

Inhaltsverzeichnis:

1. Einführung	1
2. Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten.....	1
2.1 Buchführungspflichten.....	1
2.2 Aufzeichnungspflichten.....	6
2.3 Aufbewahrungspflichten.....	8
2.4 Übungen.....	8
3. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)	9
3.1 Begriff und Bedeutung der GoB	10
3.2 Handelsrechtliche Grundsätze.....	10
3.3 Steuerrechtliche Grundsätze.....	11
3.4 Folgen bei Buchführungsmängeln	11
4. Arten von Wirtschaftsgütern.....	12
5. Personelle Zuordnung von Wirtschaftsgütern	12
5.1 Wirtschaftliche Betrachtungsweise.....	12
5.2 Übungen.....	14
5.3 Spezialfall der personellen Zuordnung von Wirtschaftsgütern: Leasing.....	15
6. Sachliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern.....	26
6.1 Zuordnung zum Betriebsvermögen	26
6.2 Zuordnung zum Privatvermögen	26
6.3 Wahlmöglichkeiten für die Zuordnung	27
6.4 Notwendiges Betriebsvermögen	27
6.5 Notwendiges Privatvermögen	27
6.6 Gewillkürtes Betriebsvermögen	28
6.7 Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter	28
6.8 Betriebsvermögen bei Personengesellschaften	29
6.9 Sachliche Zuordnung von Schulden	29
6.10 Übungen.....	32
7. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanzierung und Bewertung	33
7.1 Maßgeblichkeitsprinzip	33
7.2 Handelsrechtliche Ansatzvorschriften (Aktivierung / Passivierung)	33
7.3 Handelsrechtliche Bewertungsvorschriften	35
7.4 Keine Maßgeblichkeit und Durchbrechung der Maßgeblichkeit	40
7.5 BMF-Schreiben zum Maßgeblichkeitsgrundsatz (Beck StE 1 § 5/14)	40
8. Steuerrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze.....	45

9. Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Teilwert	47
9.1 Anschaffungskosten.....	47
9.2 Herstellungskosten	50
9.3 Teilwert	56
10. Immaterielle Vermögenswerte.....	66
10.1 Begriff.....	66
10.2 Immaterielles Anlagevermögen/Immaterielles Umlaufvermögen	68
10.3 Selbst geschaffenes immaterielles Anlagevermögen.....	68
10.4 Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill)	71
10.5 Übungen.....	72
11. Bilanzierung von Grundstücken und Grundstücksteilen	73
11.1 Bilanzposten „Grundstücke“	73
11.2 Gebäudebegriff.....	73
11.3 Betriebsvorrichtungen (R 4.2 Abs. 3 i. V. m. R 7.1 Abs. 3 EStR)	74
11.4 Scheinbestandteile (R 4.2 Abs. 3 i. V. m. R 7.1 Abs. 4 EStR)	74
11.5 Ladeneinbauten u.a. (R 4.2 Abs. 3 EStR)	74
11.6 Mietereinbauten (R 4.2 Abs. 3 EStR, H 4.2 Abs. 3 EStH)	74
11.7 Sonstige selbstständige Gebäudeteile (R 4.2 Abs. 3 und 4 EStR)	75
11.8 Grundstücksteile als selbstständige Wirtschaftsgüter (Zusammenfassung).....	77
11.9 Beck StE 1 § 7/1: BMF: Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Mietereinbauten und Mieterumbauten.....	77
11.10 Übungen.....	80
11.11 Herstellungskosten bei Gebäuden, insbes. bei Gebäudeabbruch	84
11.12 Herstellungskosten bei Gebäudeabbruch, H 6.4 „Abbruchkosten“ EStH.....	84
11.13 Übungen.....	85
12. Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung des Anlagevermögens	86
12.1 Begriff und Aufgaben der Abschreibung	86
12.2 Einteilung des Anlagevermögens.....	88
12.3 Absetzungsberechtigter	89
12.4 Überblick über die Abschreibungsarten	89
12.5 Beginn und Ende der AfA	90
12.6 Planmäßige Abschreibung.....	91
12.7 Besonderheiten bei Einlage des Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen.....	97
12.8 Außerplanmäßige Abschreibungen	97
12.9 Abschreibungen bei Gebäuden und Gebäudeteilen.....	98
12.10 Besonderheiten bei Abschreibungen.....	101

12.11 Die Bewertung des Anlagevermögens im Überblick.....	102
12.12 Übungen.....	103
13. Investitionsabzugsbetrag (Ansparabschreibung) und Sonderabschreibung.....	104
13.1 Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 bis 4 EStG	104
13.2 Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 + 6 EStG	112
13.3 Übungen.....	113
14. Geringwertige Wirtschaftsgüter	113
14.1 Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.....	114
14.2 Selbstständige Nutzungsfähigkeit	114
14.3 Wertgrenzen.....	114
14.4 GWG-Abschreibung	115
14.5 Besonderheit bei den Überschusseinkunftsarten	117
15. Zusammenfassende Übungen zur Bilanzierung des Anlagevermögens	117
Fall 15.1.....	117
Fall 15.2.....	118
Fall 15.3.....	119
Fall 15.4 - Abschreibung in besonderen Fällen	119
Fall 15.5 - Fabrikant Bimmel.....	121
Fall 15.6.....	122
Fall 15.7.....	123
Fall 15.8.....	124
16. Entstrickung und Verstrickung.....	125
16.1 Entstrickung.....	125
16.2 Verstrickung.....	127
16.3 Ausgleichsposten nach § 4g EStG	127
16.4 Aufzeichnungs-, Dokumentations- und Meldepflichten	128
16.5 Zusammenfassendes Beispiel.....	128

Vorbemerkung: Jahre 04, 05 06 usw. sind neutrale Jahre; es gilt die aktuelle Rechtslage. Jahre 2015, 2016, 2017 sind Echtjahre.

1. Einführung

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) wurde am 29. Mai 2009 die größte Bilanzrechtsreform seit rund 25 Jahren in Kraft gesetzt. Ab dem Jahr 2010 prägen die Neuregelungen vollumfänglich das Bilanzbild deutscher Unternehmen und Konzerne.

Zentrales Ziel des Gesetzgebers ist es, das HGB im Vergleich zu den IFRS wieder deutlich attraktiver zu machen. Daher soll die Aussagekraft des HGB-Abschlusses erhöht und damit für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen als "Antwort auf die International Financial Accounting Standards (IFRS)" verstanden werden. Explizit wird in diesem Zusammenhang der Entwurf eines Standards "IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen" abgelehnt. Das BilMoG ist somit geprägt von dem Gedanken, das verlorene Vertrauen in die Abbildung von Unternehmen nach dem HGB wieder herzustellen. Dabei soll statt der Übernahme der IFRS weiterhin ein eigenständiges, kostengünstigeres und einfacheres Regelungsnetzwerk bestehen bleiben, was insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen für sehr wichtig gehalten wird.

Um dieses Ziel zu erreichen, muss das HGB modernisiert werden, möglichst ohne jedoch die unterstellte Komplexität der IFRS zu übernehmen. Dabei wird aber verkannt, dass die IFRS - bis auf wenige Ausnahmen - nicht die Ursache der Komplexität sind, sondern die abzubildende Realität mit immer neuen vertraglichen Strukturen, die eine Einordnung in klassische Rechnungslegungsgrößen stark erschweren, dafür ursächlich ist. Als Beispiel sei hier auf die Diskussion zur Behandlung von Leasing, Mezzanine-Kapital oder Derivaten verwiesen. Auch die Bewertung dieser Größen entzieht sich, wie auch ganz allgemein bei der Abbildung von Risiken und Chancen, der objektiven Messung.

Das HGB wird letztlich durch die Abschaffung von vielen Wahlrechten und der umgekehrten Maßgeblichkeit sowie durch die Anpassung einiger Ansatz- und Bewertungsvorschriften deutlich in Richtung der IFRS verschoben. Da zusätzlich zu erwarten ist, dass die an die neuen Normen anzupassenden bzw. neu zu entwickelnden Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung eine noch stärkere Anlehnung an die IFRS bewirken werden, wird zukünftig auch der (freiwillige) Übergang zu den IFRS vielfach nur einen kleinen Schritt darstellen. Somit bleibt abzuwarten, ob das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel tatsächlich erreicht werden kann, oder ob das BilMoG nur ein Zwischenschritt auf dem Weg hin zur allgemeinen Anwendung einer IFRS-gemäßen Rechnungslegung in Deutschland darstellt.

2. Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

2.1 Buchführungspflichten

2.1.1 Buchführungspflicht nach Handelsrecht

Nach § 238 Abs. I HGB ist jeder Kaufmann zur Buchführung verpflichtet. Die §§ 240, 242 HGB bestimmen, dass jeder Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes sowie für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar und eine Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen hat. Diese Verpflichtungen gelten grundsätzlich für alle Kaufleute im Sinne der §§ I bis 6 HGB:

a) Muss- oder Ist-Kaufmann (§ 1 HGB)

ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Er ist auch ohne Eintragung in das Handelsregister Kaufmann und wird deshalb bereits mit Beginn seiner gewerblichen Betätigung buchführungspflichtig.

Ausnahmen gelten nur für so genannte Kleingewerbetreibende (§ I Abs. 2 und § 2 HGB).

b) Kleingewerbetreibende (§ 2 HGB)

benötigen nach Art und Umfang ihrer Tätigkeit keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb. Für die Entscheidung, ob ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist, ist immer auf den konkreten Betrieb abzustellen, nicht auf die Branche. Maßgebend ist das Gesamtbild im gewöhnlichen Geschehensablauf. Im Zweifel können als Entscheidungskriterien herangezogen werden: Vielzahl zu erbringender Leistungen, Kontokorrentverkehr, Vielzahl von Geschäftsverbindungen, Bilanzsumme, Umsatzerlöse, Höhe des Anlagevermögens, Zahl der Arbeitnehmer.

Diese Kleingewerbetreibenden sind nach § 2 HGB berechtigt, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen, allerdings sind sie nicht dazu verpflichtet. Durch die Eintragung erlangen Sie die Kaufmannseigenschaft. Erst ab diesem Zeitpunkt beginnt bei Ihnen die handelsrechtliche Buchführungspflicht.

Sie können auf ihren Antrag hin auch wieder aus dem Handelsregister gelöscht werden mit der Folge, dass ihre Kaufmannseigenschaft wieder erlischt.

c) Land- und Forstwirte (§ 3 HGB)

können sich nur dann freiwillig in das Handelsregister eintragen lassen, wenn sie einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (§ 3 Abs. 2 HGB) oder ein Nebengewerbe eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (§ 3 Abs. 3 HGB) in diesem Umfang betreiben. Auch diese „Kannkaufleute“ erlangen die Kaufmannseigenschaft erst mit der Eintragung ins Handelsregister. Deshalb beginnt ihre handelsrechtliche Buchführungspflicht ebenfalls erst zu diesem Zeitpunkt.

d) Scheinkaufleute (§ 5 HGB)

sind Personen, deren Firma zwar im Handelsregister eingetragen ist, die im Geschäftsverkehr aber nur den Anschein erwecken, Vollkaufleute zu sein. Sie müssen sich gegenüber gutgläubigen Dritten entsprechend ihrem Verhalten als Kaufmann behandeln lassen und können sich nicht darauf berufen, tatsächlich kein Handelsgewerbe zu betreiben oder Kleingewerbetreibende im Sinne von § I Abs. 2 HGB zu sein. Scheinkaufleute sind deshalb auch buchführungspflichtig, und zwar von dem Zeitpunkt an, an dem sie sich in das Handelsregister eintragen lassen haben.

e) Formkaufleute (§ 6 HGB)

sind stets buchführungspflichtig. Als solche werden Gesellschaften bezeichnet, die die Kaufmannseigenschaft kraft ihrer Rechtsform besitzen. Hierzu gehören:

- Die Personengesellschaften OHG und KG, wenn sie ein Handelsgewerbe betreiben (§§ 105 Abs. 1 und 161 Abs. 1 HGB),
- Die Kapitalgesellschaften AG, KGaA und GmbH (§§ 3 Abs. 1 AktG, 278 Abs. 3 AktG, 13 Abs. 3 GmbHG). Sie gelten kraft Gesetzes als Handelsgesellschaften, selbst wenn sie kein Handelsgewerbe betreiben,
- Die eingetragene Genossenschaft, die nach § 17 Abs. 2 GenG als Kaufmann gilt, obwohl sie keine Handelsgesellschaft ist.

Bei Formkaufleuten beginnt die Buchführungspflicht nach herrschender Meinung und ständiger Rechtsprechung bereits mit Gründung der Gesellschaft (Abschluss des Gesellschaftsvertrages, Errichtung so genannter Vorgesellschaft oder Gründungsgesellschaft), wenngleich formalrechtlich betrachtet die Kaufmannseigenschaft erst mit der Eintragung in das Handelsregister begründet wird.

Zu beachten ist weiter, dass die BGB-Gesellschaft (§705 BGB) kein Handelsgewerbe betreibt, folglich nicht

unter die Regelungen des HGB fällt. Sie eignet sich nur für Kleingewerbetreibende (z.B. Kioskbetreiber, kleiner Blumenladen), bei denen sich der Umfang der geschäftlichen Tätigkeit in sehr überschaubaren Grenzen hält. Wenn die BGB-Gesellschaft auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet ist, weil sich der Umfang der geschäftlichen Tätigkeit ausweitet, wechselt die Unternehmensform automatisch in die Form der offenen Handelsgesellschaft (OHG). Die Abgrenzung zwischen BGB-Gesellschaft und OHG erfolgt also nach den gleichen Kriterien wie die Abgrenzung zwischen Nichtkaufmann und Kaufmann.

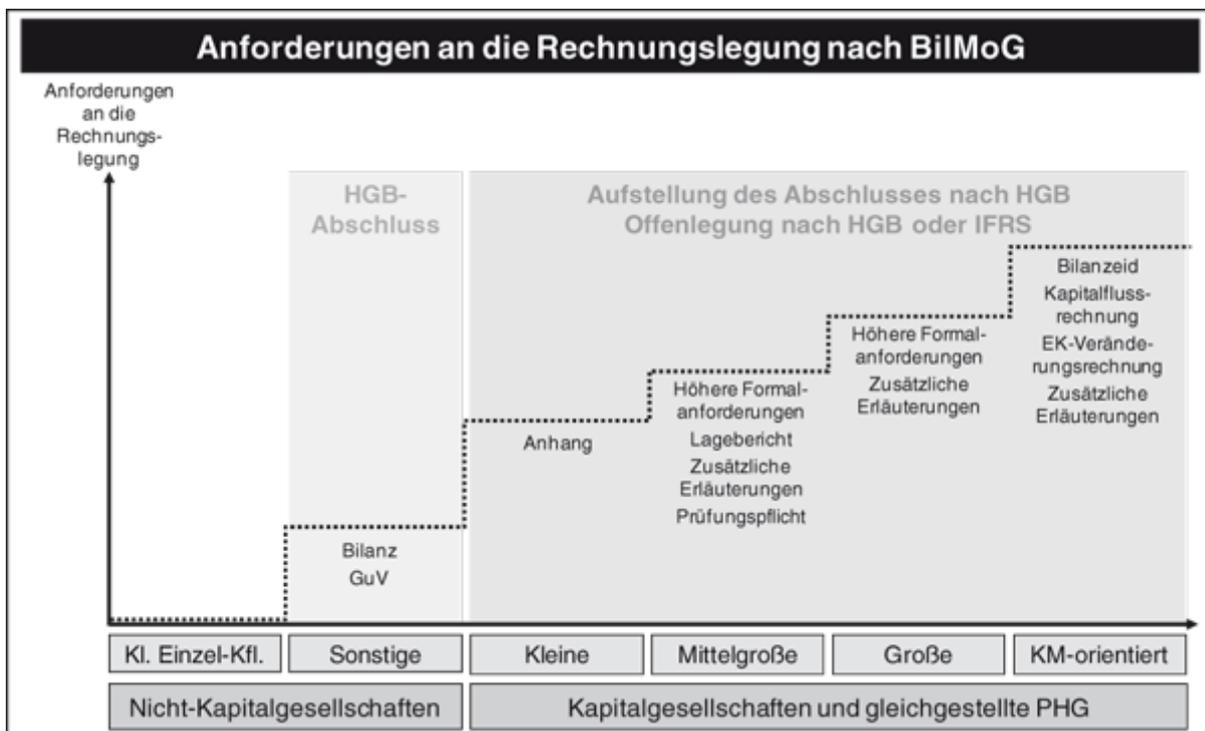
Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht sowie Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses: §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB (Einführung durch das BilMoG)

Für diese neuen gesetzlichen Regelungen gab es keine Entsprechung im alten HGB vor BilMoG.

§ 241a HGB regelt die größenabhängige Befreiung von Einzelkaufleuten von der Buchführungspflicht und von der Pflicht zur jährlichen Erstellung eines Inventars: Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 600.000 €¹ Umsatzerlöse und 60.000 €² Jahresüberschuss aufweisen, brauchen die §§ 238 bis 241 nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Werte des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

Hiervon ausgenommen sind nunmehr Einzelkaufleute, sofern sie in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 600.000 € Umsatzerlöse und nicht mehr als 60.000 € Jahresüberschuss ausweisen. Diese beiden Größenkriterien sind kumulative Merkmale, sie müssen also beide erfüllt werden.

Der neu geschaffene § 242 Abs. 4 HGB stellt Einzelkaufleute von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses frei. Klarstellend wird festgelegt, dass die Rechtsfolgen der vorgenannten Erleichterungen - wie auch die Erleichterungen gemäß § 241a HGB - bei Neugründungen schon am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung eintreten, sofern die genannten Größenkriterien erfüllt sind.



¹ ab 01.01.2016 €

² ab 01.01.2016 €

Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches

<p>§ 1 HGB Muss- (ist-) Kaufmann</p>	<p>§ 5 HGB Scheinkaufmann</p>	<p>§§ 2 und 3 HGB Kannkaufmann</p>	<p>§ 6 HGB Formkaufmann</p>
<p>Kaufmann kraft Betätigung</p> <p>Musskaufleute betreiben ein Handelsgewerbe. Das ist grds. jeder Gewerbetrieb.</p> <p>Sie sind zwar nach § 29 HGB zur Eintragung in das Handelsregister verpflichtet, aber die Eintragung ist nur deklaratorisch (rechtsbekundend).</p>	<p>Kaufmann kraft Eintragung</p> <p>Aufgrund der Eintragung seiner Firma in das Handelsregister wird jeder als Kaufmann behandelt.</p> <p>Er kann sich nicht darauf berufen, kein Handelsgewerbe zu betreiben.</p>	<p>Kaufmann kraft fakultativer Eintragung</p> <p>Kannkaufleute sind berechtigt, die Eintragung in das Handelsregister herbeizuführen.</p> <p>Anwendbar auf Handelsgewerbetreibende, die nicht nach § 1 Abs. 1 Kaufleute sind sowie land- und forstwirtschaftliche Unternehmen und deren Nebengewerbe.</p>	<p>Kaufmann kraft Rechtsform</p> <p>Die Personengesellschaften OHG und KG, wenn sie Kaufleute im Sinne der §§ 1 bis 3 HGB sind.</p> <p>Die AG, KGaA und GmbH immer, selbst wenn sie kein Handelsgewerbe betreiben.</p>
<p>§ 1 Abs. 1 HGB Kaufmann</p>	<p>§ 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe</p>	<p>§ 2 HGB Gewerbliche Unternehmen</p>	<p>§ 3 HGB Land- und Forstwirte</p>
<p>Kaufmann im Sinne des HGB ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt.</p> <p>Das Handelsrecht ist mit allen Rechten und Pflichten auf ihn anzuwenden.</p>	<p>Wenn ein „nach Art oder Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb“ nicht erforderlich ist, wird der Gewerbetreibende einer Privatperson (einem Nichtkaufmann) gleichgestellt.</p>	<p>Handelsgewerbetreibende nach § 1 Abs.2 haben ein Löschungsantragsrecht für das Handelsregister.</p> <p>Durch die Löschung der Firma können sie sich wieder aus dem Kaufmannsstatus zurückziehen.</p>	<p>Ein „in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb“ muss erforderlich sein.</p> <p>Die Löschung der Firma ist nur nach den allgemein geltenden Vorschriften möglich.</p>

2.1.2 Buchführungspflicht nach Steuerrecht

a) Derivative Buchführungspflicht nach § 140 AO

Nach § 140 AO hat jeder, der nach anderen als den Steuergesetzen Bücher zu führen hat, diese Pflicht auch für die Besteuerung zu erfüllen (abgeleitete Buchführungspflicht). Betroffen davon sind alle Kaufleute, die durch das Handelsrecht zur Buchführung verpflichtet werden. Diese außersteuerrechtliche Buchführungspflicht wird durch § 140 AO zur steuerrechtlichen Pflicht erklärt und kann damit auch allein für steuerliche Zwecke erzwungen werden.

b) Originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO

Um die Besteuerung möglichst gerecht und zutreffend durchzuführen, zieht das Steuerrecht den Rahmen für die Buchführungspflicht weiter als das Handelsrecht. Ein Teil der Kleingewerbetreibenden und bestimmte Land- und Forstwirte, die nicht bereits nach § 140 AO buchführungspflichtig sind, werden deshalb nach § 141 AO verpflichtet, für steuerliche Zwecke Bücher zu führen. Da unter § 141 AO nur gewerbliche Unternehmer (im Sinne von § 15 Abs. 2 EStG) und Land- und Forstwirte (§ 13 EStG) fallen, sind selbstständig Tätige (mit Einkünften nach § 18 EStG) niemals zur Buchführung verpflichtet. Sie können selbstverständlich freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

Die steuerliche Verpflichtung zur Buchführung nach § 141 AO besteht, wenn - bezogen auf den einzelnen Betrieb - auch nur eine der Wertgrenzen überschritten wird, die aus der folgenden Übersicht zu ersehen ist.

Überschreiten einer Wertgrenze führt zur Buchführungspflicht	Wertgrenzen		
	Umsatz	Gewinn	Wirtschaftswert
Gewerbliche Unternehmer	600.000 € ³ im Kalenderjahr	60.000 € ⁴ im Wirtschaftsjahr	--
Land- und Forstwirte	600.000 € im Kalenderjahr	60.000 € im Kalenderjahr	25.000 € zum Feststellungszeitpunkt

Als Umsatz im Sinne des § 141 Abs. 1 Nr. 1 AO gelten alle Umsätze eines Kalenderjahrs einschließlich der steuerfreien Umsätze; ausgenommen sind lediglich die nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG steuerfreien Umsätze.

Bzgl. des Gewinnermittlungszeitraums ist bei Gewerbetreibenden auf den im Wirtschaftsjahr (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG) erzielten Gewinn abzustellen.

Bei Land- und Forstwirten ist dagegen der Gewinn eines Kalenderjahrs anzusetzen, der zeitanteilig aus zwei Wirtschaftsjahren (§ 4a Abs. 1 Nr. 1 EStG) entsprechend der Regelung in § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG zu ermitteln ist. Dadurch wird bei Land- und Forstwirten bei stark schwankenden Gewinnen eine gewisse Nivellierung erreicht.

Beachte: Sowohl bei Gewerbetreibenden als auch bei Land- und Forstwirten sind die bei der Gewinnermittlung angesetzten erhöhten Absetzungen (z. B. Baudenkmal, Sanierung) oder Sonderabschreibungen (z. B. § 7g EStG) außer Betracht zu lassen (§ 7a Abs. 6 EStG).

Der nach § 46 BewG zu ermittelnde Wirtschaftswert ist der Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft abzüglich des darin enthaltenen Wohnungswerts. Nach § 141 Abs. 1 S. 3 AO ist der

³ seit 01.01.2016: Umsatz 600.000 €

⁴ seit 01.01.2016: steuerlicher Gewinn 60.000 €

Wirtschaftswert aller selbst bewirtschafteten Flächen maßgebend, so dass der nach § 46 BewG festgestellte Wert noch um den Wert der zu gepachteten Flächen erhöht und um den Wert der verpachteten Flächen vermindert werden muss.

2.1.3 Beginn und Ende der Buchführungspflicht

a) Buchführungspflicht nach Handelsrecht bzw. § 140 AO

Für die unter § 140 AO fallenden Steuerpflichtigen richten sich der Beginn und der Wegfall der Buchführungspflicht nach dem HGB oder dem jeweiligen anderen Gesetz. Eine besondere steuerliche Regelung war deshalb entbehrlich. Bei diesem Personenkreis ist also Eintreten bzw. Enden der Kaufmannseigenschaft auch für die Dauer der Buchführungspflicht maßgeblich.

Bei der Einstellung eines Gewerbebetriebs ist allerdings Voraussetzung, dass der Betrieb nicht nur vorübergehend ruht, sondern endgültig eingestellt wird. Bei einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung sind alle damit zusammenhängenden Maßnahmen noch buchführungspflichtig.

Im Falle einer Insolvenz geht die Buchführungspflicht des Kaufmanns auf den Insolvenzverwalter über. Die Buchführungspflicht endet erst mit dem Abschluss des Insolvenzverfahrens, so dass alle die Insolvenzabwicklung betreffenden Vorgänge noch buchmäßig erfasst werden müssen.

b) Buchführungspflicht nach § 141 AO

Für den Beginn der Buchführungspflicht ist nicht allein das objektive Vorliegen eines der Merkmale des § 141 AO entscheidend, vielmehr muss das zuständige Finanzamt den Steuerpflichtigen auf den Beginn der Buchführungspflicht hinweisen. Dieser Hinweis kann z. B. auch in einem Steuerbescheid oder einem Feststellungsbescheid erfolgen. Nach § 141 Abs. 2 Satz I AO muss der Steuerpflichtige erst vom Beginn des auf die Mitteilung folgenden Wirtschaftsjahres an Bücher führen.

Beim einmaligen Überschreiten der Buchführungspflicht sollen die Finanzämter auf Antrag nach § 148 AO Befreiung von der Buchführungspflicht bewilligen, wenn nicht zu erwarten ist, dass die Grenze auch später überschritten wird.

Nach § 141 Abs. 2 Satz 2 AO endet die Buchführungspflicht mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, dass auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen für diese Verpflichtung nicht mehr vorliegen. Obwohl eine entsprechende Mitteilung an den Steuerpflichtigen nicht zwingend vorgeschrieben ist, werden die Finanzämter die betroffenen Steuerpflichtigen regelmäßig benachrichtigen, damit sie sich auf den Wegfall der Buchführungspflicht einrichten können. Die Pflicht und das Recht zur Buchführung und Bilanzierung enden jedoch stets zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

2.2 Aufzeichnungspflichten

2.2.1 Außersteuerliche Aufzeichnungspflichten

Neben der allgemeinen Buchführungspflicht erlegen eine kaum überschaubare Vielzahl von Spezialgesetzen und Verordnungen aus den unterschiedlichsten Gründen den Angehörigen bestimmter Berufsgruppen noch zusätzliche Pflichten zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen über einzelne Geschäftsvorfälle auf. Die Finanzverwaltung hat einmal in einem Anwendungserlass zur AO rund 70 derartige außersteuerliche Aufzeichnungspflichten (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) aufgelistet. Um einen Eindruck zu vermitteln, sollen hier nur beispielhaft Vorschriften für drei Berufsgruppen genannt werden:

Nach dem Gesetz zur Sicherung von Bauforderungen haben Baugewerbetreibende und Baugeldempfänger,

die die Herstellung eines Neubaus unternehmen, Baubücher zu führen.

Apotheken müssen nach der Apothekenbetriebsordnung Herstellungsbücher und Prüfungsbücher, außerdem nach der Betäubungsmittel-Verschreibungs-Verordnung Betäubungsmittelbücher über den Verbleib der Betäubungsmittel führen.

Nach dem Fahrlehrergesetz haben die Inhaber von Fahrschulen Aufzeichnungen über die Ausbildung eines jeden Fahrschülers sowie über das erhobene Entgelt zu führen.

Soweit die Betroffenen diese Verpflichtungen im Rahmen der allgemeinen Buchführungspflicht erfüllen, erübrigen sich jedoch besondere Aufzeichnungen.

Nach § 140 AO gelten die Aufzeichnungspflichten nach nichtsteuerlichen Gesetzen gleichermaßen auch für die Besteuerung. Es spielt dabei keine Rolle, welche außersteuerlichen Ziele der Gesetz- und Verordnungsgeber mit diesen Aufzeichnungspflichten im eigentlichen Sinne verfolgt. Es genügt, dass die Aufzeichnungen etwas enthalten, das steuerlich irgendwie interessiert.

2.2.2 Steuerliche Aufzeichnungspflichten

Auch das Steuerrecht selbst enthält Regelungen, die die Aufzeichnung bestimmter Geschäftsvorfälle vorschreiben. Dabei handelt es sich jedoch regelmäßig um Vorschriften, die buchführende Gewerbetreibende bzw. Land- und Forstwirte bereits im Rahmen ihrer Buchführung erfüllen.

Praktische Bedeutung erlangen diese Verpflichtungen daher hauptsächlich bei nicht buchführenden Steuerpflichtigen. Im Folgenden sind nur die wichtigsten speziellen Aufzeichnungspflichten unkommentiert aufgeführt:

- Führung eines Anbauverzeichnisses von buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten (§142 AO)
- Aufzeichnung des Wareneingangs durch gewerbliche Unternehmer (§ 143 AO)
- Aufzeichnung des Wareneingangs durch gewerbliche Unternehmer und buchführungspflichtige Land- und Forstwirte (§ 144 AO)
- Aufzeichnung der Entnahmen und Einlagen bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zwecks Begrenzung des Schuldzinsenabzugs des § 4 Abs. 4a EStG (§ 4 Abs. 4 a S. 6 EStG)
- Aufzeichnung von Betriebsausgaben im Sinne von § 4 Absätze 5 Nr. I bis 4, 6 b und 7 EStG (§ 4 Abs. 7 EStG)
- Führung eines Verzeichnisses über geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Wert 150 Euro (ab 1.01.2018 250 Euro) übersteigt (§ 6 Abs. 2 Satz 4 EStG)
- Führung eines Verzeichnisses über erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen (§ 7a Abs. 8 EStG)
- Führung von Lohnkonten nach § 41 Abs. I EStG und § 4 LStDV
- Umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG und §§ 63 bis 68 UStDV.

Praxishinweis: BMF Schreiben vom 14.11.2014

2.3 Aufbewahrungspflichten

Handelsrecht	Steuerrecht
Unterlagen	Unterlagen
§ 257 Abs. 1 HGB 1. Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse usw. sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen 2. Empfangene Handelsbriefe 3. Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe 4. Buchungsbelege	§ 147 Abs. 1 AO 1. Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen 2. Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe 3. Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe 4. Buchungsbelege 5. Sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind
Fristen	Fristen
§ 257 Abs. 4 HGB Unterlagen nach Abs. 1 Nr. 1 und 4 zehn Jahre, alle anderen Unterlagen sechs Jahre Fristbeginn § 257 Abs. 5 HGB Schluss des Kalenderjahrs, in dem die jeweiligen Unterlagen entstanden sind (z.B. abgeschlossen, auf- oder festgestellt, empfangen oder abgesandt wurden)	§ 147 Abs. 3 AO Unterlagen nach Abs. 1 Nr. 1 und 4 zehn Jahre alle anderen Unterlagen sechs Jahre Fristbeginn § 147 Abs. 4 AO Wie im Handelsrecht, aber kein Fristablauf, solange die Unterlagen für Steuern Bedeutung haben, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist
Erleichterungen	Erleichterungen
§ 257 Abs. 3 HGB Nur Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse müssen im Original aufbewahrt werden, ansonsten können die Unterlagen grds. auch auf einem Bild- oder anderen Datenträger erfasst werden.	§ 147 Abs. 2 AO Wie im Handelsrecht

2.4 Übungen

In den folgenden Fällen ist zu prüfen, ob und ggf. ab wann die Steuerpflichtigen zur Buchführung verpflichtet sind.

Fall 2.4.1

Der Lebensmitteleinzelhändler A hat seine Firma mit dem Zusatz „e. K.“ im Handelsregister eintragen lassen. Mit seinem Gewerbebetrieb erzielt er in einem Jahr durchschnittlich einen Umsatz von 360.000,- € und einen Gewinn von 65.000,- €.

Fall 2.4.2

Die Hausfrau B betreibt eine Änderungsschneiderei, die keinen „in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb“ erfordert. Sie hat ihre Firma freiwillig im Handelsregister eintragen lassen, weil sie hofft, dass es ihr als „eingetragene Kauffrau“ leichter fallen wird Geschäftsbeziehungen zu einer der großen Handelsketten für Oberbekleidung aufzunehmen.

Fall 2.4.3

Die D-OHG ist im Handelsregister eingetragen. Sie betreibt einen Großhandel mit Baustoffen.

Fall 2.4.4

Die E-GmbH stellt Elektrogeräte her.

Fall 2.4.5

Der Rechtsanwalt Dr. F hat Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Er hat einen Jahresumsatz von 300.000,- € und einen jährlichen Gewinn von 100.000,- €.

Fall 2.4.6

Der selbstständige Handelsvertreter G ist Kleingewerbetreibender im Sinne von § I Abs. 2 HGB. Er ermittelt seinen Gewinn durch eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Im Kalenderjahr 2016 hat er erstmals einen Gewinn von mehr als 60.000,- € aus einem Umsatz von 260.000,- € erzielt.

Die Steuererklärungen 2016 hat G im Mai 2017 abgegeben. Daraufhin hat ihn das Finanzamt zusammen mit dem am 20.11.2017 abgesandten Einkommensteuer-Bescheid für 2016 aufgefordert, seinen Gewinn durch doppelte Buchführung zu ermitteln.

Fall 2.4.7

Der Kleinunternehmer H war bisher nach § 141 Abs. I Nr. 4 AO zur Buchführung verpflichtet. Erstmals im Kalenderjahr 2016 hat er keinen der Grenzwerte des § 141 Abs. I AO mehr überschritten.

H hat seine Steuererklärungen für 2016 im Mai 2017 beim Finanzamt eingereicht. Die Steuerbescheide sind ihm im Oktober 2017 zugegangen.

3. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)

Die Buchführungspflicht ist eng mit der Pflicht verknüpft, periodisch Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen zu erstellen (bei Kapitalgesellschaften auch Anhänge und Lageberichte).

Ohne einen Abschluss ist die beste Buchführung nicht viel wert. Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG stellt für den Abschluss auf einen Betriebsvermögensvergleich ab. Die Finanzverwaltung bedarf des Buchführungskonzentrats in Gestalt des Abschlusses, um die Veranlagung der Unternehmer zügig durchführen zu können. Die laufende Buchführung nebst Belegsammlung wird lediglich im Nachprüfungsfall, z. B. anlässlich einer Betriebsprüfung, bedeutsam.

Soweit es um den Abschluss geht, sind aus Sicht des Steuerrechts von Bedeutung:

- die Herleitung des Abschlusses aus einer Buchführung mit vollständigen, richtigen, zeitgerechten und geordnet vorgenommenen Eintragungen - § 239 Abs. 2 HGB, § 146 Abs. 1 S. 1 AO

- periodisch sich wiederholende Abschlüsse jeweils nach Ablauf eines grundsätzlich gleichlangen Zeitraums (Geschäftsjahr, Wirtschaftsjahr) - § 242 HGB, § 4a EStG, § 60 EStDV
- die Ergänzung derartiger Abschlüsse durch Inventar und Inventur zum Schluss des Geschäfts- oder Wirtschaftsjahrs (§ 240 HGB, § 241 HGB, Inventur/Vorratsbewertung)
- die Erstellung des Jahresabschlusses innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB, Bilanz).

3.1 Begriff und Bedeutung der GoB

§§ 238 Abs. 1 S. 1, 243 Abs. 1 HGB

Bei der Führung der Bücher und der Aufstellung des Jahresabschlusses sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten. Bei diesen GoB handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der Regeln umfasst,

- wie bei der Aufstellung von Geschäftsvorfällen zu buchen und
- was bei der Durchführung des Jahresabschlusses zu beachten ist.

Den entscheidenden Grundsatz prägt dabei § 238 HGB, wonach eine Buchführung so beschaffen sein muss, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die GoB gelten auch für Unternehmen, die lediglich aufgrund des Steuerrechts zur Buchführung verpflichtet sind (§ 141 Abs. 1 S. 2 AO) oder die freiwillig Bücher führen (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG).

3.2 Handelsrechtliche Grundsätze

GoB für die Erfassung von Geschäftsvorfällen

§§ 238 Abs. 1 S. 3, 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB

keine Buchung ohne Beleg

§ 239 Abs. 1 HGB

Aufzeichnung in einer lebenden Sprache

§ 239 Abs. 2 HGB

Vollständigkeit und Richtigkeit der Eintragungen

§ 239 Abs. 3 HGB

Unveränderlichkeit der Eintragungen

§ 239 Abs. 4 HGB

zeit- und sachlich geordnete Erfassung der Eintragungen

GoB für die Aufstellung des Jahresabschlusses

§ 243 Abs. 1 HGB

Der Jahresabschluss ist nach den GoB aufzustellen

§ 243 Abs. 2 HGB

Er muss klar und übersichtlich sein

§ 243 Abs. 3 HGB

Der Jahresabschluss ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen (für KapG nach § 264 Abs. 1 HGB 3 Monate bzw. für kleine KapG i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB max. 6

Monate).

§ 244 HGB

Der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen.

§§ 242 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 3

Stichtagsprinzip/ Wertaufhellung: Der Bilanzstichtag ist der Tag der Betriebseröffnung oder der Schluss des Wirtschaftsjahres. Die Bilanz ist eine Momentaufnahme über Umfang des Vermögens (beachte wirtschaftliches Eigentum!) und dessen Werthaltigkeit bezogen auf den Bilanzstichtag.

Der Bilanzstichtag ist vom Tag der Bilanzaufstellung, also dem Tag, an dem die wesentlichen Bilanzarbeiten durchgeführt werden, zu unterscheiden. Sachverhalte, die am Bilanzstichtag bereits objektiv eingetreten waren bzw. vorlagen, müssen bei Bilanzaufstellung berücksichtigt werden, auch wenn sie am Bilanzstichtag noch nicht bekannt waren, aber bis zur Bilanzaufstellung bekannt werden. Wird der Jahresabschluss innerhalb der gesetzlichen Fristen erstellt, ist der Wertaufhellungszeitraum der Zeitraum bis zum Tage der tatsächlichen Bilanzaufstellung. Wird der Jahresabschluss nicht innerhalb der gesetzlichen Fristen aufgestellt, ist der Wertaufhellungszeitraum der Zeitraum bis zum Endtag der gesetzlichen Frist.

Werden Erkenntnisse erst nach dem Wertaufhellungszeitraum gewonnen, ist die Bilanz nicht falsch; es ist keine Bilanzberichtigung durchzuführen.

3.3 Steuerrechtliche Grundsätze

§ 140 AO, § 5 Abs. 1 EStG

Nach diesen Vorschriften gelten die handelsrechtlichen Grundsätze auch für das Steuerrecht und werden noch in einigen Punkten erweitert.

§ 146 Abs. 1 S. 2 AO

tägliche Aufzeichnung des baren Geldverkehrs

§ 146 Abs. 3 AO

Die Finanzbehörde kann die Übersetzung einer Buchführung verlangen, die nicht in deutscher Sprache erstellt wurde

§ 154 AO

Grundsätze der Kontenwahrheit

§§ 147 AO, 257 HGB

Aufbewahrungsfristen

3.4 Folgen bei Buchführungsmängeln

§§ 283 ff. StGB, §§ 331 ff. HGB

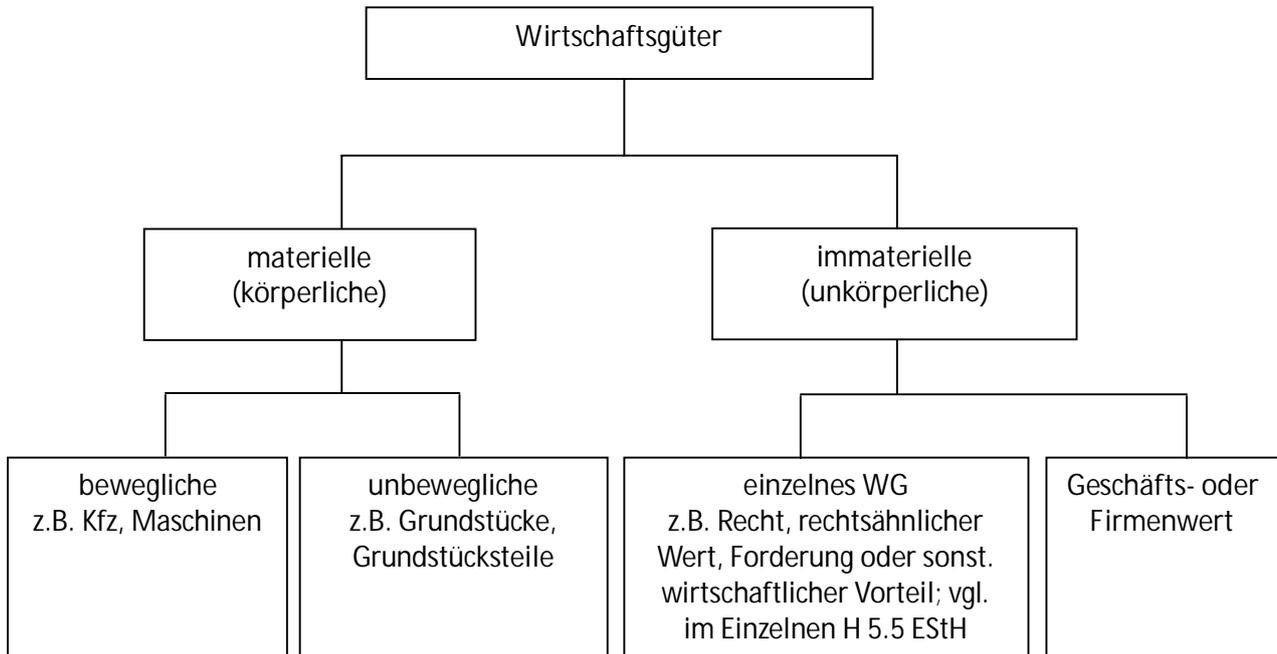
Straf- und Bußgeldvorschriften, Zwangsgeld

§§ 158, 162, 328 ff. AO

Steuerrechtlich können Besteuerungsgrundlagen geschätzt bzw. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten erzwungen werden.

Hinweis: BMF Schreiben vom 14.11.2014

4. Arten von Wirtschaftsgütern



5. Personelle Zuordnung von Wirtschaftsgütern

5.1 Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Grundsätzlich darf der Steuerpflichtige nur die Wirtschaftsgüter bilanzieren, die ihm gehören. Dabei wird zunächst auf das bürgerlich-rechtliche Eigentum abgestellt.

Weil das Steuerrecht jedoch in besonderem Maße an wirtschaftliche Vorgänge anknüpft, hat sich hier weitgehend eine wirtschaftliche Betrachtungsweise durchgesetzt. Rechtsgrundlage dafür ist § 39 Abs. 2 Nr. I AO. In Zweifelsfällen ist damit ein Wirtschaftsgut nicht dem bürgerlich-rechtlichen sondern dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Mit dem BilMoG wurde der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung auch handelsrechtlich im Rahmen des Vollständigkeitsgebotes in § 246 Abs. 1 S. 2 HGB verankert.

Vollständigkeitsgebot nach BilMoG	
Inhalt der geänderten Vorschrift	Begründung
<ul style="list-style-type: none"> • Der Jahresabschluss hat sämtliche VG, Schulden, RAP sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist • VG sind nur in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind • Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen • Streichung der Regelung zu unter Eigentumsvorbehalt erworbenen und zur Sicherheit übertragenen VG <p>§ 246 Abs. 1 Satz 1-3 HGB</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Allgemeine Verankerung des Prinzips des wirtschaftlichen Eigentums • Klarstellung: keine Änderung des bisherigen Rechtszustands • Keine Aufnahme der latenten Steuern, da nur für bestimmte KapG relevant <p>BT-Drucks. 16/10067, S. 47 BT-Drucks. 16/12407, S. 109</p>

Im Regelfall sind also Vermögensgegenstände in die Bilanz des zivilrechtlich Berechtigten aufzunehmen: §§ 39 Abs. 1 AO, 246 Abs. 1 S. 2 1.HS HGB. Allerdings kann eine wirtschaftliche Zurechnung zu einer anderen Person geboten sein: §§ 39 Abs. 2 AO, 246 Abs. 1 S. 2 2.HS HGB. Voraussetzung für diese wirtschaftliche Zurechnung ist, dass ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Nach der BT-Drucksache 16/10067, S. 47 bedarf es der Prüfung, wie sich die aus dem zu bilanzierenden Vermögensgegenstand erwachsenden Chancen und Risiken auf unterschiedliche Personen verteilen. Derjenige, dem in wertender Betrachtung die Mehrheit der Chancen und Risiken zukommen, gilt als wirtschaftlicher Eigentümer.

Prüfung des wirtschaftlichen Eigentums von VG	
Grundsatz	Verhältnis zum Steuerrecht
<ul style="list-style-type: none"> • Vermutung: wirtschaftliches und rechtliches Eigentum stimmen überein • Notwendigkeit einer Überprüfung der Vermutung im Einzelfall; Beurteilungsmaßstab: Verteilung der aus einem VG resultierenden Chancen und Risiken zwischen den beteiligten Parteien BT-Drucks. 16/10067, S. 47	<ul style="list-style-type: none"> • Orientierung an § 39 AO • Fortgeltung der steuerlichen Leasingerlasse im Handelsbilanzrecht BT-Drucks. 16/10067, S. 47

Die Neufassung des Vollständigkeitsgebots gemäß § 246 Abs. 1 HGB gilt für alle bilanzierenden Kaufleute. Die Vorschrift ist erstmals in Jahres- und Konzernabschlüssen für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen (vgl. Art. 66 Abs. 3 EGHGB). Eine vorzeitige Anwendung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen, war zulässig, allerdings nur im Verbund mit allen anderen in Art. 66 Abs. 3 EGHGB bezeichneten Vorschriften und unter Aufnahme eines entsprechenden Hinweises in den Anhang.

Da der Gesetzgeber mit der Neufassung des § 246 HGB lediglich eine Klarstellung und keine Änderung der bilanziellen Zurechnung von Vermögensgegenständen verfolgt, hat er keine Übergangsregelung vorgesehen.

Beispiele:

Wirtschaftliches Eigentum liegt vor

in Fällen des *Sicherungseigentums* beim Sicherungsgeber (= Kreditnehmer). Bürgerlich-rechtlicher Eigentümer ist hier der Sicherungsnehmer (=Kreditgeber). An die Stelle der Übergabe der Sache tritt allerdings die Vereinbarung eines Besitzkonstituts. Nach dem zugrundeliegenden Sicherungsvertrag ist der Kreditgeber jedoch nur Treuhänder: Er darf das Eigentum nur zu seiner Befriedigung benutzen.

bei der *Zession* beim Zedenten, obwohl der Zessionar, in der Regel eine Bank, bürgerlich-rechtlicher Eigentümer wird. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um eine stille oder offene Zession handelt. (Der Sicherungsübergang entspricht bei den Forderungen die Abtretung zur Sicherung, die Zession. Dies hat für den Kaufmann (Zedenten) den großen Vorteil, dass sie als stille Zession erfolgen kann, d. h. eine Anzeige an den Schuldner des Kaufmanns (also den Forderungsschuldner) nicht voraussetzt.)

beim Erwerber, der unter *Eigentumsvorbehalt* erworben hat. Bürgerlich-rechtlicher Eigentümer ist hier noch der Verkäufer. (Während die Sicherungsübergang in erster Linie die Sicherung des Geldkreditgebers darstellt, kann sich der Warenkreditgeber durch die Vereinbarung des Eigentumsvorbehalts sichern: der Kauf wird unbedingt geschlossen, die Übergang dagegen erfolgt „unter der aufschiebenden Bedingung vollständiger Zahlung des Kaufpreises“.)

beim *Grundstückskäufer*, der zwar noch nicht im Grundbuch als neuer Eigentümer eingetragen ist, auf den das Grundstück jedoch bereits aufgelassen ist und auf den vertraglich schon Nutzen und Lasten übergegangen sind.

beim Käufer "*rollender oder schwimmender Ware*" allerdings erst dann, wenn auf ihn auch das Eigentum an der Ware übergegangen ist, z.B. auch durch ein „Ersatzpapier" wie einen Lagerschein oder ein Konnossement. Der bloße Gefahrübergang nach § 447 BGB reicht nicht für die Annahme eines wirtschaftlichen Eigentums aus.

Beim *Kommissionsgeschäft* bilanziert immer der Kommittent das Kommissionsgut. Bei der Verkaufskommission bleibt er bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Ware. Bei der Einkaufskommission wird der Kommissionär zwar bürgerlich-rechtlicher Eigentümer, er ist dem Kommittenten aber zur Herausgabe der Ware verpflichtet, sodass auch hier das wirtschaftliche Eigentum beim Kommittenten liegt.

Bei demjenigen, der, gegen Entzug gesichert, dass *Wirtschaftsgut bis zu dessen Erschöpfung* nutzen darf, z.B. ein Abbauberechtigter oder ein Leasingnehmer.

5.2 Übungen

Fall 5.2.1

Kaufmann F hat im Dezember 2016 ein unbebautes Grundstück für seinen Betrieb erworben. Nach dem notariellen Vertrag gehen Nutzen und Lasten des Grundstücks zum 1. Januar 2017 auf F über. Der Eigentumswechsel wurde im März 2017 in das Grundbuch eingetragen. Ab wann ist das Grundstück dem Erwerber zuzurechnen?

Fall 5.2.2

Einzelhändler G hat im Dezember 2016 Handelsware für seinen Betrieb bestellt. Der Hersteller hat einen Spediteur mit der Auslieferung beauftragt und diesem die Ware am 28.12.2016 übergeben. Bei G wurde die Ware am 03.01.2017 angeliefert. Wem ist die Ware am Bilanzstichtag 31.12.2016 zuzurechnen?

Fall 5.2.3

Handwerksbetrieb H hat alle zum Anlagevermögen gehörenden Maschinen sicherungshalber seiner Hausbank übereignet, um von dieser ein betriebliches Darlehen zu erhalten. Durch die Sicherungsübereignung hat die Bank das bürgerlich-rechtliche Eigentum an den Maschinen erlangt.

Außerdem hat H zur Absicherung des betrieblichen Kontokorrentkredits mit seiner Bank einen Vertrag geschlossen, mit dem er alle bestehenden und zukünftigen Forderungen aus Werklieferungen und Leistungen gegenüber seinen Kunden an die Bank abgetreten hat. In dem Vertrag über diese Globalzession hat sich die Bank gegenüber dem Zedenten H verpflichtet, die Abtretung gegenüber den Drittschuldnern (den Kunden von H) nicht offen zu legen, solange H seine Verpflichtungen aus dem Kreditvertrag erfüllt.

1. Darf H die Maschinen auch nach der Sicherungsübereignung bilanzieren, wenn sie sich weiterhin in seinem Betrieb befinden und betrieblich genutzt werden?
2. Wer muss die abgetretenen Forderungen bilanzieren?

Fall 5.2.4

Antiquitätenhändler I bietet in seinem Geschäft einen Barockschrank an, den er als Kommissionsware zum Verkauf übernommen hat. Im Kommissionsvertrag wurde mit dem Kommittenten ein Mindestverkaufspreis vereinbart. Ein darüber hinaus erzielter Mehrerlös steht I als Provision zu.

Am Bilanzstichtag ist I Eigentümer einer russischen Ikone geworden, die er im eigenen Namen, aber für Rechnung eines Kommittenten erworben hat. Nach dem Bilanzstichtag hat I die Ikone in Erfüllung des Kommissionsvertrags dem Kommittenten übergeben.

Wem sind die Kommissionswaren bürgerlich-rechtlich und bilanzsteuerrechtlich zuzurechnen?

5.3 Spezialfall der personellen Zuordnung von Wirtschaftsgütern: Leasing

5.3.1 Überblick

Leasing ist eine Sonderform der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung von beweglichen oder unbeweglichen Gegenständen. Nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt reichen die als Leasing bezeichneten Verträge vom normalen Mietvertrag bis zum verdeckten Ratenkaufvertrag. Bei der Beurteilung dieser Verträge geht es deshalb immer zuerst um die Frage, wem das Wirtschaftsgut überhaupt zuzurechnen ist, dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer.

In der folgenden Übersicht sind die wichtigsten Leasingarten mit ihren wesentlichen Vertragsbestimmungen zusammengefasst:

1. Operating-Leasing

Unter Operating-Leasing versteht man eine kurzzeitige bis mittelfristige Vermietung, die auch steuerlich als solche behandelt wird, d. h. die Zurechnung erfolgt nach § 39 Abs. 1 AO beim Leasinggeber.

2. Spezial-Leasing

Beim Spezial-Leasing ist der Leasinggegenstand speziell auf die Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten. Er kann auch nach Ablauf der Grundmietzeit wirtschaftlich sinnvoll nur vom Leasingnehmer eingesetzt werden. In derartigen Fällen spielen Grundmietzeit und Nutzungsdauer sowie Optionsklauseln keine Rolle. Der Leasinggegenstand ist regelmäßig nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO dem Leasingnehmer zuzurechnen.

3. Finanzierungs-Leasing

Beim Finanzierungs-Leasing muss zwischen Vollamortisations- und Teilamortisationsverträgen unterschieden werden. Beide Vertragstypen werden über eine bestimmte Grundmietzeit abgeschlossen, während dieser der Vertrag, bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien, nicht gekündigt werden kann.

1. Vollamortisationsverträge

Hier deckt der Leasingnehmer mit seinen in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten die Anschaffungskosten des Leasinggebers, sowie dessen sämtliche Nebenkosten einschließlich Finanzierungskosten und Gewinnspanne.

2. Teilamortisationsverträge

Hier deckt der Leasingnehmer mit seinen in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten die Anschaffungskosten einschließlich Nebenkosten des Leasinggebers nur zum Teil.

4. Zurechnung des Leasinggegenstands

Die Zurechnungsentscheidung für die Bilanzierung des Leasinggegenstandes - entweder beim Leasinggeber als bürgerlich-rechtlichem Eigentümer oder beim Leasingnehmer als wirtschaftlichem Eigentümer - kann am leichtesten durch einen Blick auf die im Laufe der Jahrzehnte von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze verstanden werden.

Schon lange bevor Leasingverträge „modern“ wurden, musste sich die Rechtsprechung mit dem Problem der Zurechnung von Wirtschaftsgütern beschäftigen, die Gegenstand eines sog. Mietkaufvertrags waren. In derartigen Verträgen wird eine Miete vereinbart, um dem Kaufinteressenten die Erprobung der Kaufsache zu ermöglichen. Gleichzeitig wird ihm die Wahl eingeräumt, die Mietsache jederzeit zu erwerben.

Grundsätzlich liegt nach bilanzsteuerlicher Beurteilung während der Mietphase beim Mieter eine Betriebsausgabe und beim Vermieter eine Betriebseinnahme vor. In zwei Extremfällen hat jedoch die Rechtsprechung von RFH und BFH schon während der Mietphase eine Zurechnung des „Mietgegenstands“ beim sog. „Mieter“ angenommen, nämlich:

1. wenn in unverhältnismäßig kurzer Zeit (gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Gegenstandes) der gesamte Kaufpreis in Form von Mietraten gezahlt wird.
2. wenn die Mietdauer so bemessen wurde, dass der Gegenstand bei ihrer Beendigung wirtschaftlich betrachtet verbraucht war, also vom „Mieter“ nicht mehr an den „Vermieter“ zurück gegeben werden konnte.

In beiden Fällen wurden die Verträge als Kaufverträge von Beginn an ausgelegt, in Fall 1. mit der Begründung, dass wirtschaftlich betrachtet Kaufpreistraten vereinbart wurden, in Fall 2. mit der Begründung, dass sich der „Vermieter“ zugunsten des „Mieters“ entäußert habe, da dieser die „Mietsache“ nicht zurück geben kann.

Aufbauend auf den Rechtsprechungen zu Mietkaufverträgen hat der BFH mit seinem Urteil vom 26.01.1970 erstmals zur steuerlichen Behandlung von Leasingverträgen Stellung genommen. Hierbei wurde deutlich zum Ausdruck gebracht, dass allein ausschlaggebend ist, die „Vorgänge nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt zu erfassen“. Ist bei normalem Verlauf der Leasinggeber auf Dauer wirtschaftlich von Einwirkungen auf den Leasinggegenstand ausgeschlossen, hat die Zurechnung beim Leasingnehmer zu erfolgen. Sind in Leasingverträgen Kauf- oder Verlängerungsoptionen vorgesehen, beurteilt sich die Frage, ob der Leasingnehmer den Leasinggegenstand auf Dauer besitzen und nutzen wird, nach dem „Wahrscheinlichkeitsgrad der Optionsausübung“. Stellen sich Anschlussraten oder Anschlusskaufpreis nur noch als „Anerkennungsgebühr“ und nicht als Gegenleistung dar, kann eine Optionsausübung unterstellt werden. In diesen Fällen hat die Zurechnung beim Leasingnehmer zu erfolgen. Schließlich erfolgt die Zurechnung beim Leasingnehmer, ohne weitere Abwägung immer dann, wenn Leasinggegenstände speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sind. Auf der Grundlage dieser wirtschaftlichen Zurechnungskriterien hat die Finanzverwaltung eine Reihe von Erlassen veröffentlicht, von denen in Bilanzsteuerrechtsaufgaben bisher vor allem der sog. Mobilienleasing-Erlass (Vollamortisations-Erlass) von besonderer Bedeutung war.

5.3.2 Mobilienleasing mit Vollamortisationsverträgen (Beck StE 1 § 6/1)

Ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zu der Frage der steuerlichen Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter wie folgt Stellung genommen:

I. Allgemeines

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 26. Januar 1970 (BStBl 1970 II S. 264) zur steuerlichen Behandlung von so genannten Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter Stellung genommen.

Für die steuerliche Behandlung von nach dem 23. April 1970 abgeschlossenen Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter sind die folgenden Grundsätze zu beachten. Dabei ist als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der in den amtlichen AfA-Tabellen angegebene Zeitraum zugrunde zu legen.

II. Begriff und Abgrenzung des Finanzierungs-Leasing-Vertrages bei beweglichen Wirtschaftsgütern

1. Finanzierungs-Leasing im Sinne dieses Schreibens ist nur dann anzunehmen, wenn
 - a. der Vertrag über eine bestimmte Zeit abgeschlossen wird, während der der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann (Grundmietzeit), und
 - b. der Leasing-Nehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers deckt.
2. Beim Finanzierungs-Leasing von beweglichen Wirtschaftsgütern sind im Wesentlichen folgende Vertragstypen festzustellen:

- a. Leasing-Verträge ohne Kauf- oder Verlängerungsoption

Bei diesem Vertragstyp sind zwei Fälle zu unterscheiden: Die Grundmietzeit

- aa) deckt sich mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes,
- bb) ist geringer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes.

Der Leasing-Nehmer hat nicht das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit den Leasing-Gegenstand zu erwerben oder den Leasing-Vertrag zu verlängern.

- b. Leasing-Verträge mit Kaufoption

Der Leasing-Nehmer hat das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit, die regelmäßig kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, den Leasing-Gegenstand zu erwerben.

- c. Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption

Der Leasing-Nehmer hat das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit, die regelmäßig kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, das Vertragsverhältnis auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zu verlängern.

Leasing-Verträge ohne Mietverlängerungsoption, bei denen nach Ablauf der Grundmietzeit eine Vertragsverlängerung für den Fall vorgesehen ist, dass der Mietvertrag nicht von einer der Vertragsparteien gekündigt wird, sind steuerlich grundsätzlich ebenso wie Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption zu behandeln. Etwas anderes gilt nur dann, wenn nachgewiesen wird, dass der Leasing-Geber bei Verträgen über gleiche Wirtschaftsgüter innerhalb eines Zeitraums von neun Zehnteln der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer in einer Vielzahl von Fällen das Vertragsverhältnis auf Grund seines Kündigungsrechts

beendet.

d. Verträge über Spezial-Leasing

Es handelt sich hierbei um Verträge über Leasing-Gegenstände, die speziell auf die Verhältnisse des Leasing-Nehmers zugeschnitten und nach Ablauf der Grundmietzeit regelmäßig nur noch beim Leasing-Nehmer wirtschaftlich sinnvoll verwendbar sind. Die Verträge kommen mit oder ohne Optionsklausel vor.

III. Steuerliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes

Die Zurechnung des Leasing-Gegenstandes ist von der von den Parteien gewählten Vertragsgestaltung und deren tatsächlicher Durchführung abhängig. Unter Würdigung der gesamten Umstände ist im Einzelfall zu entscheiden, wem der Leasing-Gegenstand steuerlich zuzurechnen ist. Bei den unter II.2. genannten Grundvertragstypen gilt für die Zurechnung das Folgende:

1. Leasing-Verträge ohne Kauf- oder Verlängerungsoption

Bei Leasing-Verträgen ohne Optionsrecht ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig zuzurechnen

- a) dem Leasing-Geber,
wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt,
- b) dem Leasing-Nehmer,
wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.

2. Leasing-Verträge mit Kaufoption

Bei Leasing-Verträgen mit Kaufoption ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig zuzurechnen

- a) dem Leasing-Geber,
wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und der für den Fall der Ausübung des Optionsrechts vorgesehene Kaufpreis nicht niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelte Buchwert oder der niedrigere gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräußerung,
- b) dem Leasing-Nehmer,
 - aa) wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt oder
 - bb) wenn bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der für den Fall der Ausübung des Optionsrechts vorgesehene Kaufpreis niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelte Buchwert oder der niedrigere gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräußerung.

Wird die Höhe des Kaufpreises für den Fall der Ausübung des Optionsrechts während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert, so gilt Entsprechendes. Die Veranlagungen sind gegebenenfalls zu berichtigen.

3. Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption

Bei Leasing-Verträgen mit Mietverlängerungsoption ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig zuzurechnen

- a) dem Leasing-Geber,
wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr für den Leasing-Gegenstand deckt, der sich auf der Basis des unter Berücksichtigung der linearen Absetzung für Abnutzung nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der Restnutzungsdauer lt. AfA-Tabelle ergibt.
- b) dem Leasing-Nehmer,
 - aa) wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt oder
 - bb) wenn bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr für den Leasing-Gegenstand nicht deckt, der sich auf der Basis des unter Berücksichtigung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der Restnutzungsdauer lt. AfA-Tabelle ergibt.

Wird die Höhe der Leasing-Raten für den Verlängerungszeitraum während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert, so gilt entsprechendes.

Abschnitt II Nr. 2 Buchstabe c Sätze 2 und 3 sind zu beachten.

4. Verträge über Spezial-Leasing

Bei Spezial-Leasing-Verträgen ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig dem Leasing-Nehmer ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und Nutzungsdauer und auf Optionsklauseln zuzurechnen.

IV. Bilanzmäßige Darstellung von Leasing-Verträgen bei Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber

1. Beim Leasing-Geber

Der Leasing-Geber hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Die Absetzung für Abnutzung ist nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vorzunehmen. Die Leasing-Raten sind Betriebseinnahmen.

2. Beim Leasing-Nehmer

Die Leasing-Raten sind Betriebsausgaben.

V. Bilanzmäßige Darstellung von Leasing-Verträgen bei Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Nehmer

1. Beim Leasing-Nehmer

Der Leasing-Nehmer hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt worden sind, zuzüglich etwaiger weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nicht in den Leasing-Raten enthalten sind (vgl. Schreiben vom 5. Mai 1970 - IV B/2 - S 2170 - 4/70 -).

Dem Leasing-Nehmer steht die AfA nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes zu.

In Höhe der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Ausnahme der nicht in den Leasing-Raten berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Nehmers ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Leasing-Geber zu passivieren.

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Bei der Aufteilung ist zu berücksichtigen, dass sich infolge der laufenden Tilgung der Zinsanteil verringert und der Tilgungsanteil entsprechend erhöht.

Der Zins- und Kostenanteil stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe dar, während der andere Teil der Leasing-Rate als Tilgung der Kaufpreisschuld erfolgsneutral zu behandeln ist.

2. Beim Leasing-Geber

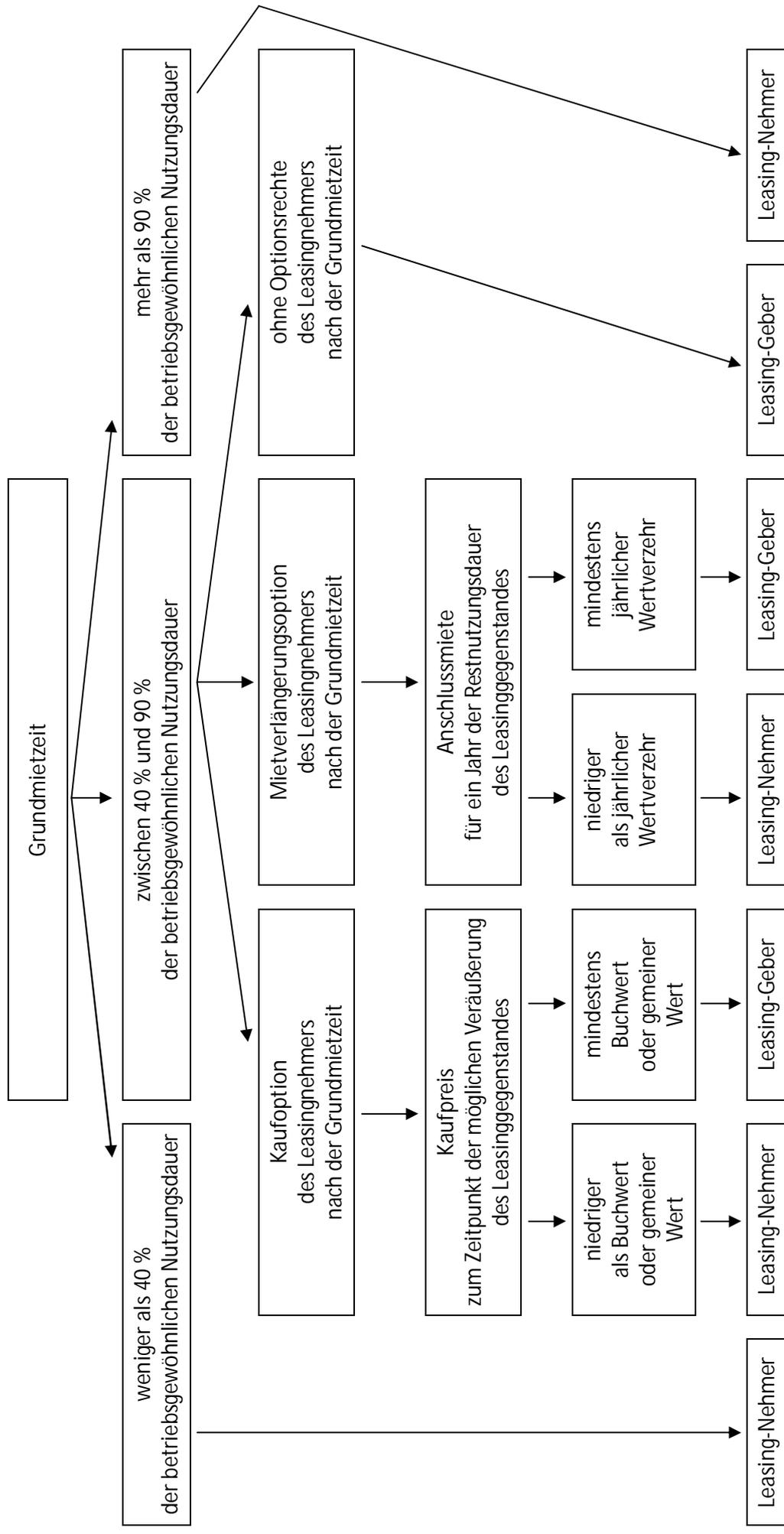
Der Leasing-Geber aktiviert eine Kaufpreisforderung an den Leasing-Nehmer in Höhe der den Leasing-Raten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasing-Nehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit identisch.

Die Leasing-Raten sind in einem Zins- und Kostenanteil sowie in einen Anteil Tilgung der Kaufpreisforderung aufzuteilen. Wegen der Aufteilung der Leasing-Raten und deren steuerlicher Behandlung gelten die Ausführungen unter V.1. entsprechend.

VI. Die vorstehenden Grundsätze gelten entsprechend auch für Verträge mit Leasing-Nehmern, die ihren Gewinn nicht durch Bestandsvergleich ermitteln.

Der Mobilienleasing-Erlass (Vollamortisations-Erlass) kann wie folgt zusammengefasst werden:

Zurechnung des Leasing-Gegenstandes bei



5.3.3 Mobilienleasing mit Teilamortisationsverträgen

Teilamortisations-Erlass des BMF (Beck StE 1 § 63)

Steuerrechtliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber

(Bundesminister der Finanzen, Schreiben vom 22.12.1975 - IV B 2 - S 2170 - 161/75)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder, hat der Bundesminister der Finanzen zu einem Schreiben des Deutschen Leasing-Verbandes vom 24.07.1975 wie folgt Stellung genommen:

Gemeinsames Merkmal der in dem Schreiben des Deutschen Leasing-Verbandes dargestellten Vertragsmodelle ist, dass eine unkündbare Grundmietzeit vereinbart wird, die mehr als 40% jedoch nicht mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers in der Grundmietzeit durch die Leasing-Raten nur zum Teil gedeckt werden. Da mithin Finanzierungs-Leasing im Sinne des BdF-Schreibens über die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter vom 19.4.1971 (BStBl. I S. 264) nicht vorliegt, ist die Frage, wem der Leasing-Gegenstand zuzurechnen ist, nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden.

Die Prüfung der Zurechnungsfrage hat folgendes ergeben:

- a. Vertragsmodelle mit Andienungsrecht des Leasing-Gebers, jedoch ohne Optionsrecht des Leasing-Nehmers

Bei diesem Vertragsmodell hat der Leasing-Geber ein Andienungsrecht. Danach ist der Leasing-Nehmer, sofern ein Verlängerungsvertrag nicht zustande kommt, auf Verlangen des Leasing-Gebers verpflichtet, den Leasing-Gegenstand zu einem Preis zu kaufen, der bereits bei Abschluss des Leasing-Vertrages fest vereinbart wird.

Der Leasing-Nehmer hat kein Recht, den Leasing-Gegenstand zu erwerben. Der Leasing-Nehmer trägt bei dieser Vertragsgestaltung das Risiko der Wertminderung, weil er auf Verlangen des Leasing-Gebers den Leasing-Gegenstand auch dann zum vereinbarten Preis kaufen muss, wenn der Wiederbeschaffungspreis für ein gleichwertiges Wirtschaftsgut geringer als der vereinbarte Preis ist.

Der Leasing-Geber hat jedoch die Chance der Wertsteigerung, weil er sein Andienungsrecht nicht ausüben muss, sondern das Wirtschaftsgut zu einem über dem Andienungspreis liegenden Preis verkaufen kann, wenn ein über dem Andienungspreis liegender Preis am Markt erzielt werden kann. Der Leasing-Nehmer kann unter diesen Umständen nicht als wirtschaftlicher Eigentümer des Leasing-Gegenstandes angesehen werden.

- b. Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses

Nach Ablauf der Grundmietzeit wird der Leasing-Gegenstand durch den Leasing-Geber veräußert. Ist der Veräußerungserlös niedriger als die Differenz zwischen den Gesamtkosten des Leasing-Gebers und den in der Grundmietzeit entrichteten Leasing-Raten (Restamortisation), so muss der Leasing-Nehmer eine Abschlusszahlung in Höhe der Differenz zwischen Restamortisation und Veräußerungserlös zahlen.

Ist der Veräußerungserlös hingegen höher als die Restamortisation, so erhält der Leasing-Geber 25%, der Leasing-Nehmer 75% des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses. Durch die Vereinbarung, dass der Leasing-Geber 25% des die

Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält, wird bewirkt, dass der Leasing-Geber noch in einem wirtschaftlichen ins Gewicht fallenden Umfang an etwaigen Wertsteigerungen des Leasing-Gegenstandes beteiligt ist. Der Leasing-Gegenstand ist daher dem Leasing-Geber zuzurechnen.

Eine ins Gewicht fallende Beteiligung des Leasing-Gebers an Wertsteigerungen des Leasing-Gegenstandes ist hingegen nicht mehr gegeben, wenn der Leasing-Geber weniger als 25% des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält. Der Leasing-Gegenstand ist in solchen Fällen dem Leasing-Nehmer zuzurechnen.

- c. Kündbarer Mietvertrag mit Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die vom Leasing-Nehmer zu leistende Schlusszahlung

Der Leasing-Nehmer kann den Leasing-Vertrag frühestens nach Ablauf einer Grundmietzeit, die 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt, kündigen. Bei Kündigung ist eine Abschlusszahlung in Höhe der durch die Leasing-Raten nicht gedeckten Gesamtkosten des Leasing-Gebers zu entrichten.

Auf die Abschlusszahlung werden 90% des vom Leasing-Geber erzielten Veräußerungserlöses angerechnet. Ist der anzurechnende Teil des Veräußerungserlöses zuzüglich der vom Leasing-Nehmer bis zur Veräußerung entrichteten Leasing-Raten niedriger als die Gesamtkosten des Leasing-Gebers, so muss der Leasing-Nehmer in Höhe der Differenz eine Abschlusszahlung leisten. Ist jedoch der Veräußerungserlös höher als die Differenz zwischen Gesamtkosten des Leasing-Gebers und den bis zur Veräußerung entrichteten Leasing-Raten, so behält der Leasing-Geber diesen Differenzbetrag in vollem Umfang.

Bei diesem Vertragsmodell kommt eine während der Mietzeit eingetretene Wertsteigerung in vollem Umfang dem Leasing-Geber zugute. Der Leasing-Geber ist daher nicht nur rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Leasing-Gegenstandes. Die vorstehenden Ausführungen gelten nur grundsätzlich, d. h. nur insoweit, wie besondere Regelungen in Einzelverträgen nicht zu einer anderen Beurteilung zwingen.

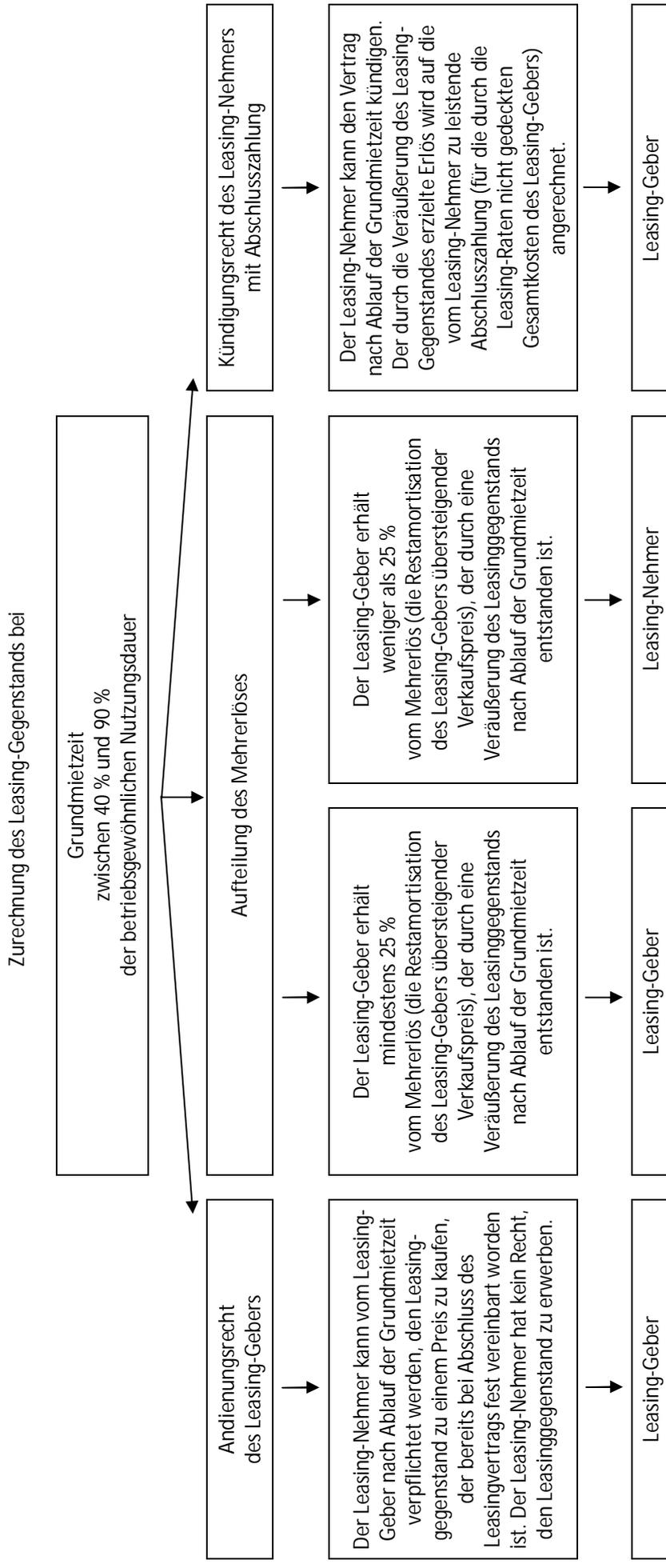
Anmerkung

Das vorstehende Schreiben hat ebenfalls große Bedeutung für das Leasing. Teilamortisations-Verträge haben in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen, nicht zuletzt deshalb, weil die Teilamortisation in der Grundmietzeit gerade in einer Zeit des knappen Geldes dem Leasing-Nehmer die Investitionsentscheidung erleichtern kann. Der Leasing-Geber erhält auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen in allen Fällen den durch die Leasing-Raten während der Grundmietzeit noch nicht gedeckten Teil seiner Gesamtaufwendungen.

Das Risiko der Wertminderung liegt mithin eindeutig beim Leasing-Nehmer. Die Chance der Wertsteigerung ist jedoch - ganz oder doch zu einem ins Gewicht fallenden Teil - beim Leasing-Geber.

Das "Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses" (Nr. 2 Buchst. b des Schreibens) sei an einem Beispiel verdeutlicht: Beträgt die Restamortisation 100 und wird ein Veräußerungserlös von 110 erzielt, so muss der Leasing-Geber 100 zuzüglich (mindestens) 25% des Mehrerlöses (= 2,5) erhalten. Erhält er vom Mehrerlös weniger, kann er nicht als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden.

Der Teilamortisations-Erliss kann wie folgt zusammengefasst werden:



5.3.4 Übungen

In den folgenden Fällen ist die bilanz- und die buchmäßige Behandlung der Vorgänge beim Leasinggeber und beim Leasingnehmer darzustellen.

Die Leasinggesellschaften haben für ihre Leistungen ordnungsmäßige Rechnungen mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer erteilt und dabei auf eine mögliche Befreiung von der Umsatzsteuer (§ 4 Nr. 8 a UStG) verzichtet.

Fall 5.3.4.1

Kaufmann H benötigt für seinen Betrieb einen Gabelstapler, der von der Leasinggesellschaft für 50.000,- € zzgl. USt gekauft und nun im Rahmen eines Leasinggeschäfts angeboten wird. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Fahrzeugs beträgt fünf Jahre (AfA linear nach § 7 Abs. 1 EStG).

Aufgrund eines Kostenvergleichs hat H das Angebot der Leasinggesellschaft angenommen, das Fahrzeug für die Zeit vom 01.01.2015 bis zum 31.12.2017 fest zu mieten. Im Leasingvertrag wurde eine monatliche Miete von 1.500,- € zuzüglich 285,- € Umsatzsteuer vereinbart. Ferner ist darin geregelt, dass der Leasingnehmer den Vertrag während des festen Mietzeitraums (Grundmietzeit) nicht kündigen kann und eine Kauf- oder Mietverlängerungsoption nach Ablauf dieser Zeit ausgeschlossen ist.

Fall 5.3.4.2

Abwandlung zu Fall 5.3.4.1:

Im Leasingvertrag wurde vereinbart, dass der Leasingnehmer berechtigt ist, das Fahrzeug nach Ablauf der Grundmietzeit für eine Anschlussmiete von monatlich 1.000,- € zuzüglich Umsatzsteuer weiter zu mieten.

Fall 5.3.4.3

Abwandlung zu Fall 5.3.4.2:

Die Anschlussmiete beträgt monatlich 800,- € zuzüglich Umsatzsteuer.

Fall 5.3.4.4

Unternehmer I hat von einer Leasinggesellschaft eine Datenverarbeitungsanlage gemietet, die die Gesellschaft für 90.000,- € erworben hatte. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Anlage beträgt vier Jahre.

Es wurde eine unkündbare Grundmietzeit vom 01.01.2015 bis zum 31.12.2017 vereinbart. Während dieser Zeit muss I eine jährliche Leistungsrate von 36.000,- € zuzüglich 6.840,- € Umsatzsteuer zum Ende jeden Leasingjahres zahlen. Nach Ablauf der Grundmietzeit ist I berechtigt, den Computer für 10.000,- € zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer zu erwerben.

Fall 5.3.4.5

Ein Fuhrunternehmer mietet ab 02.01.2017 einen LKW für eine Grundmietzeit von 36 Monaten. Der LKW hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 48 Monaten. Eine Kaufoption ist vereinbart.

Der Kaufpreis nach Ablauf der Grundmietzeit beträgt 40.000 € zzgl. USt. Die Jahresmiete während der Grundmietzeit ist auf 96.000 € zzgl. USt festgesetzt. Zu Beginn des Mietverhältnisses ist eine einmalige Zahlung von 11.000 € zzgl. USt vereinbart. Die Anschaffungskosten des LKW, die der Ermittlung der Jahresraten von 96.000 € zugrunde gelegt worden sind, betragen 200.000 €. Die Finanzierungskosten des Leasing-Gebers werden 60.000 € betragen. Der sich aus der Inanspruchnahme der linearen AfA ergebende Restwert nach Ablauf der Grundmietzeit und der gemeine Wert zu diesem Zeitpunkt sind identisch. Eine Rechnung i. S. d. § 14 UStG liegt nur hinsichtlich der Einmalzahlung vor; im Übrigen erfolgt die Rechnungslegung bei Zahlung.

Aufgaben:

- a) *Wem ist der LKW steuerlich zu zurechnen?*
- b) *Wie ist die bilanzmäßige Darstellung des Leasingvertrags beim Leasing-Nehmer am 02.0.1.2075?*
- c) *Wie sind die Zahlungen des Leasing-Nehmers ertragsteuerlich während der Jahre 2017 ,2018 und 2097 zu behandeln?*

6. Sachliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern

In Kapitel 5 wurde beschrieben nach welchen Kriterien sich die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Personen für Zwecke der Rechnungslegung richtet. Damit ein Wirtschaftsgut bilanziert werden darf, muss es aber auch sachlich dem unternehmerischen Bereich einer Person zuzurechnen sein. Das Betriebsvermögen ist daher vom Privatvermögen des Kaufmanns abzugrenzen.

Der Begriff des Betriebsvermögens ist für die Ermittlung der Einkünfte (aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit) von entscheidender Bedeutung. Das Betriebsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die in einem Betrieb zur Gewinnerzielung eingesetzt werden und alle betrieblich veranlassten Verbindlichkeiten. Dem Betriebsvermögen steht das zum nichtbetrieblichen Bereich gehörende Privatvermögen gegenüber.

6.1 Zuordnung zum Betriebsvermögen

Von Bedeutung ist zunächst, dass Betriebsvermögen nur im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG) - also der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG) - gebildet werden kann.

Gehört ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen, beeinflussen die mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben die Höhe des betrieblichen Gewinns. So sind Einnahmen aus einem zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude Betriebseinnahmen; dementsprechend sind die durch das Gebäude veranlassten Aufwendungen (AfA, Erhaltungsaufwendungen, Gebäudeversicherung, Anliegergebühren) Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG).

Darüber hinaus bedeutet die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen, dass sich auch Veränderungen seines Werts auf die Höhe des betrieblichen Gewinns auswirken können. Wird ein zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut veräußert, sind die in dem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven steuerlich zu erfassen. Das hat insbesondere für die Veräußerung von Betriebsgrundstücken Bedeutung. Um die steuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinns zu vermeiden, wird häufig geltend gemacht, das veräußerte Grundstück sei nur irrtümlicherweise in den Büchern und Bilanzen als Betriebsvermögen behandelt worden.

Auch Wertminderungen können den betrieblichen Gewinn beeinflussen. Denn das Gesetz ermöglicht Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert des Wirtschaftsguts, wie z. B. im Falle außerordentlicher Kursverluste bei Wertpapieren des Anlagevermögens sowie bei Ausfall einer betrieblichen Forderung.

6.2 Zuordnung zum Privatvermögen

Wirtschaftsgüter des Privatvermögens werden steuerrechtlich grundsätzlich anders behandelt als Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens.

Ähnlichkeiten zwischen den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens und des Privatvermögens bestehen

allerdings hinsichtlich der steuerlichen Behandlung ihrer Erträge. Denn auch Erträge aus Wirtschaftsgütern des Privatvermögens können steuerpflichtige Einkünfte sein wie z. B. die Einnahmen aus der Vermietung eines Hauses (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG) oder Zinsen aus einem Sparguthaben und andere Kapitalerträge (Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG).

Die mit diesen Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen werden als Werbungskosten (§ 9 EStG) zum Abzug zugelassen.

Allerdings werden Gewinne aus der Veräußerung der zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter von der Einkommensteuer grundsätzlich nicht erfasst. Auch Wertveränderungen und Verluste werden steuerlich grundsätzlich nicht berücksichtigt.

Beispiel:

Ein zum Privatvermögen gehörendes Miethaus wird zu einem Preis verkauft, der erheblich über den Anschaffungskosten liegt. Der auf diese Weise erzielte Veräußerungsgewinn ist nicht steuerbar. Umgekehrt ist auch ein Verlust durch ein außergewöhnliches Ereignis (Brand) steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Ausnahmen gelten für Gewinne (und Verluste) aus der Veräußerung von relevanten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG) sowie für Gewinne aus Aktienverkäufen (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG) und privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG).

6.3 Wahlmöglichkeiten für die Zuordnung

Eine Wahlmöglichkeit für die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Betriebs- oder Privatvermögen gibt es für den Steuerpflichtigen nur in beschränktem Umfang. Sofern ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen oder zum notwendigen Privatvermögen gehört, besteht für den Steuerpflichtigen kein Entscheidungsspielraum. Nur bei den gemischt-genutzten Wirtschaftsgütern kann er entscheiden, ob er sie dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuordnen will; je nach dem Ergebnis der Zuordnung bilden diese Wirtschaftsgüter gewillkürtes Betriebs- oder gewillkürtes Privatvermögen.

6.4 Notwendiges Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden; sie müssen objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein. Das Wirtschaftsgut muss sich in gewisser Weise auf den Betriebsablauf beziehen und ihm zu dienen bestimmt sein. Dabei ist auf die tatsächliche Zweckbestimmung, also die konkrete Funktion des Wirtschaftsguts im Betrieb abzustellen (R 4.2 (1) EStR).

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören vor allem die dem technischen und verwaltungsmäßigen Ablauf des Betriebsprozesses gewidmeten Einrichtungen wie z.B. Büro- und Fabrikgebäude, Lagerplätze, Maschinen, Forderungen, Patente, Waren und Betriebsstoffe. Ein vermietetes Grundstück kann nur dann notwendiges Betriebsvermögen sein, wenn es in einem engen funktionalen Zusammenhang mit dem Betrieb steht. Das trifft z.B. auf Ferienwohnungen zu, die ein Steuerpflichtiger unter Einschaltung seines auf die Vermittlung von Mietverträgen über Ferienobjekte gerichteten Gewerbebetriebs vermietet.

6.5 Notwendiges Privatvermögen

Zum notwendigen Privatvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die ausschließlich privaten Zwecken

dienen, wie z.B. das privat genutzte Einfamilienhaus, Hausrat, Möbel und Kleidung. Auch ein Anspruch aus einer Versicherung ist dem notwendigen Privatvermögen zuzurechnen, soweit das versicherte Risiko privater Natur ist (so i.d.R. bei Lebensversicherungen; hier gibt es allerdings auch Ausnahmen).

Die zum notwendigen Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter dürfen nicht in das Betriebsvermögen aufgenommen und in den Bilanzen ausgewiesen werden.

Bebaut z.B. ein Gewerbetreibender ein zum Betriebsvermögen gehörendes Grundstück mit einem Wohnhaus, endet die Zugehörigkeit des Grundstücks zum Betriebsvermögen spätestens in dem Zeitpunkt, von dem an feststeht, dass der Betriebsinhaber das Wohnhaus für seine eigenen Wohnzwecke verwenden will. In einem solchen Fall ist das Ausscheiden des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen als Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) zu behandeln; das bedeutet, dass die in dem Grundstück ruhenden stillen Reserven versteuert werden müssen. Wird das Grundstück unrichtigerweise weiter als Betriebsvermögen behandelt, ist es - falls nicht später noch eine Rückwärtsberichtigung bis zur Fehlerquelle vorgenommen werden kann - mit dem Buchwert auszubuchen.

6.6 Gewillkürtes Betriebsvermögen

Gewillkürtes Betriebsvermögen können solche Wirtschaftsgüter sein, die objektiv geeignet und bestimmt sind, den Betrieb zu fördern und die nicht zum notwendigen Betriebs- oder Privatvermögen gehören (R 4.2 (1) EStR und H 4.2 (1) „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ EStH).

Es geht also um Wirtschaftsgüter, deren betriebliche Verwendung möglich ist. Sie werden dadurch zu Betriebsvermögen, dass sie aufgrund eines Willensentschlusses des Betriebsinhabers in unmissverständlicher Weise, insbesondere durch Ausweis in den Büchern, dem Betrieb gewidmet werden.

Hierzu zählen z.B. Grundstücksflächen, die zunächst noch nicht unmittelbar für den Betriebsablauf erforderlich sind (Vorratsgelände), Wertpapiere und Mietwohnungen.

Der - zur Bildung gewillkürten Betriebsvermögens vorausgesetzte - Förderungszusammenhang fehlt allerdings bei Wertpapieren, bei denen sich Verluste abzeichnen; die Verlagerung von Verlustrisiken aus dem privaten in den betrieblichen Bereich wird steuerrechtlich nicht anerkannt. Entsprechendes gilt auch für Barrengold; den Inhabern branchenfremder Betriebe ist es untersagt, das von ihnen gekaufte Gold bei fallendem Goldpreis mit steuermindernder Wirkung auf den geringeren Teilwert abzuschreiben. Auch branchenuntypische Termin- und Optionsgeschäfte können dem betrieblichen Bereich regelmäßig nicht zugerechnet werden.

6.7 Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

Werden Wirtschaftsgüter des Betriebsinhabers teils zu betrieblichen, teils zu privaten Zwecken genutzt (gemischt genutzte Wirtschaftsgüter), ist hinsichtlich der Zuordnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen zu unterscheiden zwischen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern.

Bewegliche Wirtschaftsgüter

Bewegliche Wirtschaftsgüter - wie z. B. ein Kraftfahrzeug - können im Falle einer gemischten Nutzung entweder nur dem Betriebsvermögen oder nur dem Privatvermögen zugerechnet werden. Eine Aufteilung des Wirtschaftsguts in einen betrieblichen und einen privaten Teil kommt nicht in Betracht.

Ob ein bewegliches Wirtschaftsgut bei gemischter Nutzung dem Betriebsvermögen oder dem

Privatvermögen zuzurechnen ist, richtet sich nach dem Umfang der betrieblichen bzw. privaten Nutzung. Wird das Wirtschaftsgut zu mehr als 50% eigenbetrieblich genutzt, gehört es zum Betriebsvermögen (R 4.2 (1) S. 4 EStR); bei einer privaten Nutzung von mehr als 90% ist es dem Privatvermögen zuzurechnen (R 4.2 (1) S. 5 EStR). Bei einer betrieblichen Nutzung zwischen 10 und 50% kann der Steuerpflichtige wählen, ob er das Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuordnen will (R 4.2 (1) S. 6 EStR). Soweit allerdings ein verlustbringendes Wirtschaftsgut vorliegt, darf dieses dem Betriebsvermögen nicht zugeordnet werden (H 4.2 (1) „Wirtschaftsgut“ EStH).

Unbewegliche Wirtschaftsgüter

Bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern (Grundstücken, Gebäuden) kommt bei teils betrieblicher, teils privater Nutzung eine Aufteilung in Betracht.

Soweit es sich um unbebaute Grundstücke handelt, richtet sich ihre Zuordnung nach der flächenmäßigen Nutzung. Wird ein Grundstück teilweise betrieblich und teilweise privat genutzt, ist eine entsprechende flächenmäßige Aufteilung vorzunehmen.

Ein Gebäude bildet zwar - zusammen mit dem Grund und Boden, auf dem es steht - zivilrechtlich eine Einheit. Bei einheitlicher Nutzung stellt es auch steuerrechtlich ein einheitliches Wirtschaftsgut dar. Werden Gebäude jedoch gemischt genutzt, können sie je nach Art ihrer Nutzung in mehrere Wirtschaftsgüter aufzuteilen sein. Voraussetzung für die Aufteilung ist, dass einzelne Gebäudeteile in einem von der sonstigen Nutzung abweichenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.

Soweit allerdings ein verlustbringendes Wirtschaftsgut vorliegt, darf dieses dem Betriebsvermögen nicht zugeordnet werden (H 4.2 (1) „Wirtschaftsgut“ EStH).

Weitere Ausführungen werden im Kapitel Bilanzierung von Grundstücken folgen.

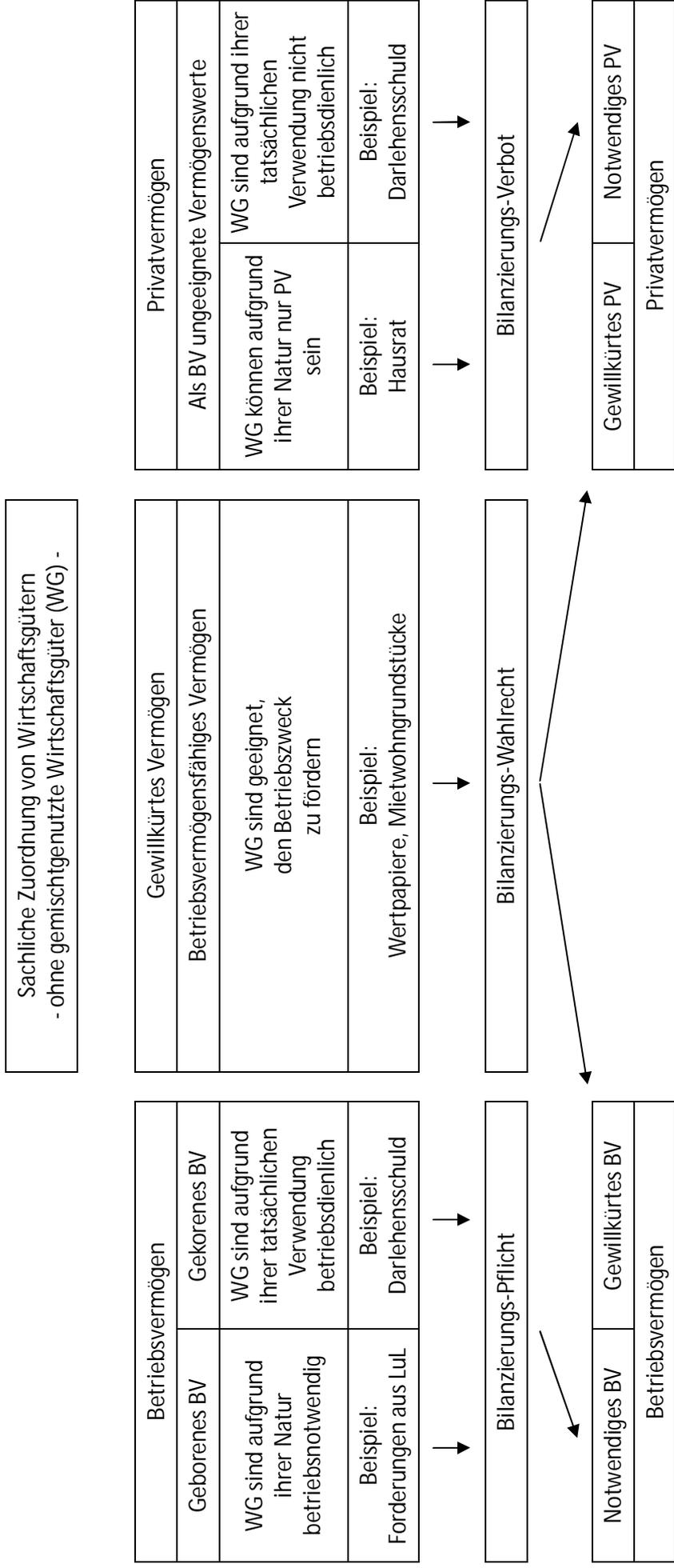
6.8 Betriebsvermögen bei Personengesellschaften

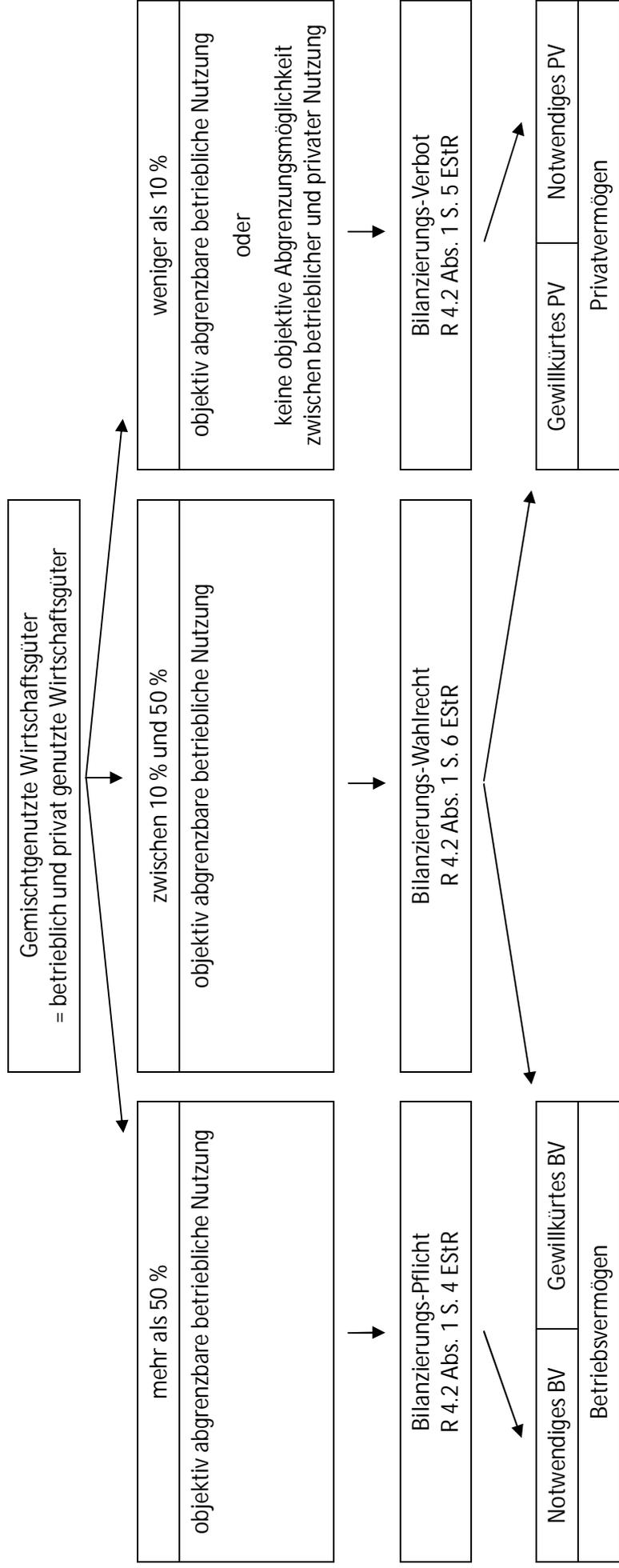
Bei Personengesellschaften (OHG, KG, GbR) ist zu unterscheiden zwischen dem Gesellschaftsvermögen (§ 718 BGB), das den Gesellschaftern zur gesamten Hand zusteht (§ 719 BGB) und in der Handels- und Steuerbilanz als Betriebsvermögen der Gesellschaft anzusetzen ist, und den im Eigentum einzelner Gesellschafter stehenden Wirtschaftsgütern, die dem Betrieb der Gesellschaft dienen, indem sie der Gesellschaft z. B. zur Nutzung überlassen werden (Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter).

Näheres zur Bedeutung dieser Vermögen für die Gewinnermittlung bei der Behandlung von Personengesellschaften.

6.9 Sachliche Zuordnung von Schulden

Schulden sind dem Betriebsvermögen zuzurechnen, wenn sie objektiv in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Unternehmen stehen (BFH 4.7.1990). Der wirtschaftliche Zusammenhang ist gegeben, wenn die Entstehung einer Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das Unternehmen betreffen. Das ist auch bei Schulden der Fall, die mit der Ablösung anderer Unternehmensschulden oder der Zuführung liquider Mittel im Zusammenhang stehen. Eine Privatschuld wird aber nicht bereits dadurch zur betrieblichen Schuld, dass zu ihrer Absicherung ein Grundstück des Betriebsvermögens mit einem Grundpfandrecht belastet wird. Umgekehrt gilt das Gleiche.





6.10 Übungen

In den folgenden Fällen ist zu prüfen, ob die Vermögensgegenstände bzw. Schulden zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen gehören.

Fall 6.10.1

Einzelhändler K hat in seiner Handelsbilanz u.a. ausgewiesen:

Eine elektronische Registrierkasse, den Warenbestand seines Betriebs und den Saldo seiner Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Fall 6.10.2

Unter dem Bilanzposten „Langfristige Verbindlichkeiten“ hat K eine Hypothekenschuld passiviert, die er zum Erwerb eines betrieblichen Grundstücks aufnehmen musste.

Fall 6.10.3

Als Anlagevermögen hat K auch sein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Einfamilienhaus aktiviert, weil es seiner Hausbank zur Sicherung eines Betriebsmittelkredits dient.

Fall 6.10.4

In den Forderungen ist eine zinslose Darlehensforderung an die Tochter von K enthalten. Das Darlehen wurde aus betrieblichen Mitteln gewährt und von der Tochter für die Anschaffung einer Wohnungseinrichtung verwendet. Ein fester Rückzahlungstermin wurde nicht vereinbart.

Fall 6.10.5

K hat im Umlaufvermögen mehrere Wertpapiere ausgewiesen, weil deren Anschaffungskosten vom betrieblichen Konto überwiesen wurden.

Fall 6.10.6

Der Gewerbetreibende M führt für seinen Pkw ein Fahrtenbuch. Daraus hat M das Verhältnis der betrieblichen zur privaten Nutzung seines Kraftfahrzeugs in einem Jahr errechnet:

- a) 80% betriebliche und 20% private Fahrleistung,
- b) 40% betriebliche und 60% private Fahrleistung,
- c) 5% betriebliche und 95% private Fahrleistung.

1. *Gehört der Pkw zum Betriebsvermögen von M?*
2. *Sind die durch die Kraftfahrzeug-Nutzung verursachten Aufwendungen als Betriebsausgaben zu buchen?*

Fall 6.10.7

Fallerweiterung zu Fall 6.10.6:

Die Anschaffungskosten des Pkw waren 42.000,- € netto. Das Fahrzeug wurde auf sechs Jahre abgeschrieben und am Anfang des siebenten Jahres für 10.000,- € verkauft.

Inwieweit ist der Veräußerungserlös als Betriebseinnahme zu erfassen?

Fall 6.10.8

Abwandlung zu Fall 6.10.6 a):

Der Pkw wurde auf einer privaten Fahrt unverschuldet in einen Verkehrsunfall verwickelt. Die Versicherung des Unfallgegners hat alle Reparaturkosten am Fahrzeug von M übernommen. Außerdem hat sie das Honorar eines Arztes erstattet, den M nach dem Unfall vorsichtshalber aufgesucht hatte.

Sind die auf der Privatfahrt entstandenen Unfallkosten und die erhaltenen Versicherungsleistungen im Betriebsvermögen von M zu erfassen?

7. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanzierung und Bewertung

7.1 Maßgeblichkeitsprinzip

Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 EStG sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für das Steuerrecht maßgeblich, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird ein anderer Ansatz gewählt. Dies nennt man das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Das Maßgeblichkeitsprinzip gilt

1. für den Ansatz bzw. die Bilanzierung (dem Grunde nach) als auch
2. für die Bewertung (der Höhe nach).

Das BMF hat am 12.03.2010 (Beck Texte § 5/14 EStG) ein Schreiben zum Grundsatz der Maßgeblichkeit veröffentlicht und stellt klar, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz weiterhin gültig ist, so dass sich die Rechtslage insoweit durch das BilMoG nicht geändert hat.

7.2 Handelsrechtliche Ansatzvorschriften (Aktivierung / Passivierung)

Dem Maßgeblichkeitsprinzip entsprechend gelten grundsätzlich die handelsrechtlichen Bilanzierungsgebote und –verbote auch für die Aktivierung und Passivierung in der Steuerbilanz. Aus fiskalischen Überlegungen ist darüber hinaus entschieden worden, dass die Ausübung eines handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechts zum Aktivierungsgebot in der Steuerbilanz führt und handelsrechtliche Passivierungswahlrechte dagegen steuerliche Passivierungsverbote sind.

Handelsbilanz	Steuerbilanz
Aktivierungsgebot	Aktivierungsgebot
Passivierungsgebot	Passivierungsgebot
Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Passivierungsverbot	Passivierungsverbot
Aktivierungswahlrecht	Aktivierungsgebot
Passivierungswahlrecht	Passivierungsverbot

Derzeit gibt es im HGB keine Passivierungswahlrechte.

Wesentliche handelsrechtliche Ansatzvorschriften (§§ 246 – 251 HGB) sind:

- § 246 Abs. 1 S 1 HGB Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
- § 246 Abs. 1 S 4 HGB Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ist als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand anzusehen und zu aktivieren.
- § 246 Abs. 2 HGB Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Ausnahme aber bei Altersversorgungsverpflichtungen (i. d. R. Pensionsrückstellungen) und ihren unmittelbar korrespondierenden Vermögensgegenständen.
- § 247 Abs. 1 HGB In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.
- § 247 Abs. 2 HGB Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.
- § 248 Abs. 1 HGB Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens, für die Beschaffung des Eigenkapitals und für den Abschluss von Versicherungsverträgen dürfen in der Bilanz nicht als Aktivposten aufgenommen werden.
- § 248 Abs. 2 HGB Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.
- § 249 Abs. 1 HGB Rückstellungen sind zu bilden:
- für ungewisse Verbindlichkeiten
 - für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
 - für im Wirtschaftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von 3 Monaten nachgeholt werden,
 - für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
 - für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtungen erbracht werden.
- § 250 Abs. 1 u. 2 HGB Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, bzw. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Beispiel 1:

Ein Gewerbetreibender nimmt bei der Bank ein Darlehen auf, wofür ein Damnum einbehalten wird. Handelsrechtlich hat der Gewerbetreibende gem. § 250 Abs. 3 HGB ein Wahlrecht, das Damnum zu aktivieren oder den Betrag sofort als Aufwand zu behandeln.

Steuerrechtlich muss er gem. H 6.10 EStH „Damnum“ das Damnum als Rechnungsabgrenzungsposten ansetzen und auf die Laufzeit des Darlehens verteilen.

Handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht führt zu steuerrechtlichem Aktivierungsgebot.

Beispiel 2:

Ein Unternehmer kaufte ein Unternehmen für 1.000.000,00 €. Der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden beträgt 850.000,00 €. Danach entsteht ein Firmenwert von 150.000,00 €.

Handelsrechtlich ergibt sich nach § 246 Abs. 1 S. 4 HGB eine Aktivierungspflicht.

Steuerrechtlich muss der Firmenwert gem. § 5 Abs. 2 EStG ebenfalls aktiviert werden.

Handelsrechtliches Aktivierungsgebot führt zu steuerrechtlichem Aktivierungsgebot.

7.3 Handelsrechtliche Bewertungsvorschriften

Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung betrifft nicht nur die Bilanzierung, sondern auch die Bewertung, so dass sich die Ausübung eines handelsrechtlichen Bewertungswahlrechts grundsätzlich auf die Bewertung in der Steuerbilanz auswirkt.

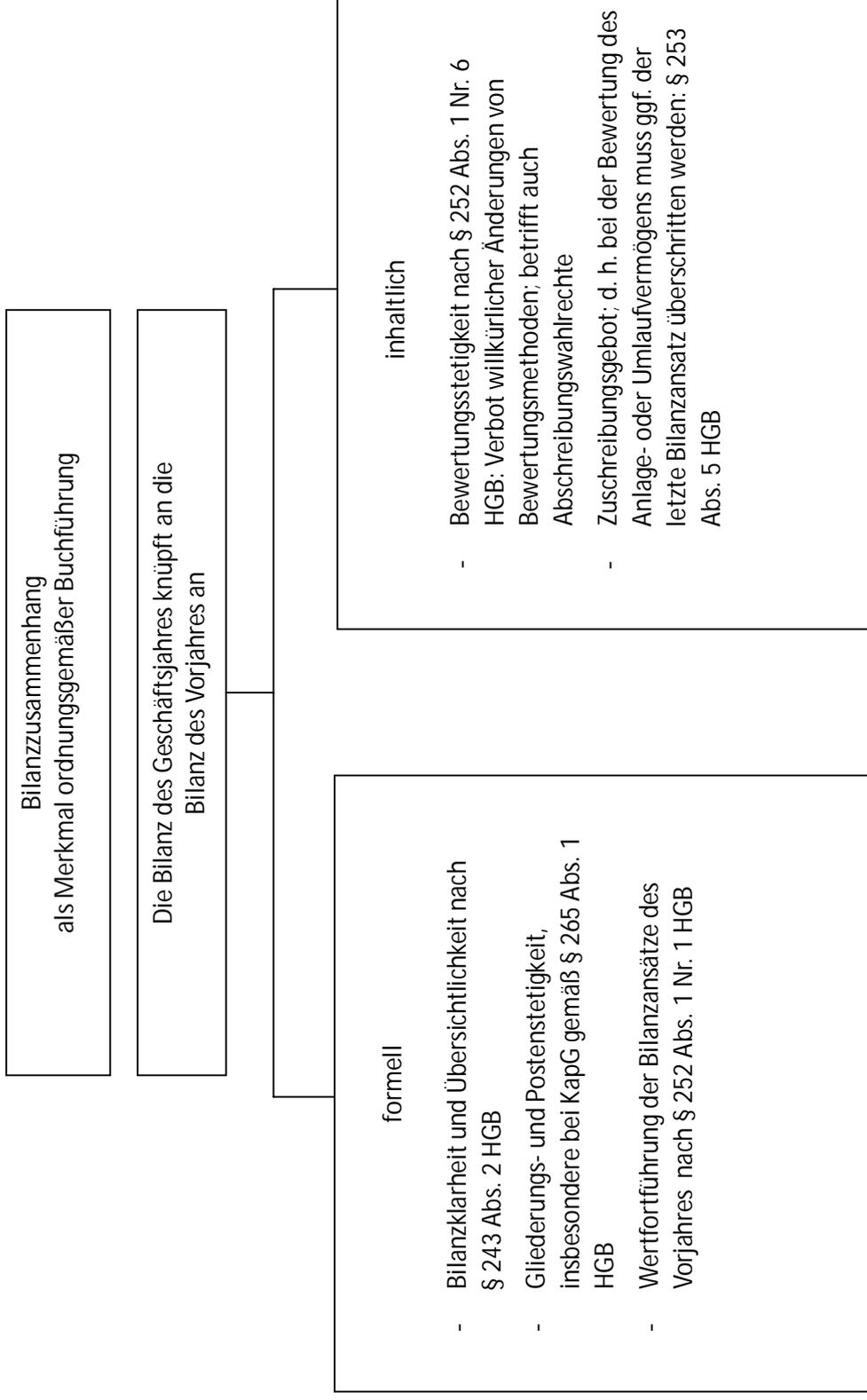
Die für alle Kaufleute geltenden Bewertungsvorschriften sind in den §§ 252 – 256a HGB geregelt. Diese Bewertungsvorschriften sind grundsätzlich rechtsform- und größenunabhängig.

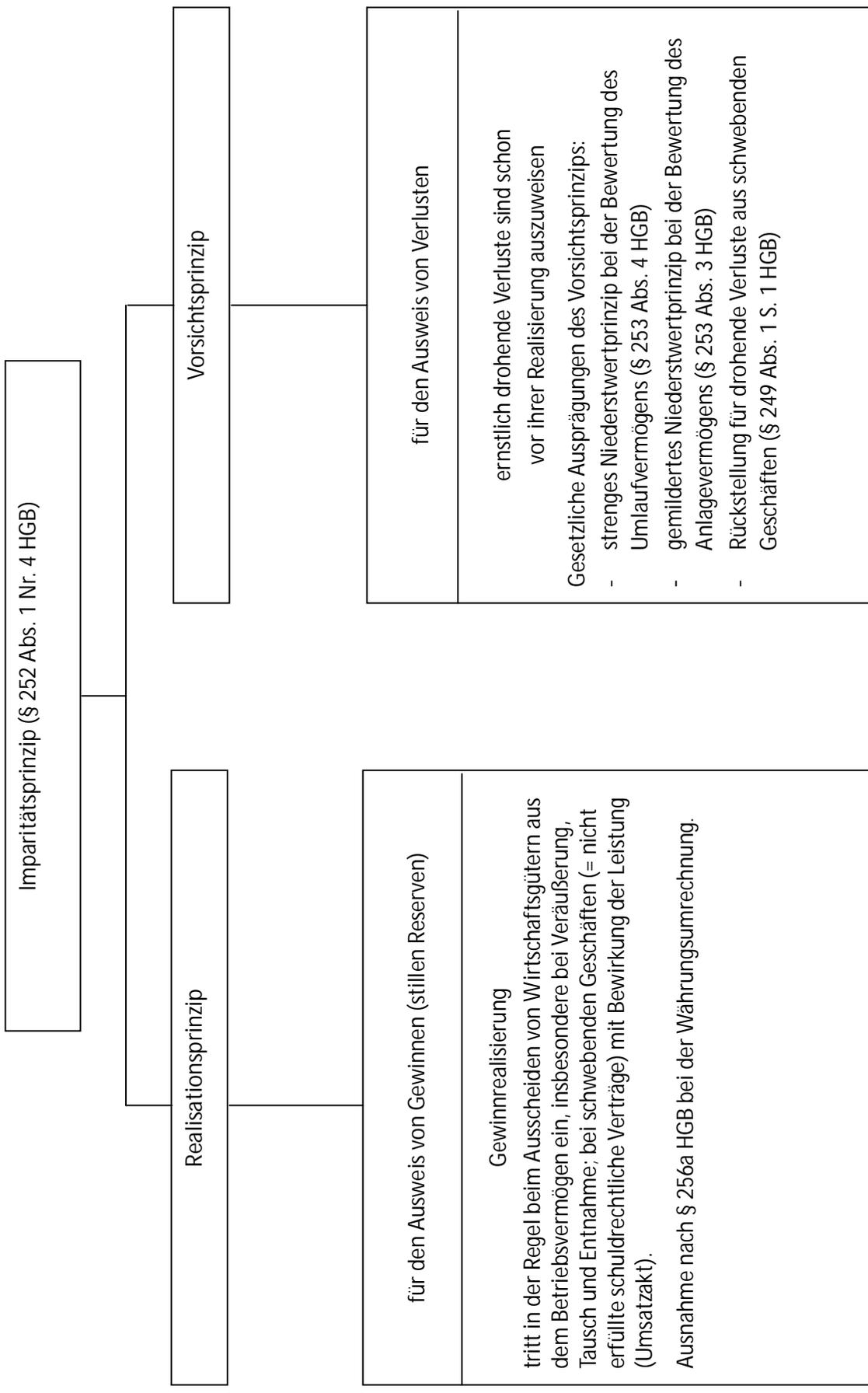
Wesentliche handelsrechtliche Bewertungsvorschriften sind:

- | | |
|------------------------|--|
| § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB | Grundsatz der Bilanzidentität, d. h. die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres übereinstimmen. |
| § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB | Grundsatz der Unternehmensfortführung (sog. Going Concern), d. h. es ist bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen. |
| § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB | Grundsatz der Einzelbewertung, d. h. Vermögen und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. |
| § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB | Hier sind das Vorsichts- und das Realisationsprinzip geregelt. Das Vorsichtsprinzip besagt, dass Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen sind, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (Wertaufhellungsgebot). Andererseits sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (Realisationsprinzip). Diese ungleiche Behandlung von Verlusten und Gewinnen wird auch mit Imparitätsprinzip bezeichnet (lat. „impar“: „ungleich“). |
| § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB | Grundsatz der Periodenabgrenzung, d. h. Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig von dem Zeitpunkt der entsprechenden |

- Zahlung im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
- § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB Grundsatz der Bilanzkontinuität, d. h. die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sind beizubehalten.
- § 253 Abs. 1 HGB Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 bis 5 HGB anzusetzen (Anschaffungskostenprinzip). Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen.
- § 253 Abs. 2 HGB Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen, von der Deutschen Bundesbank monatlich bekannt gegebenen, Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen.
- § 253 Abs. 3 S. 1 HGB Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann.
- § 253 Abs. 3 S. 3 + 4 HGB Gemildertes Niederstwertprinzip: Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden.
- § 253 Abs. 4 HGB Strenges Niederstwertprinzip: Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben.
- § 253 Abs. 5 HGB Wertaufholungsgebot: ein niedrigerer Wertansatz nach § 253 Abs. 3 S. 3 oder 4 und Abs. 4 HGB darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen. Alleine beim Geschäfts- oder Firmenwert besteht ein Wertaufholungsverbot.
- § 254 HGB Bildung von Bewertungseinheiten: es erfolgt eine gemeinsame Bewertung von Grund- und Sicherungsgeschäft, wobei die Anwendung des Imparitätsprinzips sowie des Einzelbewertungsgrundsatzes eingeschränkt wird. Bei einem effektiven Ausgleich einzelner gegenläufiger Entwicklungen aus vergleichbaren Risiken sind die allgemeinen Bewertungsnormen der §§ 249, 252 und 253 HGB sowie die Regelungen nach § 256a HGB nicht anzuwenden. Die Regelung stellt klar, dass nicht realisierte Verluste aus dem Grund- oder Sicherungsgeschäft dann nicht zu erfassen sind, wenn ihnen nicht realisierte Gewinne aus dem anderen Geschäft gegenüberstehen.

- § 255 Abs. 1 HGB Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.
- § 255 Abs. 2 HGB Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für einen über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.
- § 256 HGB Bewertungsvereinfachungsverfahren: Soweit es den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert worden sind.





7.4 Keine Maßgeblichkeit und Durchbrechung der Maßgeblichkeit

Wie bereits erwähnt, gilt gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG der Maßgeblichkeitsgrundsatz, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird ein anderer Ansatz gewählt (= keine Maßgeblichkeit, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG). Die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze sind allerdings auch dann nicht zu befolgen, wenn es explizite entgegenstehende steuerliche Vorschriften gibt (= Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, § 60 (2) EStDV).

Beispiel 1 für Durchbrechung der Maßgeblichkeit:

Die vorgeschriebene Nutzungsdauer eines Hauses ist im Steuerrecht gem. § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG geregelt. Die tatsächliche Nutzungsdauer ist aber kleiner, so dass der steuerrechtliche Abschreibungssatz von dem handelsrechtlichen abweicht.

Beispiel 2:

Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften müssen handelsrechtlich gem. § 249 Abs. 1 HGB passiviert werden. Auch hier durchbricht das Einkommensteuergesetz die Maßgeblichkeit und verbietet gem. § 5 Abs. 4a EStG eine steuerliche Passivierung.

Die Regelung in § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 EStG (= keine Maßgeblichkeit) fördert die Unabhängigkeit der Steuerbilanzpolitik von der Handelsbilanzpolitik. So lassen sich unternehmerische steuerbilanzpolitische Zielsetzungen, insbesondere die Steuerbarwertminimierung bzw. die Maximierung des Kapitalwerts der Erträge nach Steuern, verfolgen, ohne dass gegenläufige handelsrechtliche Zielsetzungen, wie z. B. die Maximierung des ausschüttbaren Gewinns, zu beachten sind.

Für die Ausnutzung von steuerlichen Wahlrechten ist der Handelsbilanzansatz also nicht mehr, wie früher, von Bedeutung. Die steuerbilanzpolitischen Wahlrechte i. e. S. umfassen Bilanzierungswahlrechte (z. B. gewillkürtes Betriebsvermögen), Bewertungswahlrechte (z. B. die Wahl der Abschreibungsmethode, die Vornahme von Sonderabschreibungen, erhöhten Abschreibungen und Teilwertabschreibungen, das Lifo-Verfahren, , die steuerneutrale Übertragung von stillen Reserven und die steuerliche Behandlung von Investitionszuschüssen sowie die Festlegung des Wirtschaftsjahrs.

7.5 BMF-Schreiben zum Maßgeblichkeitsgrundsatz (Beck StE 1 § 5/14)

BETREFF Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung;
Änderung des § 5 Absatz 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 15. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102, BStBl I S. 650)

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG vom 25. Mai 2009, BGBl. I S. 1102, BStBl I S. 650) wurde § 5 Absatz 1 EStG geändert. Danach ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt (§ 5 Absatz 1 Satz 1 EStG). § 5 Absatz 1 Satz 2 und 3 EStG knüpfen die Ausübung steuerlicher Wahlrechte an bestimmte Dokumentationspflichten. Zur Anwendung des § 5 Absatz 1 EStG i. d. F. des BilMoG nehme ich im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

I. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung

1. Anwendung des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG

- 1 Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns ist der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Absatz 1 Satz 1 EStG. Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies freiwillig machen, ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Absatz 1 S. 1 Hs. 1 EStG). Soweit der Steuerpflichtige keine gesonderte Steuerbilanz aufstellt, ist Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung die Handelsbilanz unter Beachtung der vorgeschriebenen steuerlichen Anpassungen (§ 60 Absatz 2 Satz 1 EStDV).
- 2 Die allgemeinen Grundsätze zur Aktivierung, Passivierung und Bewertung der einzelnen Bilanzposten wurden durch das BilMoG nicht geändert und sind für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit wird durch die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte durchbrochen (§ 5 Absatz 1a bis 4b, Absatz 6; §§ 6, 6a und 7 EStG).

a) Ansatz von Wirtschaftsgütern, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten

aa) Aktivierungsgebote, Aktivierungsverbote und Aktivierungswahlrechte

- 3 Handelsrechtliche Aktivierungsgebote und Aktivierungswahlrechte führen zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz, es sei denn, die Aktivierung in der Steuerbilanz ist aufgrund einer steuerlichen Regelung ausgeschlossen.

Beispiel

Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 248 Absatz 2 Satz 1 HGB/ § 5 Absatz 2 EStG)

Nach § 248 Absatz 2 HGB können selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden, soweit es sich nicht um Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt. Eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist nach § 5 Absatz 2 EStG ausgeschlossen. Das Aktivierungswahlrecht in der Handelsbilanz führt nicht zu einem Aktivierungsgebot in der Steuerbilanz.

bb) Passivierungsgebote, Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte

- 4 Handelsrechtliche Passivierungsgebote sind - vorbehaltlich steuerlicher Vorschriften - auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich. So sind für Pensionsverpflichtungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (im Einzelnen Randnummern 9 bis 11).

Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte in der Handelsbilanz führen zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz (BFH vom 3. Februar 1969, BStBl II S. 291).

b) Bewertungswahlrechte und Bewertungsvorbehalte

- 5 Bewertungswahlrechte, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden können, ohne dass eine eigenständige steuerliche Regelung besteht, wirken wegen des maßgeblichen Handelsbilanzansatzes

auch auf den Wertansatz in der Steuerbilanz.

6 Beispiel 1

Fremdkapitalzinsen (§ 255 Absatz 3 Satz 2 HGB; R 6.3 Absatz 4 EStR)

Zinsen für Fremdkapital gelten gemäß § 255 Absatz 3 Satz 2 HGB als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands, wenn das Fremdkapital zur Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird. Sind handelsrechtlich Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten einbezogen worden, sind sie gemäß § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auch in der steuerlichen Gewinnermittlung als Herstellungskosten zu beurteilen.

7 Beispiel 2

Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 240 Absatz 3 und 4 HGB)

Nach § 240 Absatz 3 (Festwertbewertung) und 4 (Gruppenbewertung) HGB werden bei der Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter unter den genannten Voraussetzungen Erleichterungen gewährt. Steuerliche Regelungen hierzu bestehen nicht. Aufgrund des § 5 Absatz 1 Satz 1 Hs. 1 EStG sind bei Anwendung dieser Bewertungsvereinfachungsverfahren die Wertansätze der Handelsbilanz in die Steuerbilanz zu übernehmen.

8 Beispiel 3

Einbeziehungswahlrechte (§ 255 Absatz 2 Satz 3 HGB)

Nach § 255 Absatz 2 Satz 3 HGB ist der Kaufmann nicht verpflichtet, sondern berechtigt, angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung bei der Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 EStG die Herstellungskosten anzusetzen, also alle Aufwendungen, die ihrer Art nach Herstellungskosten sind (BFH vom 21. Oktober 1993, BStBl 1994 II S. 176). Dazu gehören auch wahlweise die Verwaltungsgemeinkosten etc. (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG, jedoch in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz.

c) Ansatz und Bewertung von Pensionsverpflichtungen im Sinne von § 6a EStG

9 Nach § 249 HGB müssen in der Handelsbilanz für unmittelbare Pensionszusagen Rückstellungen gebildet werden. Dieses Passivierungsgebot gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Die bilanzsteuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften des § 6a EStG schränken jedoch die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Passivierungsgebotes ein.

10 In der steuerlichen Gewinnermittlung sind Pensionsrückstellungen nur anzusetzen, wenn die Voraussetzungen des § 6a Absatz 1 und 2 EStG (z. B. Schriftformerfordernis, § 6a Absatz 1 Nummer 3 EStG) erfüllt sind. Die Passivierung einer Pensionszusage unterliegt zudem dem Bewertungsvorbehalt des § 6a Absatz 3 und 4 EStG. Die Bewertung kann somit vom handelsrechtlichen Wert abweichen; die Regelungen in R 6a Absatz 20 Satz 2 bis 4 EStR, wonach der handelsrechtliche Ansatz der Pensionsrückstellung die Bewertungsobergrenze ist, sind nicht weiter anzuwenden.

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

2. Anwendung des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG

- 12 Steuerliche Wahlrechte können sich aus dem Gesetz oder aus den Verwaltungsvorschriften (z. B. R 6.5 Absatz 2 EStR, R 6.6 EStR oder BMF-Schreiben) ergeben.

a) Steuerliche Wahlrechte

- 13 Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, können unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechtes wird insoweit nicht nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG durch die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt.

14 Beispiel 1

Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (§ 6b EStG)

Stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter können zur Vermeidung der Besteuerung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer bestimmter Wirtschaftsgüter übertragen werden. Dazu sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu mindern. Soweit die Übertragung auf ein anderes Wirtschaftsgut nicht vorgenommen wird, kann der Steuerpflichtige einen steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Eine Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die Bildung einer entsprechenden Rücklage in der Handelsbilanz ist nach den Vorschriften des HGB nicht zulässig. Die Abweichung vom Handelsbilanzansatz in der Steuerbilanz wird durch § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zugelassen.

15 Beispiel 2

Teilwertabschreibungen (§ 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 Satz 2 EStG)

Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben (§ 253 Absatz 3 Satz 3, Absatz 4 HGB). Nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 Satz 2 EStG kann bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Teilwert angesetzt werden. Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten.

Hat der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr eine Teilwertabschreibung vorgenommen und verzichtet er in einem darauf folgenden Jahr auf den Nachweis der dauernden Wertminderung (z. B. im Zusammenhang mit Verlustabzügen), ist zu prüfen, ob eine willkürliche Gestaltung vorliegt.

b) Handelsrechtliche und steuerliche Wahlrechte

- 16 Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden.

17 Beispiel 1

Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB/§ 6 Absatz 1 Nummer 2a EStG)

Nach § 256 HGB kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens eine bestimmte Verbrauchsfolge unterstellt werden (Fifo und Lifo). Steuerrechtlich besteht nach § 6 Absatz 1 Nummer 2a EStG dieses Wahlrecht nur für das Verbrauchsfolgeverfahren, bei dem die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert werden (Lifo).

Die Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens in der Steuerbilanz setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz unter Verwendung von Verbrauchsfolgeverfahren bewertet. Eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz steht der Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens nach § 6 Absatz 1 Nummer 2a Satz 1 EStG unter Beachtung der dort genannten Voraussetzungen nicht entgegen.

18 Beispiel 2

lineare und degressive Absetzung für Abnutzung (§ 253 HGB/ § 5 Absatz 6 i. V. m. § 7 Absatz 2 EStG)

Gemäß § 253 Absatz 3 Satz 1 HGB sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Es ist demnach eine lineare oder degressive Abschreibung und eine Leistungsabschreibung sowie auch eine progressive Abschreibung möglich.

Steuerrechtlich ist für Investitionen ist nur noch die lineare AfA zulässig.

II. Aufzeichnungspflichten

- 19 Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. Die Verzeichnisse sind Bestandteil der Buchführung. Sie müssen nach § 5 Absatz 1 Satz 3 EStG den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechtes und die vorgenommenen Abschreibungen enthalten. Bei der Ausübung steuerlicher Wahlrechte für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens ist eine gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG nicht erforderlich. Dies gilt auch für Umwandlungsvorgänge des Umwandlungssteuerrechtes.
- 20 Eine besondere Form der Verzeichnisse ist nicht vorgeschrieben. Soweit die Angaben bereits im Anlagenverzeichnis oder in einem Verzeichnis für geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Absatz 2 Satz 4 EStG (für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind) enthalten sind, oder das Anlagenverzeichnis um diese Angaben ergänzt wird, ist diese Dokumentation ausreichend. Zum Ausweis des Feldinventars genügt das Anbauverzeichnis nach § 142 AO. Die Aufstellung der Verzeichnisse kann auch nach Ablauf des Wirtschaftsjahres im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung (z. B. bei vorbereitenden Abschlussbuchungen) erfolgen.
- 21 Die laufende Führung des in § 5 Absatz 1 Satz 3 EStG genannten Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des jeweiligen steuerlichen Wahlrechtes. Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, ist der Gewinn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsguts durch die Finanzbehörde so zu ermitteln, als wäre das Wahlrecht nicht ausgeübt worden. Wird ein steuerliches Wahlrecht im Wege der Bilanzänderung erstmals ausgeübt, ist dies durch eine Aufzeichnung nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG zu dokumentieren.
- 22 Für die Bildung von steuerlichen Rücklagen ist eine Aufnahme in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis nicht erforderlich, wenn die Rücklage in der Steuerbilanz abgebildet wird. Wird die Rücklage in einem folgenden Wirtschaftsjahr auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes übertragen, handelt es sich um die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes im Sinne des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG. Das Wirtschaftsgut ist mit den erforderlichen Angaben in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis aufzunehmen. Soweit sich die Angaben aus der Buchführung im Sinne des § 6b Absatz 4 EStG ergeben, ist diese Dokumentation ausreichend.

- 23 Behandelt ein Steuerpflichtiger Zuschüsse für Anlagegüter erfolgsneutral, indem er die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Wirtschaftsgut um die erhaltenen Zuschüsse mindert (R 6.5 Absatz 2 Satz 3 EStR), ist die gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG erforderlich. Die Aufzeichnungspflicht entfällt, sofern der Steuerpflichtige die Zuschüsse als Betriebseinnahme ansetzt (R 6.5 Absatz 2 Satz 2 EStR).

III. Anwendungsregelung

- 24 § 5 Absatz 1 EStG i. d. F. des BilMoG ist nach § 52 Absatz 1 Satz 1 EStG i. V. m. Artikel 15 des BilMoG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009, d. h. für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 enden, anzuwenden. Danach ist die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nicht mehr an die Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz gebunden. Änderungen in der Handelsbilanz, wie z. B. die Auflösung eines auf der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes beruhenden Sonderpostens mit Rücklagenanteil nach § 247 Absatz 3 HGB a. F., haben ab diesem Zeitpunkt keine Auswirkungen auf die Steuerbilanz. Soweit handelsrechtlich die steuerlichen Ansätze im Rahmen der Übergangsvorschriften zum BilMoG noch beibehalten werden, bestehen die besonderen Aufzeichnungspflichten nicht.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

8. Steuerrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Grundlegende steuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften sind:

- | | |
|-----------------------|---|
| § 5 Abs. 1a S 1 EStG | Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden. |
| § 5 Abs. 2 EStG | Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden. |
| § 5 Abs. 4a S 1 EStG | Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nicht gebildet werden. |
| § 5 Abs. 4b S 1 EStG | Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen nicht gebildet werden. |
| § 5 Abs. 5 EStG | Als Rechnungsabgrenzungsposten sind nur anzusetzen auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, bzw. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. |
| § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG | Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, anzusetzen. Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. In den folgenden Wirtschaftsjahren hat allerdings eine Zuschreibung auf den Wert gemäß Satz 1 zu erfolgen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt |

Inhaltsverzeichnis:

2.4 Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten.....	1
Fall 2.4.1.....	1
Fall 2.4.2.....	1
Fall 2.4.3.....	1
Fall 2.4.4.....	1
Fall 2.4.5.....	2
Fall 2.4.6.....	2
Fall 2.4.7 (s. auch AEAO zu § 141 Nr. 4).....	3
5.2 Personelle Zuordnung von Wirtschaftsgütern.....	3
Fall 5.2.1.....	3
Fall 5.2.2.....	3
Fall 5.2.3.....	4
Fall 5.2.4.....	5
5.3.4 Personelle Zuordnung von Wirtschaftsgütern - Leasingverträge.....	5
Fall 5.3.4.1.....	5
Fall 5.3.4.2.....	6
Fall 5.3.4.3.....	6
Fall 5.3.4.4.....	8
Fall 5.3.4.5.....	9
6.10 Sachliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Schulden.....	11
Fall 6.10.1.....	11
Fall 6.10.2.....	11
Fall 6.10.3.....	11
Fall 6.10.4.....	12
Fall 6.10.5.....	12
Fall 6.10.6.....	13
Fall 6.10.7.....	14
Fall 6.10.8.....	14
9.1.6 Anschaffungskosten.....	15
Fall 9.1.6.1.....	15
Fall 9.1.6.2.....	15
Fall 9.1.6.3.....	17
9.2.3 Herstellungskosten.....	18
Fall 9.2.3.1.....	18

Fall 9.2.3.2.....	19
Fall 9.2.3.3.....	20
9.3.5 Teilwert	21
Fall 9.3.5.1.....	21
Fall 9.3.5.2.....	21
Fall 9.3.5.3.....	22
10.5 Immaterielle Vermögenswerte	23
Fall 10.5.1.....	23
Fall 10.5.2.....	24
Fall 10.5.3.....	24
Fall 10.5.4.....	24
11.10 Bilanzierung von Grundstücken und Grundstücksteilen.....	26
Fall 11.10.1.....	26
Fall 11.10.2.....	28
Fall 11.10.3.....	28
Fall 11.10.4.....	31
Fall 11.10.6.....	33
11.13 Bilanzierung von Grundstücken und Grundstücksteilen.....	34
Fall 11.13.1.....	34
Fall 11.13.2.....	34
Fall 11.13.3.....	34
Fall 11.13.4.....	34
12.12 Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung des Anlagevermögens.....	35
Fall 12.12.1.....	35
Fall 12.12.2.....	35
Fall 12.12.3.....	35
Fall 12.12.4.....	35
Fall 12.12.5.....	36
Fall 12.12.6.....	36
Fall 12.12.7.....	36
Fall 12.12.8.....	36
13.3 Investitionsabzugsbetrag (Ansparabschreibung) und Sonderabschreibung	37
Fall 13.3.1.....	37
15. Zusammenfassende Übungen zur Bilanzierung des Anlagevermögens	38
Fall 15.1.....	38
Fall 15.2.....	39

Fall 15.3.....	42
Fall 15.4 - Abschreibung in besonderen Fällen	43
Fall 15.5 - Fabrikant Bimmel.....	45
Fall 15.6.....	46
Fall 15.7.....	47
Fall 15.8.....	49

2.4 Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

Fall 2.4.1

Der Betrieb eines Unternehmens als Einzelkaufmann erfordert lediglich die Eintragung in das Handelsregister als "eingetragener Kaufmann". Ein Gesellschaftsvertrag ist nicht erforderlich. Der Einzelkaufmann haftet für Forderungen aus dem Geschäftsbetrieb persönlich. Der einzelkaufmännische Betrieb ist für kleinere und mittlere Unternehmen geeignet, deren Geschäftstätigkeit keine größeren Haftungsrisiken für den Inhaber begründet. Die Eintragung in das Handelsregister ist gemäß § 1 Abs. 1 HGB – und sofern das Unternehmen nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert – nach § 2 HGB möglich. Aus der Eintragung im Handelsregister folgt zwangsläufig, dass die Vorschriften über den Kaufmann, die im HGB geregelt sind, gelten. Das bedeutet, dass auch die Vorschriften über die Buchführung (§§ 238 bis 241 HGB) anzuwenden sind.

Ergebnis: Der Lebensmitteleinzelhändler A unterliegt der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen (§ 140 AO) Buchführungspflicht. Die Vorschrift des § 141 AO findet hier keine Anwendung, da sich bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt.

Fall 2.4.2

Die Änderungsschneiderei ist ein Gewerbebetrieb, der lt. Aufgabenstellung keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Aus der freiwilligen Eintragung im Handelsregister (§ 2 HGB) folgt auch hier, dass grundsätzlich die handelsrechtlichen und damit auch steuerrechtlichen Vorschriften über den Kaufmann und über die Buchführung (§§ 238 bis 241 HGB) anzuwenden sind.

Ergebnis: Die Hausfrau B unterliegt mit ihrer Änderungsschneiderei grundsätzlich der handels- sowie steuerrechtlichen (§ 140 AO) Buchführungspflicht. § 141 AO findet keine Anwendung, wenn sich bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt. Gegebenenfalls ist B aber nach § 241a HGB von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit. § 141 AO findet i. d. R. auch keine Anwendung, wenn die Befreiungsregelung des § 241a HGB anwendbar ist, da die Grenzen des § 141 AO denen des § 241a HGB der Höhe nach entsprechen.

Fall 2.4.3

Die OHG ist als Handelsgesellschaft Formkaufmann gem. § 6 HGB i.V.m. §§ 105 bis 160 HGB. Aus der Eintragung im Handelsregister folgt, dass die Vorschriften über den Kaufmann und über die Buchführung (§§ 238 bis 241 HGB) anzuwenden sind.

Ergebnis: Die OHG unterliegt sowohl der handelsrechtlichen als auch der steuerrechtlichen (§ 140 AO) Buchführungspflicht. Die Vorschrift des § 141 AO findet keine Anwendung, da sich bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt.

Fall 2.4.4

Die GmbH gilt als Handelsgesellschaft im Sinne des HGB (§ 13 Abs. 3 GmbHG) und ist somit ein Formkaufmann gem. § 6 HGB. Aus der Pflicht zur Eintragung in das Handelsregister (§ 7 Abs. 1 GmbHG) folgt, dass die Vorschriften über den Kaufmann und über die Buchführung (§§ 238 bis 241 HGB) anzuwenden sind.

Ergebnis: Die GmbH unterliegt sowohl der handelsrechtlichen als auch der steuerrechtlichen (§ 140 AO) Buchführungspflicht. Die Vorschrift des § 141 AO findet keine Anwendung, da sich bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt.

Fall 2.4.5

Der Rechtsanwalt unterhält keinen Gewerbebetrieb. Somit sind die handelsrechtlichen Vorschriften über den Kaufmann und über die Buchführung nicht anzuwenden. Die Vorschrift des § 141 AO findet nur dann Anwendung, wenn sich nicht bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt. Unter diese Vorschrift fallen jedoch nur gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, nicht jedoch Freiberufler.

Dennoch ist er verpflichtet, seine Einnahmen aufzuzeichnen (§§ 22 UStG, 4 Abs. 3 EStG) und ggf. die Kontoauszüge für sein Konto aufzubewahren, wenn er alle unbaren Geschäftsvorfälle sowohl betrieblicher als auch privater Art über dieses Konto abwickelt. Die Verpflichtung zur Aufbewahrung der Kontoauszüge ergibt sich aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO, wonach sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, gesondert aufzubewahren sind. Die Aufbewahrungspflicht des § 147 AO ergänzt zwar nur die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der §§ 140 ff AO. Die Aufzeichnungspflicht ergab sich einmal aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG, wonach die vereinbarten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen aufzuzeichnen sind. Diese Aufzeichnungspflicht besteht unabhängig davon, ob die Umsätze steuerfrei sind oder nicht. Auch derjenige Unternehmer, der steuerfreie und/oder steuerpflichtige Umsätze tätigt, ist aufzeichnungspflichtig. Auch ein Rechtsanwalt hat deshalb seine Umsätze insgesamt einzeln aufzuzeichnen, um so eine Überprüfung der Umsätze zu ermöglichen. Diese Aufzeichnungen sind aber auch für die Überprüfung der Einkommensteuererklärungen von Bedeutung. Eine Aufzeichnungspflicht ergibt sich jedoch auch aus § 4 Abs. 3 EStG. Auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfordert Aufzeichnungen. Anders als durch schriftliche Aufzeichnungen ist die Ermittlung von Einnahmen und von Ausgaben gar nicht möglich.

Ergebnis: Für den Rechtsanwalt ergibt sich weder eine handelsrechtliche noch eine steuerrechtliche Buchführungspflicht. Er hat jedoch die Pflicht zu befolgen, für steuerliche Zwecke Aufzeichnungen anzufertigen.

Fall 2.4.6

Der Handelsvertreter ist ein selbständiger Gewerbetreibender, der ständig damit betraut ist, für einen anderen Unternehmer Geschäfte zu vermitteln oder in dessen Namen abzuschließen (§ 84 Abs. 1 HGB). Lt. Sachverhalt erfordert sein Handelsgewerbe keinen nach Art oder Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB). Damit ist er kein Kaufmann im Sinne des § 1 Abs. 1 HGB. Somit sind die handelsrechtlichen Buchführungspflichten nicht anzuwenden (ohne § 241a HGB heranziehen zu müssen). Jedoch werden gewerbliche Unternehmer und Land- und Forstwirte von § 141 AO erfasst. Eine steuerliche Buchführungspflicht ergibt sich nur, wenn die im § 141 Abs. 1 AO genannten Grenzen überschritten werden.

Im Jahr 2016 hat er erstmals einen Gewinn von mehr als 60.000 EUR aus einem Umsatz von 260.000 EUR erzielt. Der Umsatz von 260.000 überschreitet nicht die Umsatzgrenze von 600.000 Euro. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Kalenderjahr 2016 beträgt mehr als 60.000 Euro. Damit ist eine der im § 141 AO genannte Grenze überschritten. Die Verpflichtung ist vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 S. 1 AO). Der am 20.11.2017 zur Post gegebene Einkommenssteuer-Bescheid für 2016 wurde am 23.11.2017 bekannt gegeben. Für steuerliche Zwecke hat er für das Wirtschaftsjahr ab dem 01.01.2018 der Verpflichtung zur Führung von Büchern nachzukommen.

Ergebnis: Der Handelsvertreter unterliegt nicht der handelsrechtlichen Buchführungspflicht. Da sich aus dem Sachverhalt eine Überschreitung (einer) der im § 141 Abs. 1 AO genannten Grenzen feststellen lässt, unterliegt er der steuerrechtlichen Buchführungspflicht ab dem Wirtschaftsjahr 2018. Die zuständige Finanzbehörde hat dem Handelsvertreter auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen. Diese Mitteilung soll ihm mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden, von dessen Beginn ab die Buchführungspflicht zu erfüllen ist (AEAO zu § 141 Nr. 4 S. 2).

Fall 2.4.7 (s. auch AEAO zu § 141 Nr. 4)

Der Kleinunternehmer H ist kein Kaufmann im Sinne des § 1 Abs. 1 HGB. Somit sind die handelsrechtlichen Buchführungspflichten nicht anzuwenden. Auch die im § 141 Abs. 1 AO genannten Grenzen werden im Kalenderjahr *14 nicht mehr überschritten. Die Verpflichtung zur Buchführung im Sinne § 141 Abs. 1 AO endet mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen nach § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen (§ 141 Abs. 2 S. 2 AO).

H hat seine Steuererklärungen für 2016 im Mai 2017 beim Finanzamt eingereicht. Die Finanzbehörde hätte zwar noch in 2017 die Möglichkeit gehabt festzustellen, dass die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen. Lt. Sachverhalt hat das Finanzamt jedoch keine Feststellung in dieser Sache getroffen. Somit sollte H den Erlass einer entsprechenden Mitteilung noch in 2017 erwirken, damit mit Ablauf des Jahres 2018 keine Verpflichtung zur Buchführung mehr besteht. Eine förmliche Mitteilung über den Wegfall der Buchführungspflicht ist übrigens nicht vorgesehen.

Ergebnis: Der Kleinunternehmer H unterliegt hier nicht der handelsrechtlichen Buchführungspflicht. Sofern ihm in 2017 die Mitteilung über das Ende der Buchführungspflicht bekannt gegeben wird, unterliegt er nach dem Ablauf des Jahres 2018 nicht mehr der steuerrechtlichen Buchführungspflicht.

5.2 Personelle Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Fall 5.2.1

Weder der Abschluss des schuldrechtlichen Kaufvertrags noch die Auflassung (§§ 873, 925 BGB) führen als solche zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Maßgebend ist allein, wann der Erwerber vereinbarungsgemäß wirtschaftlich über das Wirtschaftsgut verfügen kann. Das ist bei der Übertragung eines Grundstücks in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf diesen übergehen. Denn maßgebend für eine Zurechnung aufgrund wirtschaftlichen Eigentums ist vor allem, dass Substanz und Ertrag des Grundstücks wirtschaftlich dem Nutzungsberechtigten zustehen. Solange Nutzen, Lasten und die Gefahr des zufälligen Untergangs noch nicht auf den Erwerber übergegangen sind, sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt.

Ergebnis: Das Grundstück ist Kaufmann F zum 1. Januar 2017 zuzurechnen.

Fall 5.2.2

Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG). Handelsrechtlich hat der Kaufmann nur "seine" Vermögensgegenstände auszuweisen (§§ 39 Abs. 1, 246 Abs. 1 HGB). Bestandteil des Vermögens des Kaufmanns sind die ihm zivilrechtlich gehörenden Vermögensgegenstände sowie solche, die zivilrechtlich zwar einer anderen Person gehören, die aber nach der Ausgestaltung der Rechtsbeziehungen zu dem zivilrechtlichen Rechtsinhaber und nach den tatsächlichen Verhältnissen wirtschaftlich Bestandteil seines Vermögens sind; sog. wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit.

Gekaufte Waren gehören wirtschaftlich zum Vermögen des Kaufmanns, sobald er die Verfügungsmacht darüber erlangt hat. Verfügungsmacht über Sachen (§ 90 BGB) bedeutet - unmittelbaren oder mittelbaren - Besitz an ihnen. Unterwegs befindliche Waren, so genannte rollende oder schwimmende Waren, gehören wirtschaftlich zum Vermögen durch den Erhalt des Konnossements oder des Auslieferungsscheins.

Durch die Erlangung des Besitzes wird gekaufte Ware wirtschaftlich dem Vermögen des Kaufmanns zugeordnet, auch wenn der Eigentumserwerb noch aussteht; denn durch den Besitz in Verbindung mit der

vertraglichen Berechtigung zur Benutzung oder Weiterveräußerung der Ware ist der Kaufmann in der Lage, darüber unter Ausschluss des Eigentümers zu verfügen oder sie ungestört zu nutzen. Der Verkäufer kann die Ware vor dem Rücktritt nicht zurückfordern (§ 986 Abs. 1, §§ 433, 455, 346 BGB). Gegenüber Dritten, die ihr Eigentum nach der Besitzerlangung des Käufers gemäß § 931 BGB vom Verkäufer erworben haben, kann der Käufer die Herausgabe nach § 986 Abs. 2 BGB verweigern.

Ergebnis: Der Hersteller im Beispiel hat die aus dem Kaufvertrag resultierenden Pflichten erfüllt, da er die Waren an den von ihm beauftragten Spediteur übergeben hat. Der Einzelhändler G hat die Verpflichtung, die Ware in Empfang zu nehmen und den Kaufpreis an den Verkäufer zu entrichten. Der Hersteller hat den Anspruch auf den Kaufpreis (§ 447 BGB). Jedoch ist dem Käufer G die Ware noch nicht zuzurechnen, weil er nicht die Verfügungsmacht in Gestalt des unmittelbaren oder mittelbaren Besitzes an ihnen erlangt hat (BFH BStBl 1989 II S. 21). Zumindest ist im Sachverhalt nicht erwähnt, dass G einen Auslieferungsschein o.ä. erhalten hat. Zum Bilanzstichtag 31.12.2016 ist die Ware also noch nicht beim Erwerber zu bilanzieren.

Fall 5.2.3

Nach § 238 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann in Büchern die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Nach § 240 Abs. 1 und § 242 Abs. 1 HGB hat er im Inventar und in der Bilanz seine Vermögensgegenstände und Schulden auszuweisen. Daraus folgt, dass die Vermögensgegenstände dem Kaufmann gehören müssen, dass er Eigentümer der Sachen, Gläubiger der Forderungen und Rechte, Berechtigter der immateriellen Wirtschaftsgüter und Schuldner der Verbindlichkeiten sein muss.

Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen. Übt aber ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut so aus, dass er den Berechtigten im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO).

Nach § 246 Abs. 1 S. 2 HGB sind Vermögensgegenstände in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein VG nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen.

Bei der Sicherungsübereignung wird das Eigentum zur Sicherung der Forderung des Kreditgebers (Sicherungsnehmers) übertragen. Die Übergabe der Sicherungssache wird durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts (§ 930 BGB) ersetzt. Das Sicherungseigentum hat also wirtschaftlich die Bedeutung eines Pfandrechts. Der Kreditnehmer (Sicherungsgeber) bleibt daher wirtschaftlicher Eigentümer.

Ergebnis 1: H darf die Maschinen auch nach der Sicherungsübereignung bilanzieren.

Ebenso hat der wirtschaftliche Eigentümer einer Forderung diese zu bilanzieren. Im vorliegenden Fall werden die Forderungen aber zur Besicherung eines Kredites abgetreten bzw. beliehen.

Bei der sog. laufenden Zession (Globalzession) werden schon im Abtretungsvertrag sämtliche gegenwärtigen und künftigen Forderungen gegen einen bestimmten Kundenkreis des Sicherungsgebers auf den Gläubiger übertragen. Bei Abtretung künftiger Forderungen genügt es, wenn deren Feststellung in dem Zeitpunkt getroffen werden kann, in dem die Abtretung wirksam werden soll. Die künftigen Forderungen müssen im Abtretungsvertrag unter Angabe bestimmter Merkmale so beschrieben werden, dass es nur noch ihrer Entstehung bedarf, um die Abtretung wirksam werden zu lassen, ohne dass eine erneute Einigung zwischen altem und neuem Gläubiger notwendig ist. Die im Voraus abgetretenen Forderungen gehen dann zivilrechtlich bereits mit ihrer Entstehung auf den Sicherungsgläubiger über.

Sofern das Ausfallrisiko bei H verbleibt, sind die Forderungen analog zu Sicherungsübereignungen nach § 246 Abs. 1 S. 2 HGB bei H als dem ursprünglichen Eigentümer zu bilanzieren.

Sofern die Bank jedoch wie beim echten Factoring das Delkredererisikos übernimmt, wird sie mit der Übernahme der Forderung wirtschaftlicher Eigentümer der Forderung und muss diese somit bilanzieren. Denn durch den Übergang der Forderung auf die Bank übernimmt diese dann auch das Risiko der Einbringlichkeit, nämlich, dass der Drittschuldner zum Fälligkeitszeitpunkt zur Zahlung aus wirtschaftlichen Gründen nicht in der Lage ist. Im Gegenzug scheiden diese Forderungen aus Lieferungen und Leistungen des H aus. H weist in diesem Fall die entsprechenden Forderungen in der Bilanz als Guthaben bei Kreditinstituten aus.

Fall 5.2.4

Verkaufskommission: Die Bilanzierung der Kommissionsware erfolgt bis zur Veräußerung an den Dritten beim Kommittenten, da der Kommissionär weder rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer wird. Der Kommittent kann die Ware bei Übergabe an den Kommissionär, aus Gründen der wirtschaftlichen Klarheit, auf ein Kommissionswarenkonto umbuchen, aber nur mit den Anschaffungskosten, nicht mit dem vereinbarten Verkaufspreis, denn Gewinnrealisierung ist noch nicht eingetreten. Erst bei Veräußerung der Ware durch den Kommissionär hat der Kommittent seinen Anspruch nebst Umsatzsteuer gegen den Kommissionär zu buchen.

Einkaufskommission: Bereits mit dem erfüllten Einkauf der Ware durch den Kommissionär hat der Kommittent das wirtschaftliche Eigentum erlangt. Damit hat der Kommittent die Ware und die Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Kommissionär zu bilanzieren. Die Anschaffungskosten der Waren beinhalten als Anschaffungsnebenkosten die Provision und eventuellen weiteren Aufwendungsersatz für den Kommissionär.

Merke: Kommissionswaren sind niemals beim Kommissionär zu bilanzieren.

5.3.4 Personelle Zuordnung von Wirtschaftsgütern - Leasingverträge

Fall 5.3.4.1

Der Vertrag wurde über eine bestimmte Zeit abgeschlossen (1.1.2016- -31.12.2018), während der der Vertrag bei vertragsmäßiger Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann (Grundmietzeit), und der Leasing-Nehmer deckt mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten (1.500 Euro x 36 Monate = 54.000 Euro) mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 50.000 Euro, sowie vermutlich alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers.

Es liegt Finanzierungs-Leasing vor. Dieser Leasingvertrag beinhaltet keine Kauf- oder Verlängerungsoption und die Grundmietzeit ist geringer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes. Die Grundmietzeit beträgt 60 % (36 Monate/60 Monate) der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Somit ist der Leasing-Gegenstand dem Leasing-Geber zuzurechnen.

Bilanz- und buchmäßige Behandlung beim Leasing-Geber:

Er hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungskosten zu aktivieren:

Anlagevermögen		50.000
Vorsteuer		9.500
	an	Verbindlichkeit bzw. Bank
		59.500

Die Absetzung für Abnutzung ist nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vorzunehmen:

AfA Sachanlagen	an	Anlagevermögen	10.000
-----------------	----	----------------	--------

Die Leasing-Raten sind Betriebseinnahmen:

Forderung bzw. Bank	an		1.785
	an	Umsatzsteuer	285
	an	Leasingerträge	1.500

Bilanz- und buchmäßige Behandlung beim Leasing-Nehmer:

Die Leasing-Raten sind Betriebsausgaben:

Leasingaufwand			1.500
Vorsteuer			285
	an	Verbindlichkeit bzw. Bank	1.785

Fall 5.3.4.2

Dieser Leasingvertrag beinhaltet eine Mietverlängerungsoption. Die jährliche lineare Absetzung für Abnutzung beträgt 10.000 Euro, während die jährliche Miete 12.000 Euro beträgt. Zu dem Zeitpunkt des Beginns der Anschlussmiete besitzt das Fahrzeug einen Restbuchwert von $(50.000 - 3 \times 10.000)$ 20.000 Euro.

Da die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr für den Leasing-Gegenstand deckt, der sich auf der Basis des unter Berücksichtigung der linearen Absetzung für Abnutzung nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der Restnutzungsdauer lt. AfA-Tabelle ergibt, ist dieser Leasing-Gegenstand dem Leasing-Geber zuzurechnen.

Bilanz- und buchmäßige Behandlung beim Leasing-Geber: wie Fall 5.3.4.1

Bilanz- und buchmäßige Behandlung beim Leasing-Nehmer: wie Fall 5.3.4.1

Fall 5.3.4.3

Zu dem Zeitpunkt des Beginns der Anschlussmiete besitzt das Fahrzeug einen Restbuchwert von 20.000 Euro. Die jährliche lineare Absetzung für Abnutzung beträgt 10.000 Euro, während die jährliche Miete 9.600 Euro beträgt.

Da die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie nicht den Wertverzehr für den Leasing-Gegenstand deckt, der sich auf der Basis des unter Berücksichtigung der linearen Absetzung für Abnutzung nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der Restnutzungsdauer lt. AfA-Tabelle ergibt, ist dieser Leasing-Gegenstand dem Leasing-Nehmer zuzurechnen.

Bilanz- und buchmäßige Behandlung beim Leasing-Geber:

Er hatte ursprünglich den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungskosten zu aktivieren:

Anlagevermögen			50.000
Vorsteuer			9.500
	an	Verbindlichkeit bzw. Bank	59.500

Mit Abschluss des Leasingvertrags aktiviert er dann eine Kaufpreisforderung an den Leasing-Nehmer in Höhe der den Leasing-Raten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasing-Nehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit identisch. Dabei ist zu beachten, dass die Umsatzsteuer von der Summe der Leasingraten (als Entgelt) berechnet wird $(1.500 \times 12 \times 3 \times 19\%)$ und nach 3.5 Abs. 5 S. 1-3 UStAE im vorliegenden Fall der ertragsteuerlichen Zuordnung des WG zum Leasing-Nehmer eine Lieferung vorliegt. Also:

Leasingforderungen	50.000		
USt-Ford. gg. Leasingnehmer	10.260		
	an	Anlagevermögen	50.000
	an	Umsatzsteuer	10.260

Mit dem Zahlungseingang der Umsatzsteuer-Forderung:

Bank	an	USt-Ford. gg. Leasingnehmer	10.260
------	----	-----------------------------	--------

Die Vereinnahmung der Leasingraten, im Folgenden jährlich dargestellt, erfolgt dann ohne USt, da diese ja bereits mit der Lieferung abgegolten wurde. Also:

Bank (12 x 1.500)			18.000
	an	Leasingforderungen	15.801,81*
	an	Leasingerträge	2.198,19*

*zur Ermittlung der Beträge vgl. die folgende Lösung für den Leasingnehmer

Bilanz- und buchmäßige Behandlung beim Leasing-Nehmer:

Der Leasing-Nehmer hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten hier die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt worden sind (die dem Leasing-Nehmer bekannt sind), zuzüglich etwaiger weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nicht in den Leasing-Raten enthalten sind. In Höhe der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Ausnahme der nicht in den Leasing-Raten berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Nehmers ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Leasing-Geber zu passivieren:

Anlagevermögen			50.000
Vorsteuer			10.260
	an	Leasingverbindlichkeiten	50.000
	an	USt-Verb. gg. Leasinggeber	10.260

Mit der Zahlung der Umsatzsteuer-Verbindlichkeit:

USt-Verb. gg. Leasinggeber	an	Bank	10.260
----------------------------	----	------	--------

Dem Leasing-Nehmer steht die AfA nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes zu:

AfA Sachanlagen	an	Anlagevermögen	10.000
-----------------	----	----------------	--------

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Der Zins- und Kostenanteil ist der Unterschiedsbetrag, der sich ergibt, wenn die Anschaffungskosten, die bei der Ermittlung der Leasingraten herangezogen wurden, von der Summe aller Leasingraten abgezogen werden.

36 Leasingraten zu je 1.500 €	54.000
<u>./. Anschaffungskosten</u>	<u>50.000</u>
Zins- und Kostenanteil	4.000

Bei der Aufteilung ist zu berücksichtigen, dass sich infolge der laufenden Tilgung der Zins- und Kostenanteil verringert und der Tilgungsanteil entsprechend erhöht. Wird der Zins- und Kostenanteil nach der Zinsstaffelmethode berechnet, so lautet die Formel:

$$\begin{array}{rcl} \text{Zins- und Kosten-} & & \text{Summe der Zins- und Kostenanteile aller Leasingraten} \\ \text{Anteil einer} & = & \text{-----} \\ \text{Leasingrate} & & \text{Summe der Zahlenreihe aller Raten} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{Anzahl der} \\ \text{restlichen Raten} \\ + 1 \end{array}$$

Die Summe der Zahlenreihe aller Raten errechnet sich wie folgt: $1 + 2 + 3 + \dots + 34 + 35 + 36 = 666$, dies entspricht der Formel: $(1+36) \times 36/2$.

Als Zins- und Kostenanteil sind folgende Monatsbeträge anzusetzen:

1. Rate: $36 / 666 \times 4.000$
2. Rate: $35 / 666 \times 4.000$ etc.

für das 1. Jahr ergibt sich: $366^* / 666 \times 4.000 = 2.198,19$

* errechnet sich: $36 + 35 + \dots + 24 + 25 = (36+25) / 6$

Der Zins- und Kostenanteil stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe dar, während der andere Teil der Leasing-Rate als Tilgung der Kaufpreisschuld erfolgsneutral zu behandeln ist:

Leasingaufwand	2.198,19
Leasingverbindlichkeiten	15.801,81
an Bank	18.000

Der Leasingaufwand wird im 2. und 3. Jahr entsprechend angepasst: im 2. Jahr auf $222 / 666 \times 4.000$ und im 3. Jahr auf $78 / 666 \times 4.000$ Euro.

Fall 5.3.4.4

Es ist Finanzierungs-Leasing anzunehmen, weil der Vertrag über eine bestimmte Zeit (1.1.2016-31.12.2018) abgeschlossen wurde, während der Vertrag bei vertragsmäßiger Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann (Grundmietzeit), und der Leasing-Nehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten (3×36.000 Euro = 108.000 Euro) mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers deckt. Es handelt sich um einen Leasing-Vertrag mit Kaufoption: Der Leasing-Nehmer hat das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit, die kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, den Leasing-Gegenstand zu erwerben. Ausgehend von dem Listenpreis ergibt sich ein fiktiver Buchwert am 31.12.2018 in Höhe von 22.500 Euro.

Da die Grundmietzeit 75 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt und der im Falle der Ausübung der Kaufoption zu zahlende Kaufpreis in Höhe von 10.000 Euro niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelte Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung, ist der Leasing-Gegenstand dem Leasing-Nehmer zuzurechnen.

Bilanz- und buchmäßige Behandlung:

Die Summe der Zins- und Kostenanteile aller Leasingraten ist der Unterschiedsbetrag, der sich ergibt, wenn die Anschaffungskosten, die bei der Ermittlung der Leasingraten herangezogen wurden, von der Summe aller Leasingraten abgezogen werden.

3 Leasingraten zu je 36.000 €	108.000
<u>./. Anschaffungskosten</u>	<u>90.000</u>
Zins- und Kostenanteil	18.000

Daraus errechnet sich folgender Zins- und Tilgungsanteil, wobei für die Zahlenreihe aller Raten gilt:

$$1 + 2 + 3 = 6.$$

Jährliche Leasingrate	Zins- und Kostenanteil	Tilgungsanteil
36.000 3 / 6	9.000	27.000
36.000 2 / 6	6.000	30.000
36.000 1 / 6	3.000	33.000
	18.000	90.000

Die ggf. zu zahlende Restkaufpreisrate am Ende der Grundmietzeit in Höhe von 10.000 Euro stellt in voller Höhe Zinsaufwand dar.

Die Buchungen erfolgen analog Fall 5.3.4.3

Fall 5.3.4.5

Frage a):

Die Leasingraten von zusammen 299.000 € (auch die Einmalzahlung von 11.000 € ist als Leasingsonderzahlung ein Teil der Leasingraten) decken die Anschaffungs- und Finanzierungskosten des Leasinggebers (260.000 €). Somit kann der BMF-Erlass vom 19.04.1971 hier angewandt werden (1 § 6/1). Danach werden die Leasinggegenstände stets dem Leasing-Nehmer als wirtschaftlichem Eigentümer zugerechnet, wenn die Grundmietzeit weniger als 40% oder mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.

Wenn - wie hier - die Nutzungsdauer zwischen 40% und 90% liegt, erfolgt eine Zurechnung beim Leasing-Nehmer dann, wenn der für die Ausübung der Option vorgesehene Kaufpreis niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA ermittelte Buchwert.

Im vorliegenden Fall ist der Fuhrunternehmer wirtschaftlicher Eigentümer i.S.d. § 39 (2) AO, da er nach kaufmännischem Ermessen das Wirtschaftsgut nicht zurückgeben wird. Hier handelt es sich um einen Leasing-Vertrag mit Kaufoption. Die Grundmietzeit beträgt 75% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Der vereinbarte Kaufpreis (40.000 €) ist niedriger als der fiktive Buchwert (200.000 € abzüglich linearer AfA für 3 Jahre) von 50.000 €.

Frage b):

Der Fuhrunternehmer hat den LKW mit den Anschaffungskosten des Leasing-Gebers (evtl. Schätzwert) zu aktivieren. In Höhe der aktivierten Anschaffungskosten ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Leasing-Geber zu passivieren. Zur Bilanzierung in der Handelsbilanz vgl. HFA 1/1989, S. 185 ff. (Anlehnung an das Steuerrecht). Die AfA, die sich nach den allgemeinen Abschreibungsvorschriften bestimmt, steht dem Leasing-Nehmer zu.

Die einmalige Sonderzahlung ist als Aufgeld, also Zins anzusehen und auf die Grundmietzeit zu verteilen.

Es handelt sich umsatzsteuerlich um eine Lieferung, A 3.5 (5) S. 1-3 UStAE. Sollte eine Rechnung der Leasing-Gesellschaft vorliegen, ist ein sofortiger Vorsteuerabzug möglich. Entgelt ist die Summe sämtlicher Leasingraten (3 x 96.000 € =) 288.000 € ohne den vereinbarten Kaufpreis (40.000 €). Auch die 11 T€ sind USt-liches Entgelt und werden als Aufgeld separat als ARAP inkl. VSt ausgewiesen. Da im vorliegenden Fall eine Rechnung nur hinsichtlich der Einmalzahlung vorliegt kann die Vorsteuer nur insoweit bereits im Lieferzeitpunkt abgezogen werden, im Übrigen handelt es sich um noch nicht abziehbare Vorsteuer.

Buchungssätze:

(Andere Auffassung zur USt: Infolge der Lieferung und der Definition des Entgelts beinhaltet dieses auch die Optionszahlung, so dass insoweit eine USt-Verbindlichkeit entsteht).

Fuhrpark			200.000 €* noch nicht abzb. VSt (288.000 € x 19%)		54.720 €
	an	Verb. aus LuL			254.720 €
ARAP (Aufgeld)					11.000 €
Vorsteuer					2.090 €
	an	Bank			13.090 €

*Fremdkapitalzinsen für Kredite, die zur Finanzierung von Anschaffungen aufgenommen worden sind (z. B. Bankkredite, aber auch der Lieferantenkredit selbst), stellen keine aktivierbaren Anschaffungsnebenkosten dar. Denn: der Wert der angeschafften Gegenstände erfährt dadurch, dass das Unternehmen Fremdmittel in Anspruch nimmt, keine Erhöhung.

Frage c):

Die drei Leasing-Raten in Höhe von 288.000 € sind nur insoweit Aufwand, wie sie nicht zur Tilgung verwandt werden, also i.H.v. 88.000 € (= 288.000 € - 200.000 €). Die Verteilung auf die 3 Jahre erfolgt degressiv, nach der Zinsstaffelmethode (analog der arithmetischen Abschreibung). Auch das Aufgeld wird nach der Zinsstaffelmethode verteilt:

1. Jahr:	$\frac{3}{1+2+3} =$	$\frac{3}{6}$
2. Jahr:		$\frac{2}{6}$
3. Jahr:		$\frac{1}{6}$

Die Zins- und Kostenanteile betragen somit:

in *17:	$\frac{3}{6}$ von 88.000 €	44.000 €
in *18:	$\frac{2}{6}$ von 88.000 €	29.333 €
in *19:	$\frac{1}{6}$ von 88.000 €	<u>14.667 €</u>
		88.000 €

Die Tilgungsanteile betragen somit:

in *17:	96.000 € - 44.000 €	52.000 €
in *18:	96.000 € - 29.333 €	66.667 €
in *19:	96.000 € - 14.667 €	<u>81.333 €</u>
		200.000 €

Das Aufgeld verteilt sich entsprechend:

in *17:	$\frac{3}{6}$ von 11.000 €	5.500 €
in *18:	$\frac{2}{6}$ von 11.000 €	3.667 €
in *19:	$\frac{1}{6}$ von 11.000 €	<u>1.833 €</u>
		11.000 €

Buchungssätze in *17:

Verb. LuL (52.000 € + 18.240 €)			70.240 €
Zinsaufwand			44.000 €
	an	Bank	114.240 €
VSt (96.000 € x 19%)			18.240 €
	an	nicht abzb. VSt	18.240 €

Zinsaufwand		5.500 €
	an ARAP	5.500 €
AfA LKW (§ 7 Abs. 1 EStG = 25%)		50.000 €
	an Fuhrpark	50.000 €

Die Buchungen 17 und 18 werden entsprechend gebildet. Die Schlusszahlung in *17 in Höhe von 40.000 € stellt dann Aufwand dar.

6.10 Sachliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Schulden

Fall 6.10.1

Nach § 246 ff. HGB hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten.

Der steuerliche Betriebsvermögensvergleich bezieht sich nur auf das Betriebsvermögen (BV). Das steuerliche BV gliedert sich in notwendiges und gewillkürtes BV auf. WG können wie folgt zugeordnet werden:

Privatvermögen
Betriebsvermögen

- notwendiges
- gewillkürtes

WG, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind notwendiges BV (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR).

Diese Eigenschaft erfüllen:

- die elektronische Registrierkasse,
- der Warenbestand seines Betriebs und
- der Saldo seiner Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Fall 6.10.2

Verbindlichkeiten sind dem Betriebsvermögen zuzurechnen, wenn sie objektiv in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Unternehmen stehen. Der wirtschaftliche Zusammenhang ist gegeben, wenn die Entstehung der Verbindlichkeit ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das Unternehmen betreffen. Da sich das Grundstück im Betriebsvermögen befindet, ist die Hypothekenschuld ebenfalls dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

Fall 6.10.3

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören nur solche WG, die ausschließlich zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind. Diese Merkmale treffen auf den verpfändeten Teil eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhauses nicht zu. Denn es handelt sich wirtschaftlich um die bloße Belastung eines im Privatvermögen gehaltenen Gegenstandes zur Sicherung einer betrieblichen Schuld. Wenngleich die Schuld selbst dem notwendigen (passiven) Betriebsvermögen zugerechnet werden muss - sie diene unmittelbar und objektiv der Bereitstellung von Betriebsmitteln -, gilt dies nicht ebenso für das zu ihrer Sicherheit belastete Wohnhaus. Weiterhin haften nämlich z. B. auch Einzelkaufleute den Geschäftsgläubigern mit ihrem Privatvermögen, ohne dass dieses deshalb dem Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen wäre.

Allerdings könnte die Erfassung als gewillkürtes BV möglich sein, da eine Handlung des Unternehmers, mit

der sie dieses Wohnhaus in das BV eingebracht hat, durch die Aktivierung in der Bilanz zu erkennen ist. Damit ist ein wichtiger Anhaltspunkt für die Zuordnung zum gewillkürten BV vorhanden, nämlich der buchmäßige Ausweis in den Bilanzen und GuV-Rechnungen des Unternehmers. Eine Erfassung als gewillkürtes BV kommt jedoch nicht in Betracht, da das Wohnhaus (nahezu) ausschließlich zu privaten Zwecken genutzt wird. (H 4.2 < Kreditunterlagen > EStH)

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass ein zum Privatvermögen gehöriges Wirtschaftsgut allein durch die Verpfändung für Geschäftsschulden in der Regel notwendiges Privatvermögen darstellt.

Fall 6.10.4

Die Zuordnung zum Betriebs- und Privatvermögen hängt ertragsteuerlich und bewertungsrechtlich von dem Anlass ihrer Entstehung ab. Eine Forderung ist dann betrieblich veranlasst, wenn der sie auslösende Vorgang im betrieblichen Bereich liegt. Offensichtlich lag der wirtschaftliche Grund nicht in dem Geschäftsbetrieb, sondern in den bestehenden verwandtschaftlichen Beziehungen. Der Einzelhändler K würde einen fremden Darlehensnehmer nicht in gleicher Weise unterstützt haben.

Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung können Darlehensverträge unter Angehörigen steuerrechtlich nur berücksichtigt werden, wenn sie vor der Darlehenshingabe klar und eindeutig vereinbart werden und nach Inhalt und Durchführung dem zwischen Fremden üblichen entsprechen. Dazu gehören auch Abreden über die Dauer des Darlehens, seine Kündigung und Rückzahlung. Die Darlehensgewährung im Fall ist auch zwischen Fremden unüblich, weil das Darlehen unverzinslich und ohne dingliche Sicherheit gewährt wurde. Wird ein Darlehensvertrag zwischen Angehörigen abgeschlossen, so ist die steuerliche Anerkennung von der Vereinbarung einer angemessenen Verzinsung abhängig. Hier fehlt es an einer Zinsvereinbarung.

Fall 6.10.5

WG, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind notwendiges BV (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR). Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (nur) solche WG, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind.

Nur bei der Ausführung branchentypischer Geschäfte ist regelmäßig von deren objektiver Eignung zur Förderung des Betriebs auszugehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Geschäfte im Zeitpunkt ihrer Widmung zu betrieblichen Zwecken auch objektiv geeignet sind, den Betrieb (durch Verstärkung dessen Kapitals) zu fördern. Dies ist z.B. bei festverzinslichen Wertpapieren der Fall, deren Risiken überschaubar sind und die eine kontinuierliche Verzinsung aufzuweisen haben.

Dies trifft auch z.B. in folgenden Fällen zu:

- Aktien einer Zuckerfabrik sind auch dann dem notwendigen BV eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zuzuordnen, wenn mit dem Aktienbesitz satzungsgemäß eine Anbau- und Lieferverpflichtung verbunden ist,
- Anteil an Wohnungsbau-GmbH kann zum notwendigen BV eines Malermeisters gehören
- Anteile eines Arztes an der Apo-Bank
- Anteile eines Steuerberaters an der DATEV

Sofern diese Rahmenbedingungen nicht eingehalten werden, käme eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen in Betracht. Die Zuordnung von Wertpapieren zum (gewillkürten) Betriebsvermögen eines Unternehmers muss zeitnah und für einen Außenstehenden nachvollziehbar getroffen werden. Durch die Abwicklung des Kaufs der Wertpapiere über ein betriebliches Konto könnte dieses Erfordernis erfüllt

sein.

Eine Einschränkung muss jedoch beachtet werden: Sofern es sich um einen branchenuntypischen Vorgang handelt.

Je weiter sich Art und Inhalt des zu beurteilenden Geschäfts von der Haupttätigkeit des Unternehmens entfernen, umso größer erweist sich die Gefahr von Verlusten. Je weniger branchentypisch das getätigte Geschäft ist, umso weniger vermag der Unternehmer die Chancen und Risiken des Geschäfts und damit dessen objektive Eignung zur Förderung des Betriebes zutreffend einordnen. Somit stellen z.B. Devisen- und Warentermingeschäfte spekulative Geschäfte dar, die vorwiegend im privaten Bereich getätigt werden.

Fall 6.10.6

Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind notwendiges Betriebsvermögen. Dies gilt jedoch nur für Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden.

Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, können als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Bei einer betrieblichen Nutzung von mindestens 10 % bis zu 50 % ist ein Ausweis dieser Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen in vollem Umfang möglich.

Werden gemischt genutzte Wirtschaftsgüter zu mehr als 90 % (betrieblicher Anteil von weniger als 10 v. H. der gesamten Nutzung ist als geringfügig zu betrachten) privat genutzt, gehören sie in vollem Umfang zum notwendigen Privatvermögen.

Betriebsvermögen	betriebliche Veranlassung
· notwendiges	100 % - 50 % (Pflicht zur Bilanzierung)
· gewillkürtes	< 50 % - 10 % (Wahlrecht)
Privatvermögen	unter 10 %

Variante	Notwendiges Betriebsvermögen (Pflicht)	Gewillkürtes Betriebsvermögen (Wahlrecht)	Notwendiges Privatvermögen
A	Ja	Nein	Nein
B	Nein	Ja	Nein
C	Nein	Nein	Ja

Nur die tatsächlichen Aufwendungen der Wirtschaftsgüter, die dem notwendigen bzw. gewillkürten Betriebsvermögen zu zuordnen sind, können in voller Höhe als Betriebsausgabe abgezogen werden. Jedoch gilt hier: Gehört ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen, sind Aufwendungen einschließlich Absetzungen für Abnutzung, soweit sie der privaten Nutzung des Wirtschaftsgutes zuzurechnen sind, keine Betriebsausgaben. Es ist also ein Privatanteil herauszurechnen.

Gehört ein Wirtschaftsgut zum Privatvermögen, sind (nur) die Aufwendungen einschließlich Absetzungen für Abnutzung, die durch die betriebliche Nutzung entstehen, Betriebsausgaben (vgl. R 4.7 (1) EStR). Dies gilt jedoch nur, wenn die betriebliche Nutzung nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist und der betriebliche Nutzungsanteil sich leicht und einwandfrei anhand von Unterlagen nach objektiven, nachprüfbar Merkmalen - ggf. im Wege der Schätzung - von den nicht abziehbaren Kosten der Lebenshaltung trennen lässt (vgl. H 4.7 „Gemischtgenutzte Wirtschaftsgüter“ EStH). In der Variante C ist die betriebliche Nutzung gerade von untergeordneter Bedeutung. Daher sind hier die tatsächlichen Kosten der betrieblichen Nutzung nicht anzusetzen.

Fall 6.10.7

Bei Variante A und B (bei B nur in dem Fall der Ausübung des Wahlrechts, den PKW als Betriebsvermögen zu behandeln) ist der Veräußerungserlös als Betriebseinnahme zu erfassen.

Wird ein zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut, das teilweise privat genutzt worden ist, veräußert, so ist der gesamte Veräußerungserlös Betriebseinnahme, obwohl die AfA über die Jahre der Betriebszugehörigkeit nur i. H. des betrieblichen Teils Betriebsausgabe war!!

Bei Variante C handelt es sich um die Veräußerung von Privatvermögen. Daher ist diese Veräußerung nicht als Betriebseinnahme zu erfassen. Die gleiche Rechtsfolge würde auch bei Variante B eintreten, wenn der PKW nicht als Betriebsvermögen behandelt wurde.

Merke:

1. Ein Wirtschaftsgut wird nach R 4.2 (1) S. 4-6 EStR in vollem Umfang BV oder PV.
2. Grundsätzlich wird nach R 4.7 Abs. 1 S. 1-2 EStR die AfA aber nur Betriebsausgabe soweit sie der betrieblichen Nutzung entspricht.
3. Die Veräußerung des WG ist dann nach BFH wieder in vollem Umfang dem BV oder PV zuzuordnen.

Fall 6.10.8

Der inneren Logik der Merksätze zur Lösung von Fall 6.10.7 folgend, ist R 4.7 Abs. 1 S. 1 EStR, dort insbes. das Wort „soweit“, wie folgt auszulegen:

Unfall- und Reparaturkosten:

Die Unfallkosten für das betriebliche Fahrzeug stellen Betriebsausgaben dar. Ermittelt der Unternehmer die auf seine Privatfahrten und Fahrten zum Betrieb entfallenden Kfz-Kosten aufgrund eines Fahrtenbuches mit Einzelnachweis der insgesamt für das Fahrzeug entstandenen Aufwendungen, sind diese außergewöhnlichen Kraftfahrzeugkosten in die Gesamtkosten einzubeziehen. Damit wird rein rechnerisch ein Teil der Unfallkosten den privaten Fahrten zugeordnet und über die Nutzungsentnahme bzw. die nichtabziehbaren Betriebsausgaben (wegen der Fahrten zum Betrieb) in den außersteuerlichen Bereich verlagert. Die Unfallkosten sind bei der 1%-Regelung mit dem Pauschalwert abgegolten.

Soweit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Unfallgeschehen Mietwagen- und Gutachterkosten angefallen sollten, handelt es sich um Betriebsausgaben des Geschädigten, wenn der Mietwagen betrieblich genutzt wurde. Die dem Geschädigten als Schadensersatz erstatteten Betriebsausgaben sind dessen Betriebseinnahmen.

Arztkosten:

Da bei dem Ersatz der Arztkosten keine Ursache im Betriebsvermögen zu erkennen ist, ist dieser Schadensersatz dem Privatbereich zu zuordnen.

Im Fall einer angenommenen Verschrottung des PKW gilt explizit nach R 4.7 Abs. 1 S. 3-5 EStR:

Wird ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens während seiner Nutzung zu privaten Zwecken des Steuerpflichtigen zerstört, so tritt bezüglich der stillen Reserven, die sich bis zu seiner Zerstörung gebildet haben, keine Gewinnrealisierung ein. In Höhe des Restbuchwerts liegt eine Nutzungsentnahme, also keine außerplanm. Abschr./ TW-AfA vor. Eine Schadensersatzforderung für das während der privaten Nutzung zerstörte Wirtschaftsgut ist als Betriebseinnahme zu erfassen, wenn und soweit sie über den Restbuchwert hinausgeht. Ertragssteuerrechtlich handelt es sich um eine Entnahme von Leistungen. Die private Unfallfahrt führt nicht zur Sach-, sondern nur zur Nutzungsentnahme (BFH-Beschluss vom 23.1.2001, BFH-Urteil vom 24.5.1989).