Per</i>	<i>steuerfreie Rücklage € 30.000,--</i>
	<i>an Druckmaschine € 30.000,--</i>

Durch letztere Buchung werden die Anschaffungskosten von € 90.000,-- um den Zuschussbetrag von € 60.000,-- **gekürzt**.

Die **Bemessungsgrundlage für künftige Abschreibungen** beträgt im Jahre 2010:

€ 90.000,-- ./ € 30.000,-- = € 60.000,--

## II.

### **Betriebsvermögen und Gewinnverteilung bei einer GmbH & Co. KG**

Steuersubjekte der GmbH & Co. KG sind

- die natürliche Personen gem. § 1 EStG und
- die GmbH als juristische Person,

die als Gesellschafter an der KG beteiligt sind.

Die Tätigkeit einer GmbH & Co. KG, bei der ausschließlich die Kapitalgesellschaft die Funktion als persönlich haftende beteiligt ist und bei der nur diese Kapitalgesellschaft oder Nicht-Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind, **gilt** deshalb auch dann als Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit der Gesellschaft an sich nicht unter § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG fällt.

Die von den Kommanditisten gehaltenen **Anteile an der Komplementär-GmbH gehören zu deren Sonderbetriebsvermögen II**, wenn die Gesellschafter der Komplementär-GmbH gleichzeitig Kommanditisten sind (BFH BStBl. II 1995, 174). Die Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen II wird damit begründet, dass die GmbH-Anteile es den Kommanditisten ermöglichen, über die Komplementär-GmbH Einfluss auf die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG auszuüben (BFH BStBl. II 1991,310),

Allerdings liegt Sonderbetriebsvermögen nur dann vor, wenn sich die GmbH auf die Geschäftsführung der KG beschränkt oder wenn ein daneben bestehender Gewerbebetrieb von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH BStBl. II 1986, 55/57).

Die Dividenden der Komplementär-GmbH stellen **Sonderbetriebsvermögen** dar und sind damit **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**.

Die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile sind entsprechend zu behandeln. Sie werden bei natürlichen Personen als Gesellschafter seit 2009 dem Teileinkünfteverfahren zugeordnet (§ 3 Nr. 40d EStG) oder können grundsätzlich steuerfrei vereinnahmt werden (§ 8b Abs. 1 KStG). Die **Gewinne aus der Veräußerung** der Anteile sind entsprechend zu behandeln. Sie werden bei **natürlichen Personen** nach **Teileinkünfteverfahren** (§ 3 Nr. 40a EStG) belastet. Bei Kapitalgesellschaften als Gesellschafter sind sie gem. § 8b Abs. 2 KStG grundsätzlich **steuerfrei**.

Da die GmbH & Co. KG eine **Personengesellschaft** ist, wird ihr Gewinn **einheitlich festgestellt** und auf die Gesellschafter verteilt (§§ 179, 180 AO).

Wenn die Gesellschaft in der Lage ist, ihre gleichlautenden Interessen in der KG und der GmbH gemeinsam zu verwirklichen, ist die Angemessenheit der Gewinnanteile zu überprüfen. Wird dabei die GmbH benachteiligt, liegt eine **verdeckte Gewinnausschüttung** vor (BFH BStBl. II 1977, 467).

Die **Geschäftsführer-Gehälter** sind zwar bei der GmbH Betriebsausgaben, gehören aber beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu den **Einkünften aus Gewerbebetrieb**, die im Gesamtgewinn der KG enthalten sind (BFH BStBl. II 1993/792). Bei überhöhter Tätigkeitsvergütung kann sich eine verdeckte Gewinnausschüttung ergeben.

Erhält ein **Kommanditist**, der zugleich Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist, für diese Geschäftsführertätigkeit eine Vergütung, so unterliegt diese Vergütung der Gewerbeertragsteuer.

### III.

## Zehn Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz

### 1. Selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

#### a) Handelsbilanz:

Wahlrecht zur Aktivierung (§ 248 Abs. 2 HGB; Planmäßige Abschreibung, wenn Wahlrecht zugunsten der Aktivierung ausgeübt wurde)

**b) Steuerbilanz:**

Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG)

**2. Nutzungsdauer und Abschreibung eines derivativ erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts**

**a) Handelsbilanz:**

Planmäßige Abschreibung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten während der zeitlich begrenzten Nutzungsdauer (§ 253 Abs. 3 S. 1 HGB);

Im **Anhang** sind gem. § 285 Abs. 1 Ziff. 13 HGB die Gründe anzugeben, die die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts von **mehr als fünf Jahren** rechtfertigen.

**b) Steuerbilanz:**

Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebes oder eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft **gilt** (Fiktion) ein Zeitraum von 15 Jahren.

**3. Außerplanmäßige Abschreibungen auf Finanzanlagevermögen bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung**

**a) Handelsbilanz:**

**Zulässig als Wahlrecht** gem. § 253 Abs. 3 S. 4 HGB

**b) Steuerbilanz:**

**unzulässig** (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG)

#### **4. Planmäßige Abschreibungen auf Anlagegüter**

##### **a) Handelsbilanz:**

Geometrisch-degressive oder arithmetisch-degressive oder lineare Abschreibungen; Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter bis zu € 1.000,-- Anschaffungskosten

##### **b) Steuerbilanz:**

Regel-AfA: lineare AfA; arithmetisch-degressive AfA nur in Sonderfällen; Sonderabschreibungen gem. § 7g Abs. 5 EStG und Investitionsabnutzungsbetrag gem. § 7g Abs. 1 EStG nur in der Steuerbilanz; Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter bis zu Anschaffungskosten iHv. € 150,--; zwischen € 150,-- bis € 1.500,-- Pool-Abschreibung von 20 % linear über fünf Jahre (§ 6 Abs. 2a EStG)

#### **5. Außerplanmäßige Abschreibungen**

##### **a) Handelsbilanz:**

außerplanmäßige Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 HGB auf einen **Tageswert** der unter dem steuerlichen Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG liegt (z.B. Anlaufverluste bei Beteiligungen, Wertpapiere des Umlaufvermögens)

##### **b) Steuerbilanz:**

Ausübung des Wahlrechts in der Steuerbilanz, Wirtschaftsgüter auf einen Teilwert abzuschreiben, der niedriger ist als der Tageswert (z.B. im Umlaufvermögen wegen des Abzugs des durchschnittlichen Unternehmergewinns oder wegen des Ansatzes von Wiederbeschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG; R 6.8 Abs. 2 EStR)

#### **6. Fifo-Abschreibungen im Vorratsvermögen**

##### **a) Handelsbilanz:**

Zulässig bei steigenden und fallenden Preisen (§ 256 HGB)

##### **b) Steuerbilanz:**

Durchschnittspreisbewertung (R 6.8 Abs. 3 EStR)

## 7. Ausübung des Wahlrechts auf Übertragung von stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut

### a) Handelsbilanz:

unzulässig, weil nur steuerliches Sonderrecht

### b) Steuerbilanz:

zulässig gem. § 6b EStG, R 6.6 und R 6.5 EStR

## 8. Passivierung von Drohverlustrückstellungen

### a) Handelsbilanz:

Passivierungspflicht gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB

### b) Steuerbilanz:

Passivierungsverbot gem. § 5 Abs. 4a EStG

## 9. Rückstellungsbewertung unter Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerung

### a) Handelsbilanz:

Passivierungsgebot gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB (notwendiger Erfüllungsbetrag)

### b) Steuerbilanz:

Passivierungsverbot gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG

## 10. Abzinsung der Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr

### a) Handelsbilanz:

Abzinsung mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen **sieben Geschäftsjahre** (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB), der von der **Bundesbank** allgemein verbindlich ermittelt wird.

**b) Steuerbilanz:**

Abzinsung mit 5,5 % p.a. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 EStG