

FINANZ UND STEUERN

Band 1

Harald Horschitz | Bernfried Fanck
Harald Guschl | Jürgen Kirschbaum
Heribert Schustek | Thilo Haug

Bilanzsteuerrecht und Buchführung

16. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

Urheberrechtsinfo

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

SCHÄFFER

POESCHEL

Finanz und Steuern

Band 1

Bilanzsteuerrecht und Buchführung

von

Dr. Harald Horschitz

Professor a. D.
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Bernfried Fanck

Professor
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Harald Guschl

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

Jürgen Kirschbaum

Professor
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Heribert Schustek

Professor
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg
Dipl. Finanzwirt (FH)

Dr. Thilo Haug

Professor
an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

16., vollständig überarbeitete Auflage

2021

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

Fanck: A, B, K (4 bis 6), M, R

Guschl: H (1, 2 und 4), I, L (1 bis 7), S, T

Haug: D, E, F, O, P, S, T

Kirschbaum: C, G, L (8 und 9), N, S, T

Schustek: H (3), J, K (1 bis 3) Q, S, T

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem, alterungsbeständigem
Papier

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese

Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie;

detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über

<http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-7910-4885-7

Bestell-Nr.: 20182-0004

ePDF: ISBN 978-3-7910-4886-4

Bestell-Nr.: 20182-0153

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich
geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen
Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung
des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere
für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen
und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen
Systemen.

© 2021 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin

Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart

Satz: primustype Hurler GmbH, Notzingen

Printed in Germany

März 2021

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group

Vorwort zur 16. Auflage

Mit dem vorliegenden Buch geben die Verfasser eine vertiefende Darstellung des handelsrechtlichen Bilanzrechts und des ertragsteuerlichen Bilanzsteuerrechts sowie des Unternehmenssteuerrechts. Dabei wird wegen des engen sachlichen Zusammenhangs neben der rechtlichen Problematik auch die buchmäßige Behandlung einzelner Positionen, ja sogar einzelner Geschäftsvorfälle dargestellt.

Das Buch ist als Lehrbuch für Studenten an den Universitäten, den Hochschulen und Fachhochschulen sowie zur Vorbereitung auf die Bilanzbuchhalterprüfung und Steuerberaterprüfung ebenso geeignet wie als Nachschlagewerk für Praktiker in der Finanzverwaltung, in der Steuerberatung und im Betrieb. Dafür sorgen die Verfasser, die als langjährige Praktiker und als Professoren an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg steuerrechtliches Wissen vermitteln.

Mit dieser Auflage ist Prof. Dr. Harald Horschitz, einer der Begründer dieses Werkes, aus Altersgründen aus dem Autorenteam ausgeschieden. Wir danken ihm für seine langjährige hochqualifizierte Mitarbeit. Seine bisherigen Bearbeitungsteile werden von Prof. Dr. Thilo Haug fortgeführt, der seit vielen Jahren an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg Bilanzsteuerrecht lehrt.

Das Lehrbuch berücksichtigt die aktuelle Rechtslage zum 31.12.2020. Neben zahlreichen Gesetzesänderungen – einschließlich des Jahressteuergesetzes 2020 – sind die einschlägigen BMF-Schreiben und Veröffentlichungen in der Fachliteratur sowie die aktuelle Rechtsprechung eingearbeitet.

Ludwigsburg, im Januar 2021

Bernfried Fanck
Harald Guschl
Jürgen Kirschbaum
Heribert Schustek
Dr. Thilo Haug

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 16. Auflage	V
Abkürzungsverzeichnis	XXVII

Teil A Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

1	Einführung	1
1.1	Begriffsbezeichnungen	1
1.2	Buchführung als Zweig des betrieblichen Rechnungswesens	1
2	Allgemeine Buchführungspflicht nach Handelsrecht	2
2.1	Gesetzliche Grundlagen	2
2.2	Zur Buchführung verpflichtete Personen, Beginn und Beendigung der Buchführungspflicht, Befreiung von der Buchführungspflicht	3
3	Steuerliche Buchführungspflicht	5
3.1	Buchführungspflicht nach § 140 AO	5
3.2	Besondere Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO	5
3.3	Beginn und Wegfall der Buchführungspflicht	7
4	Sonstige Aufzeichnungspflichten	8
4.1	Außersteuerliche Aufzeichnungspflichten	8
4.2	Steuerliche Aufzeichnungspflichten	10
5	Inhalt der Buchführungspflicht	12
5.1	Handelsrechtliche Vorschriften zur Erstellung der Buchführung und des Jahresabschlusses	12
5.2	Ergänzende steuerrechtliche Vorschriften	14
6	Handelsrechtliche und steuerliche Aufbewahrungspflichten	14
7	Bewilligung von Erleichterungen	15
8	Verletzung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten und ihre Folgen	15
9	Unterschiede bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG	17

Teil B Technik der doppelten Buchführung

1	Grundlagen der Buchführung	18
1.1	Inventur	18
1.2	Inventar	18
1.3	Inventurerleichterungen	18
1.3.1	Festwert	19
1.3.2	Gruppenbewertung	20
1.3.3	Stichprobeninventur	20
1.3.4	Permanente Inventur	20
1.3.5	Zeitverschobene Inventur	21
1.3.6	Buchmäßige Bestandsaufnahme für Anlagevermögen	22
1.4	Bilanz	22
1.5	Abschluss	23
1.6	Gewinn- und Verlustrechnung	23
2	Funktion der doppelten Buchführung	25
2.1	Sachkonten	25
2.1.1	Bestandskonten	25
2.1.2	Erfolgskonten	26
2.1.3	Gewinn- und Verlustkonto	26
2.1.4	Privatkonten	26
2.1.5	Schema für den Abschluss der Sachkonten	27
2.1.6	Buchungssatz	27
2.2	Personenkonten	27
2.3	Anlagekonten	28

3	Organisation der Buchführung	28
3.1	Buchführungssysteme.....	28
3.2	Methoden und Organisationsformen der doppelten Buchführung.....	28
3.2.1	Übertragungsbuchführung.....	29
3.2.2	Amerikanisches Journal.....	29
3.2.3	Durchschreibebuchführung.....	29
3.2.4	EDV-Buchführung.....	30
3.2.4.1	Externe EDV-Buchführung.....	30
3.2.4.2	Interne EDV-Buchführung.....	31
3.2.5	Offene-Posten-Buchhaltung.....	32
3.3	Kassenbuchführung.....	33
3.4	Hauptabschlussübersicht.....	35
3.5	Selbstständige Buchungskreise.....	38
3.5.1	Filialbuchführung.....	38
3.5.2	Devisenbuchführung.....	39
3.5.3	Geheimbuchführung.....	40

Teil C Begriff des Gewinns, Gewinn- und Verlustrechnung und steuerliche Gewinnermittlungsarten

1	Allgemeines	41
1.1	Handelsrechtlicher Gewinnbegriff.....	41
1.2	Steuerlicher Gewinnbegriff.....	41
1.3	Gewinnermittlungszeitraum und Geschäftsjahr bzw. Wirtschaftsjahr.....	42
1.4	Bedeutung des Gewinns für die Besteuerung.....	43
2	Gewinn- und Verlustrechnung als Bestandteil des Jahresabschlusses	44
2.1	Gewinn- und Verlustrechnung.....	44
2.1.1	Begriff, Bedeutung und Inhalt.....	44
2.1.2	Form und Gliederung.....	44
2.1.3	Bedeutung für die Besteuerung.....	45
2.2	Handelsrechtliche und betriebswirtschaftliche Erträge und Aufwendungen.....	46
2.3	Steuerliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.....	47
2.3.1	Betriebseinnahmen.....	47
2.3.2	Abgrenzung zu außerbetrieblichen Einnahmen.....	47
2.3.3	Steuerfreie Betriebseinnahmen.....	48
2.3.4	Betriebsausgaben.....	49
2.3.5	Abgrenzung zu anderen Aufwendungen.....	51
2.3.6	Arten der Betriebsausgaben.....	53
2.3.6.1	Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.....	53
2.3.6.2	Nicht sofort in voller Höhe abzugsfähige Betriebsausgaben.....	54
2.3.6.3	Nicht abzugsfähige und beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG.....	56
2.3.6.4	Aufzeichnungspflicht für nicht abzugsfähige und beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben.....	62
2.3.6.5	Betriebsausgaben, die mit steuerfreien Betriebseinnahmen wirtschaftlich zusammenhängen.....	62
2.3.6.6	Besondere Regelung für den Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 a EStG.....	62
2.3.6.7	Sonderfälle: Gewerbesteuer und Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke.....	64
2.4	Übereinstimmung zwischen den handelsrechtlichen Erträgen bzw. Aufwendungen und steuerlichen Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben.....	65
3	Gewinnermittlungsarten	65
3.1	Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG.....	65
3.1.1	Personenkreis.....	65
3.1.2	Begriff des Betriebsvermögens.....	65
3.1.3	Ausscheiden nichtbetrieblicher Vorgänge.....	66
3.1.3.1	Definition Entnahmen.....	67
3.1.3.2	Definition Einlagen.....	70

3.1.4	Bilanz nach § 4 Abs. 1 EStG.....	72
3.2	Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG.....	73
3.2.1	Personenkreis.....	73
3.2.2	Bilanz nach § 5 EStG.....	74
3.3	Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	75
3.3.1	Begriff.....	75
3.3.2	Berechtigter Personenkreis.....	76
3.3.3	Unterschiede zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.....	77
3.3.4	Betriebseinnahmen.....	80
3.3.5	Betriebsausgaben.....	81
3.3.5.1	Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.....	81
3.3.5.2	Erwerb von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.....	81
3.3.5.3	Erwerb von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und bestimmten anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens.....	83
3.3.5.4	Erwerb von immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.....	84
3.3.5.5	Erwerb von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens.....	85
3.3.6	Behandlung der Einlagen und Entnahmen.....	85
3.3.7	Wichtige Besonderheiten bei der Überschussrechnung.....	87
3.3.7.1	Reine Geldbewegungen.....	87
3.3.7.2	Anzahlungen, Vorauszahlungen, Teilzahlungen und Abschlagszahlungen, Vorschüsse ...	88
3.3.7.3	Abfindungen.....	88
3.3.7.4	Damnum.....	88
3.3.7.5	Schwund durch Diebstahl, Verderb u. Ä.....	90
3.3.7.6	Erlas von Forderungen und Schulden.....	90
3.3.7.7	Erwerb von Wirtschaftsgütern gegen Leibrenten.....	91
3.3.7.8	Veräußerung von Wirtschaftsgütern gegen Raten oder Veräußerungsrenten.....	91
3.3.7.9	Veräußerung und Aufgabe eines Betriebs.....	92
3.3.8	Aufzeichnungspflichten.....	92
3.4	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen.....	93
3.5	Gewinnermittlung durch Schätzung.....	93
3.6	Wechsel der Gewinnermittlungsart.....	93
3.6.1	Wechsel von der Überschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich.....	94
3.6.2	Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich zur Überschussrechnung.....	95

Teil D Wirtschaftsgut

1	Begriff des Wirtschaftsguts	97
2	Zurechnung	97
3	Anteile an einem Wirtschaftsgut	99

Teil E Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen

1	Grundsätze	100
1.1	Notwendiges Betriebsvermögen.....	101
1.1.1	Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen.....	101
1.1.2	Neutrale Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen.....	103
1.1.3	Folgen der Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen.....	104
1.2	Gewillkürtes Betriebsvermögen.....	104
1.2.1	Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen.....	104
1.2.2	Neutrale Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen.....	105
1.2.3	Folgen der Einordnung als gewillkürtes Betriebsvermögen.....	106
1.3	Notwendiges Privatvermögen.....	106
1.3.1	Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter als notwendiges Privatvermögen.....	107
1.3.2	Neutrale Wirtschaftsgüter als notwendiges Privatvermögen.....	107
1.3.3	Folgen der Einordnung als notwendiges Privatvermögen.....	107

2	Grundstücke im Betriebsvermögen	108
2.1	Grund und Boden.....	108
2.2	Gebäude.....	109
2.2.1	Eigenbetrieblich genutzter Gebäudeteil.....	109
2.2.2	Fremdbetrieblich genutzter Gebäudeteil.....	110
2.2.3	Zu fremden Wohnzwecken genutzter Gebäudeteil.....	111
2.2.4	Zu eigenen Wohnzwecken genutzter Gebäudeteil.....	112
3	Forderungen und Verbindlichkeiten	112
3.1	Forderungen.....	112
3.2	Verbindlichkeiten.....	113
3.2.1	Tilgung einer Schuld.....	117
3.2.2	Abfindungszahlung an weichende Miterben.....	120
3.2.3	Zahlungen bei vorweggenommener Erbfolge.....	121
3.2.4	Zahlungen anlässlich des Zugewinnausgleichs.....	123

Teil F Einlagen und Entnahmen

1	Einlagen	124
1.1	Bewertung der Einlagen.....	126
1.2	Abschreibung von eingelegten Wirtschaftsgütern.....	129
1.3	Abgrenzungen zu steuerfreien Einnahmen, Privateinlagen.....	130
2	Entnahmen	131
2.1	Begriff.....	131
2.1.1	Entnahme von Wirtschaftsgütern.....	135
2.1.2	Entnahme von Nutzungen und Leistungen.....	136
2.1.3	Entnahmen in Fällen des § 12 EStG.....	137
2.2	Bewertung der Entnahmen.....	141
2.3	Sachspenden.....	142
2.4	Umsatzsteuer.....	142
2.5	Abgrenzung zu nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben.....	142
3	Sonderfälle von Einlagen, Entnahmen	143
3.1	Pkw-Nutzung.....	143
3.1.1	Private Nutzung eines betrieblichen Pkw.....	143
3.1.2	Private Nutzung eines betrieblichen Pkw – Elektro-/Hybridfahrzeug.....	145
3.1.2.1	Reines Elektrofahrzeug.....	145
3.1.2.2	Hybridelektrofahrzeuge.....	147
3.1.2.3	Betriebliche Nutzung bis 50 %.....	148
3.1.3	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte.....	149
3.1.4	Betriebliche Nutzung eines privaten Pkw.....	151
3.1.5	Unfälle mit betrieblichen Pkw auf privaten Fahrten.....	151
3.1.6	Unfälle mit privaten Pkw auf betrieblichen Fahrten.....	152
3.2	Gebäudenutzung.....	153
3.3	Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4 a EStG.....	153
3.4	Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland.....	157
3.4.1	Grundtatbestand nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG.....	157
3.4.2	Überführung in eine EU-Betriebsstätte.....	157
3.4.3	Rücküberführung.....	158

Teil G Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

1	Unterscheidung zwischen Bilanzierung und Bewertung	160
2	Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	161
2.1	Allgemeines.....	161
2.2	Anwendungsbereich.....	162

3	Allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Bewertung	163
3.1	Bilanzwahrheit, Bilanzklarheit und Verrechnungsverbot.....	163
3.2	Vollständigkeit.....	164
3.3	Bilanzidentität und Bilanzenkontinuität.....	164
3.4	Going-Concern-Prinzip.....	167
3.5	Stichtagsprinzip.....	167
3.6	Einzelbewertung.....	167
3.7	Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip.....	167
3.8	Periodenabgrenzung (Abgrenzungsprinzip).....	169
4	Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für die steuerliche Gewinnermittlung	169
4.1	In Betracht kommender Personenkreis.....	169
4.2	Begriff und Inhalt.....	170
4.3	Anwendungszeitpunkt der Neuregelung zum Maßgeblichkeitsgrundsatz.....	170
4.4	Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach § 5 Abs. 1 Satz 1 1. HS EStG.....	171
4.5	Anwendung steuerlicher Wahlrechte nach § 5 Abs. 1 Satz 1 2. HS EStG.....	174
4.6	Aufzeichnungspflichten für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte.....	175
4.7	Wegfall des umgekehrten Maßgeblichkeitsgrundsatzes.....	176
4.8	Sonderregelung für Bewertungseinheiten zur Absicherung von finanzwirtschaftlichen Risiken.....	176
4.8.1	Begriff und Bedeutung der Absicherung von finanzwirtschaftlichen Risiken.....	176
4.8.2	Handelsrechtliche Behandlung als Bewertungseinheit.....	177
4.8.3	Anwendung der handelsrechtlichen Behandlung von Bewertungseinheiten auch für die steuerliche Gewinnermittlung.....	178
4.8.3.1	Absicherung von Wechselkursrisiken.....	179
4.8.3.2	Einschränkung des Verbots der Drohverlustrückstellung.....	181
5	Konkrete handelsrechtliche und steuerliche Bilanzierungsgrundsätze (Überblick)	183
5.1	Bilanzierungsfähigkeit (Bilanzierungsgebote).....	183
5.2	Bilanzierungswahlrechte.....	185
5.3	Bilanzierungsverbote.....	186
5.4	Bilanzierungshilfen.....	187
5.5	Tabellarische Übersicht.....	189
6	Konkrete handelsrechtliche und steuerliche Bewertungsgrundsätze (Bewertungsmaßstäbe)	190
6.1	Allgemeines.....	190
6.1.1	Einteilung des Vermögens für die Bewertung.....	190
6.1.1.1	Begriff und Umfang des abnutzbaren Anlagevermögens.....	190
6.1.1.2	Begriff und Umfang des nicht abnutzbaren Anlagevermögens.....	190
6.1.1.3	Begriff und Umfang des Umlaufvermögens.....	191
6.1.1.4	Begriff und Umfang der Verbindlichkeiten und Rückstellungen.....	191
6.1.2	Maßgebende Bestimmungen des HGB und EStG für die Bewertung.....	192
6.1.2.1	Handelsrechtliche Bestimmungen.....	192
6.1.2.2	Steuerliche Bestimmungen.....	193
6.1.3	Grundsätze zur steuerlichen Gewinnermittlung nach § 5 und § 4 Abs. 1 EStG.....	194
6.1.3.1	Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG ...	194
6.1.3.2	Falsche Wertansätze in der Handelsbilanz.....	195
6.1.3.3	Bewertung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG.....	195
6.2	Überblick über die maßgebenden handelsrechtlichen und steuerlichen Bewertungsmaßstäbe.....	195
6.2.1	Wertansätze für das abnutzbare Anlagevermögen.....	196
6.2.2	Wertansätze für das nicht abnutzbare Anlagevermögen.....	197
6.2.3	Wertansätze für das Umlaufvermögen.....	198
6.2.4	Wertansätze für Verbindlichkeiten und Rückstellungen.....	199
6.2.5	Definition »voraussichtlich dauernde Wertminderung«.....	200
6.3	Einzelfälle zur Bewertung.....	202
6.3.1	Bewertung der abnutzbaren Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	202
6.3.2	Bewertung der nicht abnutzbaren Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.....	207

6.3.3	Bewertung der Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens.....	212
6.3.4	Bewertung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen.....	215
7	Bewertungsvereinfachungsmethoden	218
7.1	Gruppenbewertung bzw. Durchschnittsbewertung.....	219
7.1.1	Begriff und begünstigte Vermögensgegenstände.....	219
7.1.2	Ermittlung des gewogenen Durchschnittswerts.....	220
7.1.3	Ermittlung des Werts bei der bloßen Gruppenbewertung von Vermögensgegenständen des beweglichen Anlagevermögens und Schulden.....	222
7.2	Sammelbewertung nach einem Verbrauchsfolge- oder Veräußerungsfolgeverfahren.....	223
7.2.1	Begriff und begünstigte Vermögensgegenstände.....	223
7.2.2	Einzelne Methoden und ihre steuerliche Anwendbarkeit.....	223
7.2.2.1	Fifo-Methode (first in – first out).....	223
7.2.2.2	Lifo-Methode (last in – first out).....	224
7.2.2.2.1	Methoden der Lifo-Bewertung.....	225
7.2.2.2.2	Besonderheit bei Absinken des Bestandes auf Null-Menge.....	227
7.2.2.2.3	Ansatz eines niedrigeren handelsrechtlichen Werts bzw. eines niedrigeren steuerlichen Teilwerts.....	227
7.2.2.2.4	Wechsel der Bewertungsmethode.....	227
7.2.2.3	Hifo-Methode (highest in – first out).....	228
7.2.2.4	Andere Verbrauchsfolgemethoden.....	228
7.3	Festwertbewertung.....	228
7.3.1	Begriff und begünstigte Vermögensgegenstände.....	228
7.3.2	Voraussetzungen.....	229
7.3.3	Ermittlung des Festwerts.....	231
7.3.3.1	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.....	231
7.3.3.2	Gegenstände des Sachanlagevermögens.....	231
7.3.3.2.1	Erstmalige Ermittlung.....	231
7.3.3.2.2	Überprüfung und Änderung des Festwerts.....	233
7.3.4	Behandlung der Ersatzbeschaffungen und Veräußerungen von Gegenständen aus einem Festwertbestand.....	234
7.3.5	Übergang vom Festwert zur Einzelbewertung.....	234

Teil H Bewertungsmaßstäbe

1	Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	237
2	Anschaffungskosten	237
2.1	Gesetzliche Begriffsbestimmung.....	237
2.2	Umfang.....	239
2.2.1	Zu den Anschaffungskosten gehörende Aufwendungen.....	239
2.2.1.1	Kaufpreis als Grundlage für die Ermittlung.....	239
2.2.1.2	Aufwendungen für die Schaffung der Betriebsbereitschaft und andere Anschaffungsnebenkosten.....	241
2.2.2	Nicht zu den Anschaffungskosten gehörende Aufwendungen.....	242
2.2.3	Kaufpreisminderungen.....	242
2.2.4	Behandlung der Vorsteuer.....	243
2.2.4.1	In vollem Umfang abzugsfähige Vorsteuer.....	243
2.2.4.2	In vollem Umfang nicht abzugsfähige Vorsteuer.....	244
2.2.4.3	Nur teilweise abzugsfähige Vorsteuer.....	244
2.2.4.4	Schema zur steuerlichen Behandlung der Vorsteuer bei Anschaffungen.....	245
2.2.4.5	Änderung der Aufteilung der Vorsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit im Erstjahr.....	245
2.2.4.6	Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15 a UStG.....	245
2.3	Nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten.....	246
2.3.1	Nachträgliche Anschaffungskosten.....	246
2.3.2	Nachträgliche Minderung der Anschaffungskosten.....	247
2.4	Aufteilung eines Gesamtkaufpreises.....	247

3	Herstellungskosten und ihre Ermittlung	248
3.1	Handelsrechtliche und steuerliche Bedeutung	248
3.2	Handelsrechtliche Definition	248
3.2.1	Gesetzliche Begriffsbestimmung	248
3.2.2	Bestandteile	250
3.2.2.1	Herstellungskostenermittlung durch Kosten- und Leistungsrechnung	250
3.2.2.2	Kostenbestandteile im Einzelnen	254
3.2.2.2.1	Materialeinzelkosten	254
3.2.2.2.2	Fertigungseinzelkosten	254
3.2.2.2.3	Sondereinzelkosten	255
3.2.2.2.4	Materialgemeinkosten	256
3.2.2.2.5	Fertigungsgemeinkosten	256
3.2.2.2.6	Beschränkung der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten	257
3.2.2.2.7	Wertverzehr des Anlagevermögens	258
3.2.2.2.8	Verwaltungskosten und soziale Kosten	258
3.2.2.2.9	Vertriebskosten	259
3.2.2.2.10	Forschungs- und Entwicklungskosten	260
3.2.2.3	Ausübung des handelsrechtlichen Wahlrechts	260
3.3	Steuerrechtliche Definition	260
3.3.1	Begriffsbestimmung der R 6.3 EStR 2012	260
3.3.2	Bestandteile	262
3.3.3	Besonderheiten	264
3.3.4	Gegenüberstellung der handelsrechtlichen und steuerlichen Herstellungskosten	264
3.4	Steuerliche Herstellungskosten bei Grundstücken	265
3.5	Steuerliche Herstellungskosten bei Gebäuden	265
3.5.1	Begriff	265
3.5.2	Herstellungskostenbestandteile bei Neuerrichtung eines Gebäudes	266
3.5.2.1	Eigentliche Bauaufwendungen	266
3.5.2.2	Baunebenkosten	267
3.5.2.3	Aufwendungen, die die Errichtung des Gebäudes ermöglichen	267
3.5.2.4	Aufwendungen, die die Nutzung des Gebäudes ermöglichen	268
3.5.3	Abgrenzung bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden	269
3.5.3.1	Grundsätze nach BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen	269
3.5.3.2	Anschaffungsnahe Herstellungskosten	271
3.6	Zeitliche Abgrenzung der Herstellungskosten	272
3.7	Nachträgliche Herstellungskosten	272
3.8	Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand	273
3.9	Technik der Ermittlung der Herstellungskosten bei Umlaufvermögen	274
3.9.1	Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung als Grundlage	274
3.9.2	Abweichungen von den Ergebnissen der Kosten- und Leistungsrechnung	276
3.9.3	Buchtechnische Abwicklung bei Gesamtkostenverfahren	278
3.9.4	Darstellung der Herstellungskosten im Rahmen der GuV-Rechnung nach dem Gesamt- und Umsatzkostenverfahren des § 275 HGB	279
3.10	Retrograde Ermittlung	282
3.11	Ermittlung der Wiederherstellungskosten für eine außerplanmäßige Abschreibung	282
4	Ansatz eines niedrigeren Werts	282
4.1	Handelsrechtlicher Börsen- oder Marktpreis oder beizulegender Wert	282
4.2	Handelsrechtlicher beizulegender Zeitwert	283
4.3	Steuerlicher Teilwert	284
4.3.1	Begriff des Teilwerts	284
4.3.2	Bedeutung des Teilwerts	285
4.3.3	Ermittlung des Teilwerts	285
4.3.3.1	Merkmal Betriebsveräußerung, anteiliger Betrag	285
4.3.3.2	Grenzwerte für den Teilwert	286
4.3.3.3	Teilwertvermutungen	287

4.3.3.4	Widerlegung der Teilwertvermutung	288
4.3.3.4.1	Teilwertabschreibung wegen Fehlmaßnahmen	288
4.3.3.4.2	Teilwertabschreibung wegen Sinkens der Wiederbeschaffungskosten	290
4.3.3.4.3	Teilwertabschreibung wegen Sinkens der erzielbaren Verkaufspreise bei Waren	290
4.3.4	Maßgebender Zeitpunkt für einen Teilwertansatz	292
4.3.5	Weitere Einzelfälle	293
4.3.5.1	Einfluss der Ertragslage auf die Höhe des Teilwerts	293
4.3.5.2	Teilwertabschreibung bei halbfertigen (unfertigen) Erzeugnissen	294
4.3.5.3	Teilwert bei Beteiligungen	295
4.3.6	Buchmäßige Behandlung einer Teilwertabschreibung	296

Teil I Besondere Anschaffungsvorgänge

1	Erwerb gegen Renten- oder Ratenzahlungen	297
1.1	Begriff der Renten und Raten	297
1.2	Zahlung einer Kaufpreis- bzw. Veräußerungsrente	298
1.2.1	Erwerb bzw. Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs	298
1.2.1.1	Behandlung beim Erwerber	298
1.2.1.2	Behandlung beim Veräußerer	300
1.2.2	Erwerb bzw. Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens	300
1.2.2.1	Behandlung beim Erwerber	300
1.2.2.2	Behandlung beim Veräußerer	301
1.2.3	Auswirkung von Wertsicherungsklauseln	302
1.2.4	Vorzeitiger Wegfall der Rentenlast beim Rentenverpflichteten	302
1.3	Ratenzahlungen	303
1.3.1	Behandlung beim Erwerber	303
1.3.2	Behandlung beim Veräußerer	305
1.3.2.1	Veräußerung eines Betriebs	305
1.3.2.2	Veräußerung eines Teilbetriebs oder einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens	306
2	Erwerb durch Tausch	306
2.1	Allgemeine Grundsätze	306
2.2	Tausch gleichwertiger Wirtschaftsgüter	307
2.3	Tausch nicht gleichwertiger Wirtschaftsgüter mit Zuzahlung (Baraufgabe)	309
2.4	Tausch nicht gleichwertiger Wirtschaftsgüter mit Zuzahlung und Preisnachlass	312
2.5	Sonderfälle	315
2.6	Tauschgeschäfte im Handelsrecht	318
3	Mietkauf und Leasing	318
3.1	Kauf nach Miete	318
3.2	Mietkaufverträge	320
3.3	Leasingverträge	323
3.3.1	Erscheinungsformen	323
3.3.2	Leasing beweglicher Wirtschaftsgüter und Vollamortisation (»Full-pay-out-Verträge«)	325
3.3.2.1	Definition und Abgrenzung	325
3.3.2.2	Zurechnung des Leasing-Gegenstands	326
3.3.2.3	Buch- und bilanzmäßige Behandlung des Leasing-Gegenstands und der Zahlungen	329
3.3.3	Leasing beweglicher Wirtschaftsgüter und Teilamortisation (»Non-pay-out-Leasing«)	332
3.3.4	Leasing unbeweglicher Wirtschaftsgüter (Immobilien-Leasing)	332
4	Übertragung stiller Reserven	332
4.1	Entstehung und Aufdeckung stiller Reserven	332
4.2	Vermeidung der sofortigen Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven	333
5	Erhalt von Zuschüssen	336
5.1	Definition	336
5.2	Steuerliche Behandlung der Kapitalzuschüsse	337
5.2.1	Behandlung beim Zuschussempfänger	337
5.2.2	Besonderheiten der Behandlung beim Zuschussempfänger	337
5.2.3	Behandlung beim Zuschussgeber	339

5.3	Steuerliche Behandlung der Ertragszuschüsse	339
6	Schwund	340
6.1	Allgemeine Grundsätze	340
6.2	Besonderheiten beim Vorratsvermögen	341
7	Erwerb von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren	341
7.1	Begriffsbestimmungen	341
7.2	Zusammensetzung der Anschaffungskosten	344
7.3	Sonderfall: Ersteigerung durch den Hypothekengläubiger	344
8	Unentgeltlicher Erwerb (fiktive Anschaffungskosten)	348
8.1	Begriffsbestimmung und Abgrenzung	348
8.2	Erwerb (bzw. Übertragung) im betrieblichen Bereich	349
8.2.1	(Voll) entgeltlicher Erwerb (bzw. Übertragung)	349
8.2.2	Teilentgeltlicher und unentgeltlicher Erwerb (bzw. Übertragung)	350
8.3	Übertragung einzelner Vermögensgegenstände aus einem fremden Betriebsvermögen	353
8.3.1	Übertragung in ein Betriebsvermögen außer in den Fällen der Einlage	353
8.3.2	Übertragung aus privatem Anlass	355
8.4	Übertragung einzelner Vermögensgegenstände aus einem fremden Privatvermögen	356

Teil J Abschreibungen

1	Allgemeine Grundsätze	358
1.1	Definition	358
1.2	Rechtsgrundlagen für die Abschreibung	358
1.3	Abschreibungsfähige Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter	360
1.4	Abschreibungsberechtigte Personen	361
1.5	Bemessungsgrundlage für die Abschreibung	361
1.6	Buchmäßige Formen der Abschreibung	362
2	Absetzung für Abnutzung (AfA)	363
2.1	Begriff und Bedeutung	363
2.2	Zwang zur AfA	363
2.3	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	364
2.4	Bemessungsgrundlage für die AfA	365
2.4.1	Grundsatz	365
2.4.2	Einlage von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in das Betriebsvermögen	365
2.4.3	Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	367
2.5	Beginn und Ende der AfA	369
2.5.1	AfA im Jahr der Anschaffung oder Herstellung	369
2.5.2	AfA beim Ausscheiden eines Wirtschaftsguts	370
2.6	AfA-Methoden für Wirtschaftsgüter (außer Gebäude)	370
2.6.1	Lineare AfA	371
2.6.2	Leistungs-AfA	371
2.6.3	Degressive AfA	372
2.6.4	Wechsel der AfA-Methode	373
2.7	AfA und Teilwertabschreibung	374
3	AfA für Gebäude, Gebäudeteile und Außenanlagen	375
3.1	Begriff des Gebäudes und der selbstständigen Gebäudeteile	375
3.2	Lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG	376
3.2.1	Höhere AfA für Wirtschaftsgebäude im Betriebsvermögen	376
3.2.2	AfA für andere Gebäude	377
3.2.3	AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer	377
3.2.4	Lineare AfA im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage und im Jahr des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen	378
3.3	Degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG	379
3.3.1	Allgemeine Voraussetzungen für die Anwendung	379
3.3.2	Wirtschaftsgebäude im Betriebsvermögen (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG)	380
3.3.3	Andere Gebäude (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG)	381

3.3.4	Gebäude und Gebäudeteile, die Wohnzwecken dienen (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a, b und c EStG)	381
3.3.5	Wahl und Wechsel der AfA-Methode bei Gebäuden	382
3.3.6	Degressive AfA im Jahr der Fertigstellung oder des Erwerbs und bei Ausscheiden	383
3.4	Gebäude-AfA nach Einlage oder Nutzungsänderung	383
3.4.1	Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage	383
3.4.2	Auswirkungen auf die AfA-Methode	384
3.5	Nachträgliche Herstellungsarbeiten	388
3.5.1	Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage	388
3.5.2	AfA bei Entstehung eines neuen Gebäudes oder selbstständigen Gebäudeteils	390
3.6	Gebäude-AfA nach einer Teilwertabschreibung	391
4	Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA)	392
4.1	Begriff	392
4.2	Vornahme der AfaA	393
4.3	Anwendung der AfaA	394
4.4	Abgrenzung zur Teilwertabschreibung	396
5	Absetzung für Substanzverringerung (Afs)	396
6	Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen	398
6.1	Gemeinsame Vorschriften nach § 7 a EStG	398
6.2	Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7 g EStG	401
6.2.1	Investitionsabzugsbetrag	401
6.2.1.1	Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags nach § 7 g Abs. 1 EStG	402
6.2.1.1.1	Berechtigter Personenkreis	402
6.2.1.1.2	Begünstigte Betriebe für IAB bis 2019	402
6.2.1.1.3	Begünstigte Betriebe für IAB ab 2000	403
6.2.1.1.4	Begünstigte Wirtschaftsgüter	403
6.2.1.1.5	Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen	404
6.2.1.1.6	Datenfernübertragung	404
6.2.1.1.7	Wegfall der Investitionsabsicht	405
6.2.1.1.8	Wegfall der Benennungspflicht	405
6.2.1.1.9	Höhe des Investitionsabzugsbetrags	405
6.2.1.2	Investitionszeitraum	406
6.2.1.3	Hinzurechnung im Jahr der begünstigten Investition	406
6.2.1.4	Abzugsbetrag im Jahr der Investition	407
6.2.1.5	Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags	409
6.2.1.6	Verstoß gegen die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen	410
6.2.2	Sonderabschreibung nach § 7 g Abs. 5 und 6 EStG	411
6.2.2.1	Voraussetzungen der Sonderabschreibung	412
6.2.2.1.1	Begünstigte Wirtschaftsgüter	412
6.2.2.1.2	Gewinngrenze	412
6.2.2.1.3	Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen	412
6.2.2.2	Höhe und Vornahme der Sonderabschreibung	413
6.3	Sonderabschreibung nach § 7 b EStG	414
6.3.1	Allgemeines	414
6.3.2	Voraussetzungen	415
6.3.3	Höhe der Sonderabschreibung § 7 b EStG	416
6.3.4	Schädliche Verwendung	416
6.3.5	Zusammenfassender Fall	417
6.4	Erhöhte Abschreibungen	418
6.4.1	Allgemeines	418
6.4.2	Erhöhte Abschreibung nach § 7 h EStG	419
6.4.3	Erhöhte Abschreibung nach § 7 i EStG	420
7	Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)	421
7.1	Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG	421
7.1.1	Allgemeines	421
7.1.2	Berechtigter Personenkreis	421

7.1.3	Materiellrechtliche Voraussetzungen.....	422
7.1.4	Formelle Voraussetzungen.....	423
7.1.5	Buchmäßige Behandlung.....	423
7.1.6	Besonderheiten.....	424
7.2	Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG.....	425
7.2.1	Allgemeines.....	425
7.2.2	Bildung des Sammelpostens.....	426
7.2.3	Auflösung des Sammelpostens.....	426

Teil K Bilanzierung bestimmter Aktivposten

1	Grundstücke	429
1.1	Grund und Boden, Gebäude.....	429
1.1.1	Kaufpreisaufteilung bei Erwerb von bebauten Grundstücken.....	429
1.1.2	Teilwertabschreibungen von Grundstücken.....	430
1.1.3	Abgrenzung Teilwertabschreibung und AfaA.....	431
1.2	Abbruch von Gebäuden und Außenanlagen.....	432
1.3	Gebäude auf fremdem Grund und Boden.....	435
1.3.1	Handelsrechtliche Behandlung.....	435
1.3.2	Steuerliche Behandlung.....	435
1.3.3	Gebäude im bürgerlich-rechtlichen Eigentum des Mieters oder Pächters.....	435
1.3.4	Gebäude im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters oder Pächters.....	436
1.3.5	Gebäude im Eigentum des Ehegatten.....	438
1.3.6	Drittaufwand.....	442
1.4	Mietereinbauten und Mieterumbauten.....	442
1.4.1	Begriff.....	442
1.4.2	Scheinbestandteile.....	443
1.4.3	Betriebsvorrichtungen.....	443
1.4.4	Sonstige Mietereinbauten.....	444
1.4.4.1	Wirtschaftliches Eigentum des Mieters.....	444
1.4.4.2	Besonderer betrieblicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang.....	445
1.4.4.3	Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum Gebäude.....	446
1.5	Erbbaurecht.....	447
1.5.1	Begriff.....	447
1.5.2	Bilanzielle Behandlung des Erbbaurechts.....	447
1.5.2.1	Grundsätze.....	447
1.5.2.2	Besonderheiten.....	448
1.5.2.2.1	Übernommene Erschließungskosten.....	448
1.5.2.2.2	Unentgeltliche Einräumung eines Erbbaurechts.....	448
1.5.2.2.3	Veräußerung eines Erbbaurechts mit aufstehendem Gebäude.....	448
1.5.2.2.4	Zahlung zur Ablösung eines Erbbaurechts.....	449
2	Immaterielle Wirtschaftsgüter	449
2.1	Begriff.....	449
2.2	Entgeltlicher Erwerb immaterieller Wirtschaftsgüter.....	450
2.3	Einlagen immaterieller Wirtschaftsgüter.....	452
2.4	Abschreibung immaterieller Wirtschaftsgüter.....	453
2.5	Besonderheiten beim Firmenwert (Geschäftswert).....	453
2.6	Besonderheiten bei Nutzungsrechten, insbesondere beim Nießbrauch.....	456
3	Wertpapiere und Beteiligungen	457
3.1	Wertpapiere.....	457
3.1.1	Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen.....	458
3.1.2	Anschaffungskosten.....	458
3.1.3	Teilwert.....	459
3.1.4	Einzelbewertung.....	460
3.1.5	Wertpapiere im Girosammeldepot.....	461
3.1.6	Berichtigungsaktien.....	462

3.1.7	Junge Aktien	463
3.2	Beteiligungen	465
3.2.1	Begriff	465
3.2.2	Bewertung	465
4	Forderungen	466
4.1	Uneinbringliche Forderungen	467
4.1.1	Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit und Wertaufhellung	467
4.1.2	Umsatzsteuer	468
4.1.3	Buchmäßige Behandlung des Forderungsausfalls	468
4.1.4	Nachträglicher Eingang einer abgeschrieben Forderung	469
4.2	Zweifelhafte Forderungen	470
4.3	Weitere Wertminderungen	470
4.4	Wertberichtigung von Forderungen	471
4.4.1	Einzelwertberichtigung	471
4.4.2	Pauschalwertberichtigungen	472
4.4.2.1	Ausfallrisiko	473
4.4.2.2	Skonti und sonstige Erlösschmälerungen	473
4.4.2.3	Zinsverlust	474
4.4.2.4	Einziehungsrisiko	474
4.5	Wertberichtigung und Umsatzsteuer	474
4.6	Buchungsprobleme	474
4.6.1	Zweifelhafte Forderungen	474
4.6.2	Wertberichtigung	475
4.7	Forderungen in ausländischer Währung	477
5	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	479
5.1	Begriff Rechnungsabgrenzung	479
5.2	Ausgaben vor dem Bilanzstichtag	480
5.3	Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag	480
5.4	Abgrenzung für Zölle und Verbrauchsteuern	482
5.5	Abgrenzung für Umsatzsteuer auf Anzahlungen	482
5.6	Buchmäßige Behandlung der aktiven RAP	483
6	Geleistete Anzahlungen	483

Teil L Bilanzierung bestimmter Passivposten

1	Grundsätze zur Bewertung von Verbindlichkeiten	485
2	Darlehensverbindlichkeiten	485
2.1	Normalverzinsliche Darlehensverbindlichkeiten	485
2.1.1	Disagio und andere Finanzierungskosten	485
2.1.2	Sofort abziehbare Finanzierungskosten	488
2.2	Niedrig- und unverzinsliche Darlehensverbindlichkeiten	489
3	Valutaverbindlichkeiten	489
4	Erhaltene Anzahlungen	492
5	Rückstellungen	493
5.1	Rückstellungen in der Handelsbilanz	493
5.2	Rückstellungen in der Steuerbilanz	494
5.3	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	494
5.3.1	Voraussetzungen für die Bildung	494
5.3.2	Sonderfall des Erfüllungsrückstandes	497
5.4	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	499
5.5	Aufwandsrückstellungen	501
5.5.1	Unterlassene Instandhaltung	502
5.5.2	Abraumbeseitigung	502
5.5.3	Sonstige Aufwendungen	502
5.5.4	Keine Verbindlichkeitenrückstellung bei eigenbetrieblichem Interesse	502
5.6	Auflösung von Rückstellungen	503

5.7	Wertbegründung und Wertaufhellung.....	503
5.8	Bewertung von Rückstellungen.....	503
5.8.1	Bewertung in der Handelsbilanz.....	503
5.8.2	Bewertung in der Steuerbilanz.....	504
5.8.2.1	Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe a EStG.....	504
5.8.2.2	Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe b EStG.....	505
5.8.2.3	Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe c EStG.....	505
5.8.2.4	Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe d EStG.....	506
5.8.2.5	Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe e EStG.....	506
5.8.2.6	Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe f EStG.....	507
5.9	Einzelfälle.....	508
5.9.1	Gewerbesteuerrückstellung.....	508
5.9.2	Garantierückstellungen.....	509
5.9.3	Jahresabschlusskosten.....	510
5.9.4	Prozessrisiko, Prozesskostenrisiko und Prozesszinsrisiko.....	512
5.9.5	Aufwendungen aus Arbeitsverhältnissen.....	514
5.9.6	Rückstellung für Pachtanlagenerneuerung (Pachterneuerungsrückstellung).....	519
5.9.7	Haftungsrisiken (Eventualverbindlichkeiten).....	521
5.9.8	Verbindlichkeiten gegenüber Handelsvertretern.....	523
5.10	Buchmäßige Behandlung der Rückstellungen.....	524
5.11	Nachholung von Rückstellungen.....	526
5.12	Pensionsrückstellungen.....	526
5.12.1	Allgemeines.....	526
5.12.2	Steuerliche Voraussetzungen.....	527
5.12.3	Zeitpunkt der Bildung.....	528
5.12.4	Höhe der Rückstellung.....	528
5.12.5	Auflösung der Rückstellung.....	531
5.12.6	Sonderfälle.....	531
5.12.7	Rückdeckungsversicherung.....	533
5.12.8	Mittelbare Verpflichtungen aus Pensionszusagen.....	534
6	Übernommene Verbindlichkeiten und Rückstellungen	534
6.1	Grundsätze.....	534
6.2	Steuerliche Regelungen für die übertragende Person (§ 4 f EStG).....	535
6.3	Steuerliche Regelungen für die übernehmende Person (§ 5 Abs. 7 EStG).....	536
7	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	537
7.1	Einnahmen vor dem Bilanzstichtag.....	537
7.2	Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag.....	537
8	Rücklagen	539
9	Steuerfreie Rücklagen	539
9.1	Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR.....	541
9.1.1	Allgemeines.....	541
9.1.2	Voraussetzungen für die Inanspruchnahme.....	541
9.1.2.1	Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen.....	541
9.1.2.2	Ausscheidensgründe.....	542
9.1.2.3	Leistung einer Entschädigung von dritter Seite.....	543
9.1.2.4	Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts.....	544
9.1.3	Wahlmöglichkeiten bei Vorliegen der Voraussetzungen.....	545
9.1.3.1	Sofortige Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven.....	545
9.1.3.2	Übertragung der stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut.....	545
9.1.3.3	Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung.....	547
9.1.4	Fristen für die Ersatzbeschaffung.....	547
9.1.5	Besonderheiten.....	548
9.1.6	Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	551
9.2	Rücklage für Reinvestitionen nach § 6 b EStG.....	551
9.2.1	Allgemeines.....	551
9.2.2	Voraussetzungen für die Inanspruchnahme.....	553
9.2.2.1	Veräußerung von Wirtschaftsgütern.....	553

9.2.2.2	Begünstigte Wirtschaftsgüter und Dauer der Zugehörigkeit zum inländischen Betriebsvermögen.....	554
9.2.2.3	Ermittlung der übertragungsfähigen stillen Reserven	556
9.2.2.4	Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven nur auf bestimmte Wirtschaftsgüter zulässig	557
9.2.2.5	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	561
9.2.2.6	Buchtechnische Behandlung.....	563
9.2.3	Wahlmöglichkeiten bei Vorliegen der Voraussetzungen.....	563
9.2.3.1	Sofortige Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven	564
9.2.3.2	Übertragung auf ein im selben oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafftes Wirtschaftsgut	564
9.2.3.3	Bildung einer Rücklage nach § 6 b EStG	566
9.2.3.4	Auflösung der steuerfreien Rücklage ohne Übertragung	567
9.2.4	Abschreibung nach Übertragung der Rücklage.....	569
9.2.5	Übertragungsmöglichkeiten auf verschiedene Betriebe	570
9.2.6	Besonderheiten	572
9.2.6.1	Übertragungsmöglichkeiten bei Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden	572
9.2.6.2	Bildung einer steuerfreien Rücklage bei einer Betriebsveräußerung	572
9.2.7	Übersicht zu den Unterschieden zwischen R 6.6 EStR und § 6 b EStG	574
9.3	Zuschussrücklage.....	575

Teil M Besonderheiten bei bestimmten Gewinn- und Verlust-Posten

1	Umsatzerlöse und aktivierte Eigenleistungen	576
1.1	Umsatzerlöse	576
1.2	Gewinnverwirklichung bei Umsatzerlösen	576
1.2.1	Kaufverträge.....	576
1.2.2	Leistungen	577
1.2.3	Besonderheiten in der Bauwirtschaft.....	578
1.2.4	Provisionsansprüche von Handelsvertretern	579
1.3	Aktivierte Eigenleistungen.....	579
2	Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren	580
2.1	Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.....	580
2.2	Aufwendungen für bezogene Waren (Wareneinsatz).....	581
2.2.1	Buchmäßige Behandlung der Waren	581
2.2.2	Auswirkungen von Fehlbuchungen bei Waren.....	583
2.2.3	Auswirkung von Anschaffungspreisminderungen.....	583
3	Löhne und Gehälter	585
3.1	Lohnbuchhaltung – Finanzbuchhaltung	585
3.2	Buchung von Lohnzahlungen	586
3.2.1	Lohnzahlung ohne Besonderheiten.....	586
3.2.2	Vermögenswirksame Leistungen.....	587
3.2.3	Abschlagszahlungen.....	588
3.2.4	Vorschüsse – Arbeitgeberdarlehen	589
3.2.5	Sachbezüge	590
4	Provisionsaufwand und -ertrag durch Kommissionsgeschäfte	591
4.1	Allgemeines.....	591
4.2	Einkaufskommission.....	592
4.3	Verkaufskommission.....	594
5	Erträge aus Wertpapieren und Beteiligungen	599
5.1	Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren (Rentenpapieren).....	599
5.2	Erträge aus Dividendenpapieren	602
5.3	Beteiligungserträge	603
6	Diskontaufwand und -ertrag sowie Finanzkosten bei Wechselgeschäften	605
6.1	Allgemeines.....	605
6.2	Gezogener Wechsel.....	605

6.2.1	Verwertungsmöglichkeiten.....	606
6.2.2	Wechsel und Umsatzsteuer.....	606
6.2.3	Rechnungsabgrenzung bei Wechseldiskontierung.....	608
6.2.4	Wechselprolongation.....	608
6.2.5	Wechselprotest.....	610

Teil N Bilanzberichtigung und Bilanzänderung sowie Berichtigungs- technik und Mehr- und Wenigerrechnung

1	Grundsätze der Bilanzberichtigung	611
1.1	Begriff.....	611
1.1.1	Abgrenzung Handelsbilanz und Steuerbilanz.....	613
1.1.2	Nachträglich fehlerhafte Steuerbilanz aufgrund Änderung der Rechtsprechung.....	613
1.2	Abgrenzung verschiedenartiger Fehler.....	615
1.3	Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs und Bilanzberichtigung.....	616
1.4	Verfahrensrechtliche Grundsätze für eine Bilanzberichtigung.....	617
1.4.1	Pflicht zur Bilanzberichtigung.....	617
1.4.2	Steuerfestsetzungen sind noch nicht durchgeführt.....	618
1.4.3	Bilanzberichtigung bereits bestandskräftiger Steuerfestsetzungen.....	618
1.4.3.1	Steuerfestsetzung kann nach der AO noch geändert werden.....	618
1.4.3.2	Steuerfestsetzung kann nach der AO nicht mehr geändert werden.....	618
1.4.3.2.1	Fehlergruppe 1: Ein Fehler hat sich steuerlich noch nicht ausgewirkt.....	619
1.4.3.2.2	Fehlergruppe 2: Ein Fehler hat sich steuerlich ausgewirkt.....	621
1.4.3.2.3	Fehlergruppe 3: Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs.....	627
1.5	Anpassung der laufenden Buchführung an die in einem Vorjahr vorgenommene Bilanzberichtigung.....	628
2	Grundsätze der Bilanzänderung	629
2.1	Begriff und allgemeine Voraussetzungen.....	629
2.2	Steuerrechtliche Voraussetzungen.....	630
2.3	Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz.....	632
2.4	Anpassung der laufenden Buchführung an die in einem Vorjahr vorgenommene Bilanzänderung.....	632
3	Technik der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	632
4	Gewinnberichtigung im Rahmen der Mehr- und Wenigerrechnung (MWR)	634
4.1	Begriff.....	634
4.2	Verschiedene Methoden der MWR.....	634
4.3	Technik der MWR.....	635
4.3.1	Technik der Bilanz-Methode.....	636
4.3.1.1	Getrennte Darstellung der Bilanzberichtigung und Gewinnberichtigung.....	636
4.3.1.2	Integrierte Darstellung der Bilanzberichtigung und Gewinnberichtigung.....	638
4.3.2	Technik der GuV-Methode.....	639
4.3.2.1	Gegenüberstellung der bisherigen und richtigen Gewinnauswirkung.....	640
4.3.2.2	Integrierte GuV-Posten-Berichtigung und Gewinnberichtigung.....	640
4.3.3	Parallele Anwendung beider Methoden?.....	641
4.3.4	Verwendung eines amtlichen Vordrucks.....	641
4.4	Hinweise zur Bearbeitung von Klausuren und Prüfungsarbeiten.....	644

Teil O Betriebseröffnung, Betriebserwerb, Betriebsübertragung, Betriebsaufgabe

1	Betriebseröffnung	645
2	Betriebserwerb	645
2.1	Entgeltlicher Betriebserwerb.....	645
2.2	Unentgeltlicher Betriebserwerb.....	646
2.3	Teilentgeltlicher Betriebserwerb.....	646

3	Betriebsübertragung und Betriebsaufgabe	649
3.1	Entgeltliche Betriebsübertragung.....	649
3.2	Unentgeltliche Betriebsübertragung.....	650
3.3	Betriebsaufgabe.....	650
3.4	Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung.....	653
3.5	Weitere Fälle der Betriebsübertragung.....	653
3.6	Forderungen und Schulden nach Betriebsveräußerung und -aufgabe.....	654

Teil P Verträge unter Verwandten

1	Arbeitsverträge mit Ehegatten	656
1.1	Bürgerlich-rechtlich wirksame Vereinbarung.....	656
1.2	Durchführung wie unter fremden Dritten (steuerlicher Fremdvergleich).....	656
1.3	Angemessenheit der Vergütungen.....	658
2	Arbeitsverträge mit Kindern	658
3	Andere Verträge unter nahen Angehörigen	659
3.1	Gesellschaftsverträge.....	659
3.2	Miet- und Pachtverträge.....	660
3.3	Schenkungs- und Darlehensverträge.....	660
3.4	Nutzungsüberlassungsverträge.....	663

Teil Q Besonderheiten bei Personengesellschaften

1	Begriff der Mitunternehmerschaft	664
1.1	Handelsrecht und Steuerrecht.....	664
1.2	Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko.....	664
1.3	Keine Identität Gesellschafter und Mitunternehmer.....	665
1.4	Mitunternehmerschaft nur bei Gewinneinkünften.....	666
1.5	Einzelne Gesellschaftsformen.....	667
1.5.1	Offene Handelsgesellschaft (OHG).....	667
1.5.2	Kommanditgesellschaft (KG).....	667
1.5.3	Gewerblich tätige BGB-Gesellschaft (GbR).....	667
1.5.4	Atypisch stille Gesellschaft.....	668
1.5.5	Atypisch stille Unterbeteiligung.....	669
1.5.6	Gütergemeinschaft.....	670
1.5.7	Erbengemeinschaft.....	670
1.5.8	Betriebsaufspaltung.....	671
1.5.9	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung.....	673
1.5.10	Schwesterpersonengesellschaften.....	674
2	Besonderheiten im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung	675
2.1	Unterschiede bei der Gewinnermittlung gegenüber Einzelunternehmen.....	675
2.1.1	Kapitalkonten.....	675
2.1.2	Sonder- und Ergänzungsbilanzen.....	676
2.1.3	Auswirkungen der Mitunternehmerschaft.....	676
2.2	Umfang des Betriebsvermögens von Personengesellschaften.....	677
2.2.1	Gesamthandsvermögen.....	677
2.2.2	Sonderbetriebsvermögen.....	679
2.2.2.1	Begriff.....	679
2.2.2.2	Sonderbetriebsvermögen I.....	679
2.2.2.3	Sonderbetriebsvermögen II.....	680
2.3	Buchmäßige Behandlung des Sonderbetriebsvermögens.....	682
2.3.1	Laufende Geschäftsvorfälle im Sonderbetriebsvermögen.....	682
2.3.2	Sonderbetriebsvermögen und Gewinnfeststellung.....	684
2.4	Überführung von Wirtschaftsgütern.....	685

2.5	Übertragung von Wirtschaftsgütern	686
2.5.1	Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	686
2.5.1.1	Vollentgeltliche Veräußerung an Dritte oder an Mitunternehmer	686
2.5.1.2	Unentgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung an Mitunternehmer	687
2.5.1.3	Übertragung in das Gesamthandsvermögen	689
2.5.1.3.1	Voll- und teilentgeltliche Veräußerung an die Personengesellschaft	689
2.5.1.3.2	Unentgeltliche Übertragung oder Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	690
2.5.2	Übertragung von Gesamthandsvermögen	693
2.5.2.1	Übertragung in ein Sonderbetriebsvermögen	693
2.5.2.2	Übertragung in einen anderen Betrieb eines Mitunternehmers	695
2.5.2.3	Übertragung in das Privatvermögen	695
2.5.3	Übertragung von Privatvermögen ins Betriebsvermögen	696
2.5.3.1	Einlage ins Sonderbetriebsvermögen	696
2.5.3.2	Einbringung in das Gesamthandsvermögen	697
2.5.4	Übertragung von anderem Betriebsvermögen ins Gesamthandsvermögen	698
2.5.5	Vermögensübertragung und Umsatzsteuer	698
2.5.6	Sperrfrist bei Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	699
2.6	Vergütungen der Personengesellschaften an ihre Mitunternehmer oder umgekehrt für besondere Leistungen	699
2.6.1	Vergütungen an Mitunternehmer	699
2.6.1.1	Vergütungen für Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft	700
2.6.1.2	Vergütungen für die Hingabe von Darlehen	703
2.6.1.3	Vergütungen für die Überlassung von sonstigen Wirtschaftsgütern	704
2.6.1.4	Vergütungen für Lieferungen durch Mitunternehmer	704
2.6.2	Leistungen der Personengesellschaft an ihre Mitunternehmer	704
2.7	Behandlung der Sonderbetriebsausgaben	704
2.8	Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmer und Personengesellschaft	705
2.8.1	Buchgewinn-Übertragung von Gesellschafter auf Gesellschaft	705
2.8.2	Buchgewinn-Übertragung von Gesellschaft auf Gesellschafter	707
2.9	Verlustberücksichtigung bei Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto (§ 15a EStG)	708
3	Verteilung von Gewinn und Verlust und buchmäßige Behandlung	709
4	Behandlung der Beteiligung eines Mitunternehmers im Betriebsvermögen seines Einzelbetriebs	713
5	Besonderheiten bei der Gründung von Personengesellschaften	713
5.1	Bargründung	713
5.2	Sachgründung	714
5.3	Fälle des § 24 UmwStG	715
5.3.1	Ansatz des gemeinen Werts	717
5.3.2	Buchwertfortführung	717
5.3.3	Ansatz eines Zwischenwerts	722
5.4	Gründung von Personengesellschaften und Umsatzsteuer	723
6	Besonderheiten beim Eintritt oder Ausscheiden eines Mitunternehmers	723
6.1	Aufnahme eines weiteren Mitunternehmers	723
6.2	Gesellschafterwechsel	724
6.2.1	Kaufpreis über Buchwert	724
6.2.2	Personenbezogene Steuervorschriften	725
6.2.3	Kaufpreis unter Buchwert	726
6.3	Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Personengesellschaft	727
6.3.1	Handelsrechtliche (zivilrechtliche) Folgen	727
6.3.2	Ertragsteuerliche Folgen	728
6.3.2.1	Abfindung über Buchwert	728
6.3.2.2	Abfindung an lästige Gesellschafter	730
6.3.2.3	Abfindung unter Buchwert	731

6.3.2.4	Sachwertabfindung.....	733
6.3.2.4.1	Erfolgswirksame Sachwertabfindung	733
6.3.2.4.2	Erfolgsneutrale Sachwertabfindung.....	735
6.3.2.5	Privat beeinflusste Abfindungen.....	735
6.3.2.6	Ausscheiden eines Gesellschafters und Umsatzsteuer.....	736
7	Realteilung	736
7.1	Begriff.....	736
7.2	Steuerliche Folgen.....	738
7.2.1	Zuteilung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen.....	739
7.2.1.1	Einfache Buchwertfortführung.....	739
7.2.1.2	Kapitalkontenanpassung.....	740
7.2.1.3	Spitzenausgleich	741
7.2.2	Zuteilung von Einzelwirtschaftsgütern.....	742
8	Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG	744
8.1	Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG.....	744
8.2	Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG.....	745
8.2.1	Vertragliche Gewinnverteilung.....	745
8.2.2	Erträge aus Sonderbetriebsvermögen.....	745
8.2.3	Verdeckte Gewinnausschüttung.....	746
8.3	Tätigkeitsvergütung für Geschäftsführer.....	746
8.3.1	Kommanditist als Geschäftsführer	746
8.3.2	Fremder Geschäftsführer.....	747
8.3.3	Geschäftsführer und »doppelstöckige« GmbH & Co. KG.....	748
8.3.4	Tätigkeitsvergütung und Umsatzsteuer.....	748
9	Besonderheiten bei der typischen stillen Gesellschaft	749
9.1	Behandlung der stillen Einlage beim Betriebsinhaber.....	749
9.2	Behandlung beim stillen Gesellschafter.....	749
9.3	Stille Beteiligung und Gewerbesteuer.....	750
10	Besondere Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für bestimmte Personengesellschaften	751

Teil R Besonderheiten beim Abschluss von Kapitalgesellschaften

1	Grundlegende Unterschiede zur Personengesellschaft	753
1.1	Kapitalkonten.....	753
1.2	Personensteuern.....	756
1.2.1	Personensteuern als Aufwand.....	756
1.2.2	Körperschaftsteuerrückstellung.....	756
1.2.3	Steuernachzahlungen und -erstattungen.....	757
2	Besondere Gliederungsvorschriften für Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung	757
2.1	Die Bilanzgliederung nach § 266 HGB.....	757
2.2	Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB	758
2.3	Der Anhang.....	758
2.4	Erleichterungen für bestimmte Kapitalgesellschaften.....	759
2.4.1	Größenklassen.....	759
2.4.2	Verkürzte Bilanz.....	759
2.4.3	Sonstige Erleichterungen.....	760
3	Besondere Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften	760
3.1	Steuerabgrenzung gemäß § 274 HGB (latente Steuern).....	760
3.1.1	Passive (passivische) Steuerabgrenzung.....	761
3.1.2	Aktive (aktivische) Steuerabgrenzung.....	762
3.1.3	Saldierung der latenten Steuern.....	763
3.2	Eigene Anteile.....	763
4	Ausschüttungssperren	765
5	Konzernabschluss	765
6	Genossenschaften	765

7	Steuerbilanz und steuerliche Ausgleichsposten	766
7.1	Steuerbilanz.....	766
7.2	Steuerliche Ausgleichsposten »Mehrkapital« und »Minderkapital«.....	766
7.3	Verdeckte Gewinnausschüttungen.....	769
8	Buchung der Gewinnverwendung	769
9	Rechnungslegung nach IFRS	770

Teil S Komplexe Übungsfälle

Übungsfall 1:	Wechsel von der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.....	771
Übungsfall 2:	Wechsel von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung.....	773
Übungsfall 3:	Ermittlung der Herstellungskosten Firma Schuster.....	775
Übungsfall 4:	Ermittlung der Herstellungskosten für halbfertige und fertige Erzeugnisse.....	776
Übungsfall 5:	Ermittlung der Herstellungskosten für ein Bürogebäude.....	777
Übungsfall 6:	Gesamtkostenverfahren.....	778
Übungsfall 7:	Veräußerung eines ganzen Betriebs.....	780
Übungsfall 8:	Veräußerung eines einzelnen Wirtschaftsguts.....	781
Übungsfall 9:	Full-pay-out-Leasing.....	781
Übungsfall 10:	Gebäudebrand.....	782
Übungsfall 11:	Abbruch Lagerhalle.....	782
Übungsfall 12:	Erwerb eines Erbbaurechts und Bilanzberichtigung.....	783
Übungsfall 13:	Bilanzberichtigung: Bewertung Warenbestände.....	784
Übungsfall 14:	Bilanzberichtigung: Gewerbesteuer-Rückstellung.....	785
Übungsfall 15:	Bilanzberichtigung: Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE).....	785
Übungsfall 16:	Aufwendungsverteilungsposten.....	787
Übungsfall 17:	Außenprüfung bei einem Einzelunternehmen.....	787
Übungsfall 18:	Außenprüfung bei einem Einzelunternehmen.....	789

Teil T Lösungen zu den komplexen Übungsfällen

Lösung zu Übungsfall 1:	Wechsel von der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.....	792
Lösung zu Übungsfall 2:	Wechsel von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung.....	794
Lösung zu Übungsfall 3:	Ermittlung der Herstellungskosten Firma Schuster.....	796
Lösung zu Übungsfall 4:	Ermittlung der Herstellungskosten für halbfertige und fertige Erzeugnisse.....	797
Lösung zu Übungsfall 5:	Ermittlung der Herstellungskosten für ein Bürogebäude.....	800
Lösung zu Übungsfall 6:	Gesamtkostenverfahren.....	801
Lösung zu Übungsfall 7:	Veräußerung eines ganzen Betriebs.....	803
Lösung zu Übungsfall 8:	Veräußerung eines einzelnen Wirtschaftsguts.....	805
Lösung zu Übungsfall 9:	Full-pay-out-Leasing.....	807
Lösung zu Übungsfall 10:	Gebäudebrand.....	810
Lösung zu Übungsfall 11:	Abbruch Lagerhalle.....	812
Lösung zu Übungsfall 12:	Erwerb eines Erbbaurechts und Bilanzberichtigung.....	814
Lösung zu Übungsfall 13:	Bilanzberichtigung: Bewertung Warenbestände.....	815
Lösung zu Übungsfall 14:	Bilanzberichtigung: Gewerbesteuer-Rückstellung.....	816
Lösung zu Übungsfall 15:	Bilanzberichtigung: Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE).....	818
Lösung zu Übungsfall 16:	Aufwendungsverteilungsposten.....	820
Lösung zu Übungsfall 17:	Außenprüfung bei einem Einzelunternehmen.....	821
Lösung zu Übungsfall 18:	Außenprüfung bei einem Einzelunternehmen.....	823
Literaturverzeichnis.....		827
Stichwortregister.....		829

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt	BStBl I	Bundessteuerblatt Teil I
a. A.	anderer Ansicht	BT-Druck-	Drucksache des Bundestags
a. a. O.	am angegebenen Ort	sache	
AB	Anfangsbestand	Buchst.	Buchstabe
Abschn.	Abschnitt	BV	Betriebsvermögen
AEAO	Anwendungserlass zur Abgaben-	BVerfG	Bundesverfassungsgericht
	ordnung (BStBl I 1998, 630)	BW	Baden-Württemberg
a. F.	alte Fassung	Bw	Buchwert
AfA	Absetzung für Abnutzung	bzw.	beziehungsweise
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche	DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
	wirtschaftliche oder technische	dergl.	dergleichen
	Abnutzung	d. h.	das heißt
AfS	Absetzung für Substanzverringere-	d. s.	das sind
	rung	DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
AG	Aktiengesellschaft	DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeit-
AK	Anschaffungskosten		schrift)
AO	Abgabenordnung	EB	Eröffnungsbilanz
a. o. Aufwand	außerordentlicher Aufwand	EFG	Entscheidung der Finanzgerichte
a. o. Ertrag	außerordentlicher Ertrag		(Zeitschrift)
Art.	Artikel	EGHGB	Einführungsrecht zum HGB
AV	Anlagevermögen	EGAO	Einführungsgesetz zur Abgaben-
AVmG	Altersvermögensgesetz		ordnung
Az.	Aktenzeichen	e. K.	eingetragene(r) Kaufmann/ Kauf-
BaWü	Baden-Württemberg		frau
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)	Erl.	Erlass
BBauG	Bundesbaugesetz	ESt	Einkommensteuer
Bd.	Band	EStÄR	Einkommensteueränderungsricht-
BdF (BMF)	Bundesminister der Finanzen		linien
BerlinFG	Berlinfördergesetz	EStDV	Einkommensteuer-Durchführungs-
BewG	Bewertungsgesetz		verordnung
BFA	Bankenfachausschuss des Instituts	EStG	Einkommensteuer-Gesetz
	der Wirtschaftsprüfer in Deutsch-	EStH	Einkommensteuer-Hinweise
	land e. V.	EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
BFH	Bundesfinanzhof	EuGH	Europäischer Gerichtshof
BFHE	Entscheidung des Bundesfinanzhofs	EuroEG	Gesetz zur Einführung des Euro
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffent-		(Euroeinführungsgesetz) vom
	lichter Entscheidungen des BFH		09.06.1998 (BGBlI1988,2342)
BGBI I	Bundesgesetzblatt Teil I	evtl.	eventuell
BGH	Bundesgerichtshof	EWwu	Europäische Wirtschafts- und
BGHZ	Entscheidungen des Bundesge-		Währungsgemeinschaft
	richtshofs in Zivilsachen	f., ff.	folgende, fortfolgende
bgND	betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	FA	Finanzamt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz	FEK	Fertigungseinzelkosten
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz	FG	Finanzgericht
BMF (BdF)	Bundesminister der Finanzen	FGK	Fertigungsgemeinkosten
BR-Druck-	Drucksache des Bundesrats	FinMin	Finanzministerium Baden-Würt-
sache		Ba-Wü	temberg
		FK	Fertigungskosten

FKPG	Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms	h. L.	herrschende Lehre
FL	Fertigungslöhne	h. M.	herrschende Meinung
FÖJG	Gesetz zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres (FÖJ)-Förderungsgesetz – FÖJG)	HS	Halbsatz
		IAB	Investitionsabzugsbetrag
		i. d. F.	in der Fassung
		i. d. R.	in der Regel
FördG	Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz)	i. H. v.	in Höhe von
		IKR	Industriekontenrahmen
		inkl.	inklusive
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)	InvZulG	Investitionszulagengesetz
FVG	Finanzverwaltungs-Gesetz	i. S. d.	im Sinne des/der
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts	i. S. v.	im Sinne von
		i. V. m.	in Verbindung mit
GdbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts	JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
GenG	Genossenschafts-Gesetz	JStG	Jahressteuergesetz
GewSt	Gewerbsteuer	KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtliniengesetz
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung	KapSt	Kapitalertragsteuer
GewStG	Gewerbsteuer-Gesetz	KG	Kommanditgesellschaft
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien	KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
GG	Grundgesetz	KiLSt	Kirchenlohnsteuer
ggf.	gegebenenfalls	Kj.	Kalenderjahr
gl.A.	gleicher Ansicht	Kln	Köln
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	KösdI	Kölner Steuerialog
		KSt	Körperschaftsteuer
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung	KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	KStG	Körperschaftsteuer-Gesetz
		KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
GoS	Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung	KVStG	Kapitalverkehrsteuer-Gesetz
		KWG	Gesetz über das Kreditwesen
GrEst	Grunderwerbsteuer	LG	Leasing-Geber
GrEstG	Grunderwerbsteuer-Gesetz	LN	Leasing-Nehmer
GuV-Rechnung	Gewinn- und Verlustrechnung	LSt	Lohnsteuer
		LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
GWG	geringwertiges Wirtschaftsgut, geringwertige Wirtschaftsgüter	m. E.	meines Erachtens
HB	Handelsbilanz	m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
HBeglG 2004	Haushaltsbegleitgesetz 2004	MGK	Materialgemeinkosten
HdR-E	Küting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss (Loseblatt)	MK	Materialkosten
		MWR	Mehr- und Weniger-Rechnung
		MWSt	Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer)
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.	ND	Nutzungsdauer
		n. F.	neue Fassung
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)	NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
		Nr.	Nummer
HGB	Handelsgesetzbuch	NRW	Nordrhein-Westfalen
HK	Herstellungskosten	OFD	Oberfinanzdirektion

OHG	Offene Handelsgesellschaft	StOG	Standortsicherungsgesetz
PartG	Partnerschaftsgesellschaft	Stpfl.	Steuerpflichtiger
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz	StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
PB	Prüferbilanz	StW	Steuer-Warte (Zeitschrift)
PublG	Publizitätsgesetz	s. u.	siehe unten
R	Richtlinie	szt.	seinerzeit
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten	TW	Teilwert
RBW	Restbuchwert	Tz.	Textziffer
rd.	rund	u.	und
RennwLottAB	Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz	u. a.	unter anderem
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz	u. Ä.	und Ähnliche
RfE	Rücklage für Ersatzbeschaffung	u. E.	unseres Erachtens
RFH	Reichsfinanzhof	u. f.	und folgende
RhPf	Rheinland-Pfalz	UmwG	Umwandlungsgesetz
rkr.	rechtskräftig	UmwStErl.	Umwandlungssteuererlass
Rn.	Randnummer	UmwStG	Gesetz über steuerliche Maßnah- men bei ¾nderung der Unterneh- mensform (Umwandlungssteuerge- setz)
RND	Restnutzungsdauer	UntStFG	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmersteuerrechts
RStBl I	Reichssteuerblatt Teil I	USt	Umsatzsteuer
Rz.	Randziffer	UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
S.	Seite	UStDV	Umsatzsteuer- Durchführungsver- ordnung
s.	siehe	UStG	Umsatzsteuer-Gesetz
SchlHol	Schleswig-Holstein	UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
SchutzbauG	Schutzbaugesetz	usw.	und so weiter
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaß- nahmen zur Einführung der Euro- päischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtli- cher Vorschriften	u. U.	unter Umständen
SK	Selbstkosten	UV	Umlaufvermögen
s. o.	siehe oben	VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunterneh- men (Versicherungsaufsichtsgesetz)
so. betr. Aufw.	sonstige betriebliche Aufwendun- gen	VermBG	Vermögensbildungsgesetz
so. betr. Ertr.	sonstige betriebliche Erträge	VersStDV	Versicherungssteuer-Durchfüh- rungsverordnung
sog.	sogenannte/r/s	Vfg.	Verfügung
SolZ	Solidaritätszuschlag	vgl.	vergleiche
Sopo	Sonderposten mit Rücklageanteil	v. H.	vom Hundert
St.	Stück	VO	Verordnung
StÄndG	Steueränderungsgesetz	VorSt	Vorsteuer (Eingangs-Umsatzsteuer)
StB	Steuerbilanz	VSt	Vermögenssteuer
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung	VStG	Vermögenssteuer-Gesetz
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)	VSTR	Vermögenssteuer-Richtlinien
StEuglG	Steuer-Euroglättungsgesetz	VVaG	Versicherungsverein auf Gegensei- tigkeit
StGB	Strafgesetzbuch	WG	Wechselgesetz
stl.	steuerlich	Wj.	Wirtschaftsjahr
stl. BP	steuerliche Betriebsprüfung	Wj. 01, 02, 03	erstes Wj., zweites Wj., drittes Wj. (in Beispielen)
STEd	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)		
StMBG	Gesetz zur Bekämpfung des Miss- brauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts		

WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)	Ziff.	Ziffer
WStDV	Wechselsteuer-Durchführungsverordnung	ZPO	Zivilprozessordnung
WStG	Wechselsteuer-Gesetz	z. T.	zum Teil
z. B.	zum Beispiel	ZVG	Gesetz über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung

Teil A Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

1 Einführung

1.1 Begriffsbezeichnungen

Der Begriff »Aufzeichnungen« ist als Oberbegriff für alle Buchungen innerhalb und außerhalb einer kaufmännischen Buchführung zu verstehen. Da jedoch in den verschiedenen Vorschriften regelmäßig zwischen »Bücher und Aufzeichnungen führen« unterschieden wird, bietet sich für die Darstellung dieses Problembereichs folgende begriffliche Unterscheidung an:

- Der Begriff »**Buchführungspflicht**« wird für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht des Handels-, Gesellschafts- und Genossenschaftsrechts verwendet. Das Gleiche gilt für die entsprechende steuerliche Pflicht.
- Der Begriff »**Sonstige Aufzeichnungspflichten**« wird für alle übrigen Aufzeichnungen verwendet, die nach speziellen Gesetzen und Verordnungen für irgendwelche Zwecke vorgeschrieben sind.

1.2 Buchführung als Zweig des betrieblichen Rechnungswesens

Das betriebliche Rechnungswesen als System zur Erfassung und Analyse betrieblicher Mengen- und Wertbewegungen wird allgemein in die vier Bereiche

- **Buchführung** (als Zeitabschnittsrechnung),
- **Kosten- und Leistungsrechnung** (als Betriebsbuchführung, Betriebsabrechnung und Kalkulation),
- **Betriebsstatistik** (als Vergleichs- und Kontrollrechnung) und
- **Planung** (als Vorausschaurechnung)

gegliedert.

Diese vier Zweige hängen zwar eng zusammen und ergänzen sich gegenseitig, haben aber ihre eigenen Verfahren und Anwendungsgebiete. Umfang und Bedeutung der einzelnen Zweige sind in erster Linie von der Art und Größe des Betriebs abhängig.

a) Buchführung

Die Buchführung (auch Geschäftsbuchführung oder Finanzbuchführung genannt) ist eine Zeitabschnittsrechnung. Ihre wichtigste Aufgabe besteht darin, den Stand und die Veränderungen des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals fortlaufend und systematisch aufzuzeichnen. Das Gleiche gilt für die Erträge und Aufwendungen eines Geschäftsjahres (Wirtschaftsjahres). Aufgrund dieser Aufzeichnungen muss es möglich sein, zum Schluss des Geschäftsjahres einen Abschluss (Schlussbilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie einen Anhang hierzu) zu erstellen.

Die aus der Buchführung erkennbaren wichtigen Grunddaten der Veränderungen des Vermögens und der Schulden sowie der Erträge und Aufwendungen sind allerdings nicht nur für den Eigenbedarf des Betriebs bedeutsam, sondern allgemein (z. B. für den Gläubigerschutz, die Besteuerung). Aus diesem Grunde wurden schon sehr früh den Kaufleuten gesetzlich ganz bestimmte Pflichten zur Aufzeichnung ihrer verschiedenartigen Geschäftsvorgänge auferlegt.

b) Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung (auch als Betriebsbuchführung bezeichnet) ist eine rein innerbetriebliche Verrechnung. Durch sie werden die Kosten und Leistungen des Betriebs erfasst, ausgewertet sowie den erzeugten Produkten und erbrachten Leistungen zugerechnet. Diese Aufgabe gliedert sich insbesondere in die **Kostenartenrechnung** (systematische Erfassung der Kosten), die **Kostenstellenrechnung** (Verrechnung der Kosten nach Kostenstellen) und die **Kostenträgerrechnung** (Verrechnung der Kosten auf die erzeugten Produkte und erbrachten Leistungen). Die Kostenträgerrechnung umfasst auch die **Kalkulation** (mit ihren verschiedenen Arten und Verfahren bzw. Methoden).

c) Betriebsstatistik

Im Rahmen der Betriebsstatistik (auch Vergleichs- und Kontrollrechnung genannt) werden betriebliche Kennzahlen ermittelt und für Betriebszwecke ausgewertet. Diese Kennzahlen dienen insbesondere dem Zweck, die Entwicklung des Betriebs zu verfolgen, zu kontrollieren und marktwirtschaftlich zu überwachen. Durch sie können auch Grundlagen und Erkenntnisse für betriebliche Planungen gewonnen werden. Für diese Vergleichs- und Kontrollrechnung können i. d. R. viele Daten aus der Buchführung sowie aus der Kosten- und Leistungsrechnung entnommen werden.

d) Planung

Bei der betrieblichen Planung handelt es sich um eine Vorausschaurechnung für den Betrieb. Auch für diese Vorausschaurechnung wird z. T. auf die Ergebnisse der Buchführung sowie der Kosten- und Leistungsrechnung zurückgegriffen. Die größte Schwierigkeit für die Planung liegt in der Vorausschätzung der zukünftigen Entwicklung des Betriebs. Hierbei spielen evtl. Strukturwandlungen, Konjunkturschwankungen und Veränderungen am Absatzmarkt eine wichtige Rolle.

2 Allgemeine Buchführungspflicht nach Handelsrecht

2.1 Gesetzliche Grundlagen

Unter »Allgemeiner Buchführungspflicht nach Handelsrecht« ist die allgemeine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht des Handels-, Gesellschafts- und Genossenschaftsrechts zu verstehen. Durch Art. 1 des Bilanzrichtlinien-Gesetzes vom 19.12.1985 (BGBl I 1985, 2355) wurden die Bestimmungen über die Führung der Handelsbücher sowohl der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, als auch der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige im Dritten Buch des HGB (§§ 238–342 e) zusammengefasst. Die grundlegenden Bestimmungen über die Pflicht des Kaufmanns »Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen« enthalten die §§ 238–241 a HGB (mit weiteren Regelungen in den §§ 242–261 HGB über die Eröffnungsbilanz, den Jahresabschluss, die Aufbewahrung und Vorlage). Diese Bestimmungen gelten grundsätzlich **für alle Kaufleute, insbesondere jedoch für die Einzelkaufleute und die Personenhandelsgesellschaften**. Darüber hinaus wurden für bestimmte juristische Personen sowie für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige besondere Regelungen als ergänzende Vorschriften in das HGB aufgenommen und zwar für:

- **Kapitalgesellschaften** (AG, KGaA und GmbH) und bestimmte Personenhandelsgesellschaften mit Kapitalgesellschaften als Gesellschaftern (vgl. § 264 a HGB) in den §§ 264–289 f HGB (vgl. auch § 91 AktG und § 41 GmbHG). Auch die Bestimmungen über den Konzernabschluss und Konzernlagebericht (§§ 290–315 e), die Prüfung (§§ 316–324 a), die Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung sowie Prüfung durch den Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers (§§ 325–329), die Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften (§ 330) sowie die Vorschriften über Strafgebühren, Bußgelder und Zwangsgelder (§§ 331–335 c) wurden in das HGB übernommen.
- Eingetragene **Genossenschaften** in den §§ 336–339 HGB (vgl. auch § 33 GenG).
- **Unternehmen bestimmter Geschäftszweige** in den §§ 340–341 y HGB. Diese ergänzenden Vorschriften gelten für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 340–340 o HGB), für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§§ 341–341 p HGB) sowie für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors (§§ 341 q–341 y).

Außerdem wurden Regelungen geschaffen für die Anerkennung und Übertragung bestimmter Aufgaben auf ein **privates Rechnungslegungsgremium** (§ 342 HGB), für die Bildung eines **Rechnungslegungsbeirats** (§ 342 a HGB) und für eine Prüfstelle für Rechnungslegung (§§ 342 b–342 e HGB).

2.2 Zur Buchführung verpflichtete Personen, Beginn und Beendigung der Buchführungspflicht, Befreiung von der Buchführungspflicht

Nach § 238 Abs. 1 HGB ist **jeder Kaufmann** zur Buchführung **verpflichtet**. Die Buchführungspflicht ist daher eng mit der Kaufmannseigenschaft verknüpft. Das Vorliegen der Kaufmannseigenschaft ist nicht nur für die andauernde Buchführungspflicht maßgebend, sondern auch für deren **Beginn** und die **Beendigung**.

Der **Istkaufmann** (§ 1 HGB) ist also bereits mit Beginn des Handelsgewerbes buchführungspflichtig, weil er auch ohne Eintragung ins Handelsregister Kaufmann ist. Istkaufmann ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt, ohne Kleingewerbetreibender zu sein. Die Kaufmannseigenschaft wird also, wie die Negativformulierung in § 1 Abs. 2 HGB (»es sei denn«) zeigt, bei jedem Gewerbetreibenden vermutet.

Der **Kannkaufmann** (§ 2 HGB) erlangt die Kaufmannseigenschaft erst mit seiner Eintragung in das Handelsregister. Erst ab diesem Zeitpunkt beginnt bei ihm die handelsrechtliche Buchführungspflicht. Kannkaufleute sind **Kleingewerbetreibende**, die nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb nicht benötigen (§ 1 Abs. 2 HGB). Diese Kleingewerbetreibenden sind berechtigt, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen, sie sind hierzu jedoch nicht verpflichtet. Sind sie eingetragen, so gelten sie nach § 2 HGB als Kaufleute. Sie können aber auf ihren Antrag hin auch wieder aus dem Handelsregister gelöscht werden mit der Folge, dass ihre Kaufmannseigenschaft wieder erlischt.

Land- und forstwirtschaftliche Unternehmen, die nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern, erlangen gem. § 3 Abs. 2 HGB mit der Eintragung im Handelsregister zugleich die Kaufmannseigenschaft. **Freiberufler** können nicht ins Handelsregister eingetragen werden. Ihnen fehlt also die Kaufmannseigenschaft.

Kaufleute i. S. v. § 5 HGB, die zu Unrecht als solche im Handelsregister eingetragen sind, unterliegen nicht der Buchführungspflicht nach § 238 HGB (Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch § 238 Rz. 8). Gleiches gilt für **Scheinkaufleute**. Dies sind Personen, die zwar nicht Kaufleute sind, die aber im Geschäftsverkehr den Anschein erwecken, Kaufmann oder (insbesondere persönlich haftender) Gesellschafter einer Handelsgesellschaft zu sein und sich deshalb

gegenüber gutgläubigen Dritten entsprechend ihres Verhaltens als Kaufmann behandeln lassen müssen. Als Umstände, die eine solche Verhaltensweise dokumentieren, können in Betracht kommen: das Führen einer Firma, das Auftretenlassen von Prokuristen, die Verwendung von Allgemeinen Geschäftsbedingungen oder aufwendigen Briefköpfen mit mehreren Geschäftskonten, die Eintragung in Branchenverzeichnissen usw. Buchführungspflichtig sind aber Unternehmen, die ursprünglich als Handelsgewerbe i. S. v. § 1 Abs. 2 HGB einzustufen waren und demzufolge ins Handelsregister eingetragen wurden, nunmehr aber nur noch ein Kleingewerbe betreiben, und bei denen eine Löschung aus dem Handelsregister unterblieben ist. Diese Unternehmen fallen nicht unter § 5 HGB, sondern sind als Kannkaufleute nach § 238 i. V. m. § 2 HGB verpflichtet, Bücher zu führen (Beck'scher Bilanz-Kommentar § 238 Rz. 22). Diese Verpflichtung erlischt erst, wenn auf Antrag eine Löschung im Handelsregister erfolgt.

Der **Formkaufmann** (§ 6 HGB) ist stets buchführungspflichtig. Als Formkaufleute werden die **Handelsgesellschaften** bezeichnet. Es sind dabei zu unterscheiden:

- **Handelsgesellschaften als Personengesellschaften**
Das sind die OHG und die KG. Betreiben diese Gesellschaften ein Kleingewerbe oder verwalten sie nur ihr eigenes Vermögen, erlangen sie erst mit der Eintragung ins Handelsregister den Status einer Handelsgesellschaft (§§ 105 Abs. 2 und 161 Abs. 2 HGB). Die Buchführungspflicht beginnt demzufolge auch erst mit der konstitutiven Eintragung. Wird dagegen ein vollkaufmännisches Gewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB betrieben, liegt bereits mit Aufnahme der Tätigkeit eine Handelsgesellschaft vor (§ 123 Abs. 2 und 161 Abs. 2 HGB), sodass auch die Buchführungspflicht zu diesem Zeitpunkt einsetzt. Die spätere Eintragung ins Handelsregister wirkt nur deklaratorisch. Zu beachten ist aber bei der vermögensverwaltenden OHG oder KG, dass sich die Einkunftsart nach wie vor nach den Regelungen des Einkommensteuerrechts richtet. Die reine Immobilienverwaltungsgesellschaft, die nicht gewerblich tätig ist und auch keine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG darstellt, erzielt somit ungeachtet ihrer handelsrechtlichen Kaufmannseigenschaft als OHG oder KG gleichwohl nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese Überschusseinkunftsart entzieht sich aber ertragsteuerlich einer Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 2 EStG), so dass die §§ 140 und 141 AO nicht anzuwenden sind. Trotz ihrer auf § 238 HGB basierenden handelsrechtlichen Buchführungspflicht muss eine solche nur Grundbesitz verwaltende Vermögensverwaltungs-OHG oder -KG für steuerliche Zwecke eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach den §§ 8, 9, 11 EStG vorlegen. Gleiches gilt für reine Kapitalverwaltungsgesellschaften (Holdings), die nicht gewerblich tätig oder gewerblich geprägt sind, mit ihren Einkünften nach § 20 EStG.
- **Handelsgesellschaften als Kapitalgesellschaften**
Dazu zählen AG, KGaA und GmbH. Nicht dazu rechnen die Genossenschaften, die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und die Vereine. Nicht für alle Kapitalgesellschaften sind die Pflichten zur Erstellung des Jahresabschlusses, die Veröffentlichungspflichten und die Prüfungspflichten gleich umfangreich. § 267 und § 267 a HGB teilen daher die Kapitalgesellschaften in verschiedene Größenklassen ein.

Die eingetragenen **Genossenschaften** gelten als Kaufleute (§ 17 GenG). Für sie sind daher die gleichen Buchführungspflichten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, wie für die Kaufleute allgemein. Die eingetragenen Genossenschaften sind Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl, die die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs bezwecken (§ 1 GenG). Sie entstehen mit der Eintragung in das Genossenschaftsregister. Die Buchführungspflicht beginnt jedoch wie beim Istkaufmann u. U. bereits vor der Eintragung in das Genossenschaftsregister.

Von der Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung eines Inventars sind allerdings solche Einzelkaufleute nach § 241 a HGB befreit, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 600 000 € Umsatzerlöse und 60 000 € Jahresüberschuss aufweisen. Bei Neugründungen greift die Befreiung schon ein, wenn diese Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden. In § 242 Abs. 4 HGB ist klargestellt, dass solche Einzelkaufleute auch keine Eröffnungsbilanz, Schlussbilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung erstellen müssen.

3 Steuerliche Buchführungspflicht

Für die Besteuerung sehen die §§ 140 ff. AO mehrere Möglichkeiten einer Buchführungspflicht vor. Hierbei handelt es sich um eine besonders konkretisierte Pflicht des Steuerpflichtigen, bei der Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts mitzuwirken (vgl. § 90 Abs. 1 AO).

3.1 Buchführungspflicht nach § 140 AO

Nach § 140 AO müssen Personen, die **nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen** zu führen haben, diese Pflicht auch für die Besteuerung erfüllen (abgeleitete Buchführungspflicht). Die insbesondere aus dem Handelsrecht sich ergebende Buchführungspflicht gilt somit gleichermaßen als steuerliche Verpflichtung. Diese Pflicht besteht jedoch nur, soweit die Aufzeichnungen für steuerliche Zwecke bedeutsam sind. Von der Buchführungspflicht sind vor allem diejenigen Gewerbetreibenden betroffen, die zu den Kaufleuten gehören.

Da die allgemeine (außersteuerliche) Buchführungspflicht durch den Grundsatz des § 140 AO ausdrücklich zur **steuerlichen Pflicht** erklärt wird, kann sie allein für steuerliche Zwecke erzwungen werden.

BEISPIEL

Ein selbstständiger Handelsvertreter, dessen Jahresüberschuss regelmäßig 60 000 € übersteigt, zeichnet lediglich täglich seine betrieblichen Einnahmen und Ausgaben in Form einer Einnahme-Überschuss-Rechnung auf.

LÖSUNG Da es sich bei ihm um einen Istkaufmann handelt (§ 1 HGB), ist er nach § 238 Abs. 1 HGB zur Buchführung verpflichtet. Gleichzeitig hat er diese Pflicht gemäß § 140 AO für steuerliche Zwecke zu erfüllen. Also genügen seine Aufzeichnungen den gesetzlichen Anforderungen nicht.

3.2 Besondere Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO

Aufgrund der Regelung des § 140 AO allein würde **für bestimmte Steuerpflichtige** (z. B. bestimmte Land- und Forstwirte) steuerlich keine Buchführungspflicht bestehen. Damit für alle Steuerpflichtigen die Besteuerung aber möglichst gerecht und zutreffend durchgeführt werden kann, musste auch für die bedeutenderen Fälle dieses Personenkreises eine entsprechende Verpflichtung vorgesehen werden. **Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte**, die nicht bereits nach § 140 AO buchführungspflichtig sind, sind daher nach § 141 Abs. 1 AO unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtet, für steuerliche Zwecke Bücher zu führen.

Die Voraussetzungen dafür sind:	bei Land und Forstwirten mehr als ...	bei Gewerbe- treibenden mehr als ...
• Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8–10 UStG, im Kalenderjahr	600 000 €	600 000 €
• selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert nach § 46 BewG (diese Alternative entfällt mit Wirkung vom 01.01.2025)	25 000 €	
• Gewinn aus Gewerbebetrieb im Wirtschaftsjahr		60 000 €
• Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft im Kalenderjahr	60 000 €	

Diese Grenzen beziehen sich stets nur auf einen einzelnen Betrieb, auch wenn der Steuerpflichtige mehrere Betriebe der gleichen Einkunftsart hat. Für das Entstehen der Buchführungspflicht genügt es, wenn eine der genannten Wertgrenzen überschritten ist. Bei Gewerbetreibenden, welche diese Grenzen überschreiten, ergibt sich die Buchführungspflicht aber regelmäßig schon aus dem Handelsrecht (vgl. §§ 1, 238, 241 a HGB).

Bei **Land- und Forstwirten** ist der Wirtschaftswert aller selbst bewirtschafteten Flächen maßgebend, unabhängig davon, ob sie in seinem Eigentum stehen oder nicht (§ 141 Abs. 1 Satz 3 AO). Es zählen daher auch gepachtete Flächen dazu. Wirtschaftswert ist der Wert, der nach den Bestimmungen für die Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zu ermitteln ist (umgerechnet auf Euro). Erforderlichenfalls ist für die Frage der Buchführungspflicht eine eigene (fiktive) Ermittlung des Wirtschaftswerts durchzuführen. Das ist z. B. dann der Fall, wenn der Land- und Forstwirt fremde Flächen mitbewirtschaftet oder Flächenänderungen nicht zu einer Wertfortschreibung des Einheitswerts des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft geführt haben. In vielen Fällen wird jedoch auf die Ergebnisse der Ermittlung des Wirtschaftswerts im Zuge der Einheitswertfeststellung zurückgegriffen werden können. Eine Bindungswirkung besteht jedoch nicht (BFH vom 16.12.1982 BStBl II 1983, 257).

Soweit die Wertgrenzen in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 AO sich auf den Gewinn beziehen, ist bei Gewerbetreibenden auf den **Gewinn des Wirtschaftsjahres** und bei den Land- und Forstwirten auf den **Gewinn des Kalenderjahres** abzustellen; vgl. hierzu § 4 a EStG. Der Gewinn der Land- und Forstwirte ist dabei zeitanteilig aus zwei Wirtschaftsjahren zu ermitteln (§ 4 a Abs. 2 Nr. 1 EStG). Dadurch wird bei stark schwankenden Gewinnen eine gewisse Nivellierung erreicht.

BEISPIEL

Für den Landwirt und Winzer L wurden nach § 13 a EStG folgende Gewinne ermittelt:

Wirtschaftsjahr 01/02	=	40 000 €
Wirtschaftsjahr 02/03	=	66 000 €

LÖSUNG Für den Veranlagungszeitraum 02 ergeben sich somit folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

6/12 von 40 000 €	=	20 000 €
6/12 von 66 000 €	=	33 000 €
		53 000 €

Es besteht für L noch keine Buchführungspflicht, obwohl im Wirtschaftsjahr 02/03 der Gewinn die Grenze von 60 000 € überschritten hat.

Für die Berechnung der Grenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AO sind erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen außer Betracht zu lassen (§ 7 a Abs. 6 EStG). Ebenso ist der Freibetrag des § 13 Abs. 3 EStG bei der Ermittlung dieser Grenzen nicht zu berücksichtigen. Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft ist bei der Ermittlung des maßgeblichen Betriebsgewinns der Personengesellschaft einzubeziehen (vgl. AEAO zu § 141 Tz. 1).

Eine **Besonderheit** besteht für **Land- und Forstwirte**, die freiwillig Bücher führen. Sie können wählen zwischen der Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen (§ 13 a Abs. 1 und Abs. 3–7 EStG) oder der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich bzw. durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben (§ 13 a Abs. 2 EStG). Wählen sie die Sonderregelung des § 13 a Abs. 2 EStG, so sind sie vier aufeinander folgende Wirtschaftsjahre daran gebunden.

Unter die Regelung des § 141 Abs. 1 AO fallen aber nur gewerbliche Unternehmer (§ 15 Abs. 2 EStG) sowie Land- und Forstwirte, **nicht** jedoch die **selbstständig Tätigen** mit Einkünften nach § 18 EStG. Also sind selbstständig Tätige niemals zur Buchführung verpflichtet, sie können aber selbstverständlich freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

Auch die nach § 141 Abs. 1 AO buchführungspflichtigen Unternehmer haben aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen. Hierbei sind die Vorschriften der §§ 238, 240, 241, 242 Abs. 1 und 243–256 HGB sinngemäß anzuwenden, soweit sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt (§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO). Vgl. auch Ausführungen zu 5.

3.3 Beginn und Wegfall der Buchführungspflicht

Für die **unter § 140 AO fallenden Steuerpflichtigen** richten sich der Beginn und das Ende der Buchführungspflicht nach dem HGB oder dem jeweiligen anderen Gesetz. Für die daraus abgeleitete steuerliche Buchführungspflicht ist daher eine besondere Regelung nicht erforderlich gewesen. Beginn und Ende sind bei diesem Personenkreis jeweils vom **Eintreten oder Enden der Kaufmannseigenschaft** abhängig (vgl. 2.2). Für die **unter § 141 Abs. 1 AO fallenden Steuerpflichtigen** gilt für den Beginn und das Ende der Buchführung folgendes:

- a) Entscheidend ist nicht allein das objektive Vorliegen der Merkmale des § 141 Abs. 1 AO.
- b) Die Buchführungspflicht **beginnt** vom Anfang des Wirtschaftsjahres an, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO). Das zuständige Finanzamt hat also dem Steuerpflichtigen den Beginn der Buchführungspflicht mitzuteilen. Dieser Hinweis kann in einem Steuerbescheid oder Feststellungsbescheid erfolgen. Der Steuerpflichtige kann aber auch in anderer Form auf den Beginn der Buchführungspflicht hingewiesen werden. Diese Mitteilung soll jedoch mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden, von dessen Anfang an die Buchführungsverpflichtung zu erfüllen ist (AEAO zu § 141 Tz. 4).

Zur Möglichkeit, Erleichterungen zu bewilligen, vgl. 7.

- c) Die Buchführungspflicht **endet** mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen für diese Verpflichtung nicht mehr vorliegen (§ 141 Abs. 2 Satz 2 AO).

Eine diesbezügliche Mitteilung an den Steuerpflichtigen ist nicht zwingend vorgeschrieben. Der **Steuerpflichtige** sollte jedoch entsprechend **benachrichtigt** werden, damit er sich auf den Wegfall der Buchführungspflicht einrichten kann. Werden die Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 AO nicht mehr überschritten, so wird der Wegfall der Buchfüh-

rungspflicht dann nicht wirksam, wenn die Finanzbehörde vor dem Erlöschen der Verpflichtung wiederum das Bestehen der Buchführungspflicht feststellt. Die Pflicht und das Recht zur Buchführung und Bilanzierung enden jedoch stets zum **Zeitpunkt der Aufgabe des Betriebs** (BFH GrS vom 13.11.1963 BStBl III 1964, 124 und BFH vom 22.02.1978 BStBl II 1978, 430).

- d) Nach § 141 Abs. 3 AO geht die Buchführungspflicht auf denjenigen über, der den Betrieb **im Ganzen übernimmt**. Eine solche Übernahme im Ganzen liegt dann vor, wenn die Identität des Betriebs gewahrt bleibt. Das ist der Fall, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebs als einheitliches Ganzes erhalten bleiben. Als Übernehmer eines Betriebs kommen z. B. in Betracht: Erwerber, Erbe, Pächter, Nießbraucher.

BEISPIELE

a) Der bisher nicht buchführungspflichtige Landwirt L reicht seine ESt-Erklärung für das Jahr 01 am 05.01.03 beim Finanzamt ein. Für das Kalenderjahr 01 ergibt sich nach § 13 a EStG ein Gewinn von 61 000 €. Auch in künftigen Jahren kann mit ähnlich hohen Gewinnen gerechnet werden.

Dadurch erhält das Finanzamt erst im Januar 03 Kenntnis von der mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 01/02 objektiv eingetretenen Buchführungspflicht für den Betrieb des L. Weist das Finanzamt den Steuerpflichtigen L noch vor dem 30.06.03 auf den Beginn der Buchführungspflicht hin, so hat L ab dem Wirtschaftsjahr 03/04 diese Verpflichtung zu erfüllen.

Die Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht ist ein Verwaltungsakt und kann mit einem Einspruch (§ 347 AO) angefochten werden, auch wenn die Mitteilung Bestandteil eines Steuer- oder Feststellungsbescheids ist.

b) Landwirt L (kein Kaufmann nach Handelsrecht) schränkt altershalber seinen Betrieb ein. Umsatz, Wirtschaftswert und Gewinn fallen erstmals im Kalenderjahr 02 unter die Grenzen des § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 3 und 5 AO. Das Finanzamt erhält die ESt-Erklärung für 02 im September 03.

Das Finanzamt stellt im September 03 den Wegfall der Voraussetzungen für die Buchführungspflicht fest und teilt dies im Oktober 03 dem Steuerpflichtigen L mit. In diesem Fall endet die Buchführungspflicht erst mit Ablauf des Wirtschaftsjahres 04/05.

4 Sonstige Aufzeichnungspflichten

4.1 Außersteuerliche Aufzeichnungspflichten

Neben der allgemeinen Buchführungspflicht (vgl. 2) sehen zahlreiche Spezialgesetze und Verordnungen noch eine Vielzahl von Pflichten zur Führung bestimmter Bücher und Aufzeichnungen vor (sonstige Aufzeichnungspflichten). Hierbei handelt es sich um Aufzeichnungspflichten, die bestimmten Betrieben und den Angehörigen bestimmter Berufsgruppen aus den verschiedensten Gründen auferlegt werden. Soweit derartige Verpflichtungen von den Betroffenen im Rahmen der allgemeinen Buchführung erfüllt werden können, erübrigen sich jedoch besondere Aufzeichnungen.

Ebenso wie für die allgemeine Buchführungspflicht schreibt § 140 AO auch für die sonstigen Aufzeichnungspflichten vor, dass sie gleichermaßen für steuerliche Zwecke erfüllt werden müssen. Dies muss immer dann geschehen, wenn bei derartigen Aufzeichnungen Erkenntnisse und Daten festgehalten werden, die auch für die Besteuerung irgendwie nutzbar sind. Es spielt dabei keine Rolle, welche außersteuerlichen Ziele der Gesetz- und Verordnungsgeber mit diesen Aufzeichnungspflichten im eigentlichen Sinne verfolgt.

In dem früheren **Einführungserlass** zur AO 1977 (BStBl I 1976, 576) waren beispielhaft die wichtigsten Betriebe und Berufsgruppen zusammengestellt, die solche Aufzeichnungen führen müssen. Nachstehend ein aktualisierter **Auszug** aus dieser Zusammenstellung; danach sind besondere Aufzeichnungen zu führen:

- von **Abfallerzeugern, Abfallrücknehmern, Abfallsammlern und sonstigen Abfallbesitzern** (Aufzeichnungen nach §§ 3 bis 7 der Abfallnachweis-VO);
- von **Apotheken** (Herstellungsbücher und Prüfungsbücher nach § 22 der Apothekenbetriebsordnung);
- von **Auskunfteien** und Detekteien (Aufzeichnungen über die erteilten Aufträge nach § 38 Abs. 3 Gewerbeordnung i. V. m. einzelnen Landesverordnungen);
- von Inhabern von **Beherbergungsstätten** (Fremdenverzeichnisse nach Landesrecht);
- von Betrieben, die eine **Besamungsstation** betreiben (Aufzeichnungen u. a. über die Gewinnung, Abgabe und Verwendung des Samens nach dem Tierzuchtgesetz);
- von Unternehmen, die unter das **Betäubungsmittelgesetz** fallende Stoffe einführen, ausführen, anbauen, gewinnen, gewerbsmäßig herstellen und verarbeiten, mit ihnen handeln, sie erwerben, abgeben und veräußern (Lagerbücher über den Eingang und Ausgang sowie die Verarbeitung der Betäubungsmittel nach § 17 des Betäubungsmittelgesetzes);
- von Apotheken, ärztlichen und tierärztlichen Hausapotheken, Praxen und Kliniken Bücher oder Karteikarten über den Verbleib der **Betäubungsmittel** (Betäubungsmittelbücher nach §§ 13–15 der Betäubungsmittel-Verschreibungs-Verordnung);
- von **Bezirksschornsteinfegermeistern** (Kehrbücher nach § 19 Schornsteinfeger-Handwerksgesetz);
- von **Buchmachern** (Durchschriften der Wertscheine oder Wettbücher, Aufstellungen und Abrechnungen mit den Buchmachergehilfen und Geschäftsbücher nach § 4 Abs. 1 Rennw LottG);
- von **Effektenverwahrern** (Verwahrungsbücher für die verwahrten Wertpapiere nach § 14 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwahrung und Anschaffung von Wertpapieren – Depotgesetz);
- von Inhabern von **Fahrschulen** (Aufzeichnungen über die Ausbildung eines jeden Fahrschülers nach § 31 des Fahrlehrergesetzes);
- von **Forstsamen- und Forstpflanzenbetrieben** (Kontrollbücher über alle Vorräte, Eingänge, Vorratsveränderungen und Ausgänge von Saat- und Pflanzengut nach § 12 des Gesetzes über forstliches Saat- und Pflanzengut);
- von Bearbeitungs- und Verarbeitungsbetrieben der **Getreide- und Futtermittelwirtschaft** (Geschäftsbücher nach § 15 der Getreide-Ausfuhr- und Verarbeitungs-Überwachungs-VO);
- von Unternehmern, die **Heimarbeit** ausgeben, weitergeben oder abnehmen (Beschäftigungslisten, Entgeltverzeichnisse und Entgeltbücher nach §§ 6 Satz 1 und 8 Abs. 1 des Heimarbeitsgesetzes i. V. mit §§ 9 ff. der 1. VO zur Durchführung des Heimarbeitsgesetzes);
- von Unternehmern, die **Kriegswaffen** herstellen, befördern lassen oder selbst befördern oder die tatsächliche Gewalt über Kriegswaffen von einem anderen erwerben oder einem anderen überlassen (Kriegswaffenbücher zum Nachweis des Verbleibs der Kriegswaffen nach § 12 Abs. 2 des Gesetzes über die Kontrolle von Kriegswaffen);
- von **Lohnsteuerhilfevereinen** (besondere Aufzeichnungen u. a. über die Einnahmen, Ausgaben und Vermögenswerte nach § 21 des StBerG);

- von **Maklern, Darlehens- und Anlagevermittlern, Bauträgern und Baubetreuern** (Angaben über die Aufträge bzw. Bauvorhaben nach § 10 der Makler- und Bauträger-VO);
- von Betrieben, die bestimmtes **Saatgut** erzeugen oder vertreiben (Aufzeichnungen über Gewicht oder Stückzahl des von ihnen abgegebenen Saatguts nach § 13 Abs. 3 des Saatgutverkehrsgesetzes);
- von gewerbsmäßigen Herstellern von **Schusswaffen** (Waffenherstellungsbücher), von Unternehmen, die gewerbsmäßig Schusswaffen erwerben, vertreiben oder anderen überlassen (Waffenhandelsbücher) nach § 23 Waffengesetz;
- von Unternehmen, die die Erlaubnis für den Umgang und Verkehr mit **Sprengstoffen** haben (Verzeichnisse über die Menge der hergestellten, wiedergewonnenen, erworbenen, eingeführten, überlassenen, verwendeten oder vernichteten Sprengstoffe nach § 16 Abs. 1 des Sprengstoffgesetzes);
- von **Tierärzten**, die eine Hausapotheke betreiben (Nachweise über den Erwerb, die Herstellung, die Aufbewahrung und die Abgabe von Arzneimitteln nach § 13 der VO über tierärztliche Hausapotheken);
- von **Versicherungsunternehmen** (eine besondere Rechnungslegung nach der VO über die Rechnungslegung von Versicherungen);
- von **Versteigerern** (Aufzeichnungen über die Versteigerungsaufträge nach § 8 der Versteigerer-VO);
- von **Verwaltern des gemeinschaftlichen Eigentums der Wohnungseigentümer** (Wirtschaftspläne, Abrechnungen und Rechnungslegungen nach § 28 Abs. 1, 3 und 4 des Wohnungseigentumsgesetzes);
- von Unternehmen, die Erzeugnisse i. S. des **Weinggesetzes** herstellen, in Verkehr bringen, ins Inland und aus dem Inland verbringen (Wein- und Analysenbücher nach § 29 Abs. 1 Weinggesetz i. V. m. §§ 5 ff. Weinüberwachungs-VO).

Verstöße gegen diese außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stehen den Verstößen gegen steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften gleich. Vgl. § 162 Abs. 2 AO (Schätzung), § 379 Abs. 1 AO (Steuergefährdung). Diese Aufzeichnungen erlangen insbesondere im Zuge einer steuerlichen Außenprüfung Bedeutung.

4.2 Steuerliche Aufzeichnungspflichten

Neben den außersteuerlichen sonstigen Aufzeichnungspflichten gibt es auch im Steuerrecht Vorschriften, nach denen bestimmte Geschäftsvorgänge besonders aufzuzeichnen sind. Dabei handelt es sich jedoch regelmäßig um Aufzeichnungspflichten, die von buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Buchführung erfüllt werden können und auch erfüllt werden. Praktische Bedeutung erlangen diese Verpflichtungen daher im Allgemeinen nur bei den nichtbuchführenden Steuerpflichtigen. Nachstehend **die wichtigsten speziellen Aufzeichnungspflichten** dieser Art:

a) Ergänzende Aufzeichnungen für Land- und Forstwirte (§ 142 AO)

Danach haben die buchführungspflichtigen Land- und Forstwirte in einem **Anbauerzeichnis** aufzuzeichnen, mit welchen Fruchtarten die selbstbewirtschafteten Flächen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bestellt waren.

b) Aufzeichnung des Wareneingangs (§ 143 AO)

Dazu sind nur **gewerbliche Unternehmer** verpflichtet, nicht dagegen Land- und Forstwirte. Buchführende Gewerbetreibende werden diese Verpflichtung regelmäßig im Rahmen der Buchführung erfüllen. Nichtbuchführende Gewerbetreibende müssen dagegen ein Wareneingangsbuch oder ein ihm gleichartiges Buch (z. B. Steuerheft der Straßenhändler, Wildhandelsbuch der Wildbrethändler) führen.

Der **Inhalt** der Aufzeichnungen ist in § 143 Abs. 2 und 3 AO im Einzelnen festgelegt. Aufzuzeichnen sind danach nicht nur die entgeltlich oder unentgeltlich erworbenen Handelswaren, sondern auch die erworbenen Rohstoffe, unfertigen Erzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten.

c) Aufzeichnung des Warenausgangs (§ 144 AO)

Nach dieser Regelung müssen **gewerbliche Unternehmer**, die nach Art ihres Geschäftsbetriebs Waren regelmäßig an andere gewerbliche Unternehmen zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe liefern, den erkennbar für diesen Zweck bestimmten Warenausgang gesondert aufzeichnen. Diese Bestimmung betrifft vor allem die Großhändler. Anders als beim Wareneingang müssen auch **Land- und Forstwirte** entsprechende Warenausgänge aufzeichnen, jedoch beschränkt auf buchführungspflichtige Land- und Forstwirte (§ 144 Abs. 5 AO). Auch hier wird es so sein, dass buchführende Unternehmer diese Verpflichtung regelmäßig im Rahmen ihrer Buchführung erfüllen. Aufgrund der vorhandenen Aufzeichnungen des Wareneingangs und Warenausgangs können die Finanzbehörden die Angaben in den Steuererklärungen überprüfen und leichter gegenseitige Kontrollen durchführen. Der **Inhalt** der Aufzeichnungen ist in § 144 Abs. 2–4 AO im Einzelnen festgelegt.

d) Aufzeichnungspflichten nach Einzelsteuergesetzen

aa) Im **ESt-Recht** vorgeschriebene besondere Aufzeichnungen:

- nach § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und für die in Satz 4 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung;
- nach § 4 Abs. 7 EStG für **bestimmte Betriebsausgaben** i. S. von § 4 Abs. 5 EStG (R 4.11 EStR);
- nach § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG für **geringwertige Wirtschaftsgüter**, deren Wert 250 € übersteigt;
- nach § 7 a Abs. 8 EStG für solche Wirtschaftsgüter, für die **erhöhte Abnutzungen oder Sonderabschreibungen** in Anspruch genommen werden;
- nach § 41 EStG i. V. m. § 4 LStDV hat der Arbeitgeber am Ort der Betriebsstätte für jeden Arbeitnehmer und jedes Kalenderjahr ein **Lohnkonto** zu führen.

bb) Im **USt-Recht** vorgeschriebene besondere Aufzeichnungen

- Aufzeichnungspflicht nach § 22 UStG und §§ 63–68 UStDV für z. B.:
 - die vereinbarten Entgelte für vom Unternehmer ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG),
 - die vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte für noch nicht ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG),
 - die Bemessungsgrundlage für Lieferungen i. S. von § 3 Abs. 1 b UStG und für sonstige Leistungen i. S. von § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG (§ 22 Abs. 2 Nr. 3 UStG),
 - die wegen unrichtigen Steuerausweises nach § 14 c Abs. 1 UStG und wegen unberechtigten Steuerausweises nach § 14 c Abs. 2 UStG geschuldeten Steuerbeträge (§ 22 Abs. 2 Nr. 4 UStG),

- die Entgelte für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen, die an den Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurden und die darauf entfallende Vorsteuer (§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG),
- die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen und die dafür entstandene Einfuhr-Umsatzsteuer (§ 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG),
- die Bemessungsgrundlagen für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge (§ 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG).
- In den vorgenannten Fällen müssen die Entgelte dabei nach steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen und nach Steuersätzen getrennt werden.
- Führung eines Steuerheftes in den Fällen des § 22 Abs. 5 UStG.
- **Aufzeichnungspflicht für bestimmte Steuerbefreiungen** und zwar z. B. nach
 - § 4 Nr. 1a i. V. m. § 6 Abs. 4 und § 7 Abs. 4 UStG sowie § 13 UStDV für Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr,
 - § 4 Nr. 2 i. V. m. § 8 Abs. 3 UStG und § 18 UStDV bei Umsätzen für die Seeschifffahrt und Luftfahrt,
 - § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a UStG i. V. m. § 21 UStDV für steuerfreie Leistungen, die sich auf Gegenstände der Ausfuhr oder Einfuhr beziehen,
 - § 4 Nr. 5 UStG i. V. m. § 22 UStDV für bestimmte Vermittlungsleistungen.
- cc) **Für andere Steuerarten bestehen ebenfalls besondere Aufzeichnungspflichten, so z. B.**
 - in § 10 VersStG, wonach für die Abrechnung der Versicherungssteuer besondere Aufzeichnungen zu führen sind,
 - in § 17 RennwLottAB, wonach bestimmte Nachweise aufzustellen sind.

5 Inhalt der Buchführungspflicht

5.1 Handelsrechtliche Vorschriften zur Erstellung der Buchführung und des Jahresabschlusses

Nach den §§ 238–263 HGB, die als allgemeine Grundsätze für buchführungspflichtige Unternehmer (handelsrechtlich für alle Kaufleute) gelten, beinhaltet die Buchführungspflicht im Wesentlichen die nachfolgend aufgeführten Regelungen:

- a) Jeder Kaufmann ist nach §§ 238 Abs. 1 und 239 HGB zur **Führung von Handelsbüchern** verpflichtet. Die Buchführung muss kaufmännisch ausgestaltet sein, ist jedoch an ein bestimmtes System nicht gebunden. Wesentlich ist nur, dass sämtliche Geschäftsvorfälle laufend aufgezeichnet werden und dass mit Hilfe einer körperlichen Bestandsaufnahme die Aufstellung einer Vermögensübersicht (Inventar und Bilanz) erfolgt. Insgesamt muss die Buchführung allerdings so ausgestaltet sein, dass ein sachkundiger Dritter jederzeit in angemessener Zeit die Höhe und die sachliche Zusammensetzung des Vermögens feststellen und erfassen kann (BFH vom 23.09.1966 BStBl III 1967, 23, vom 26.03.1968 BStBl II 1968, 527, vom 24.11.1971 BStBl II 1972, 400); vgl. hierzu auch § 238 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB und die Ausführungen in R 5.2 EStR und H 5.2 EStH. Hieran sind folgende **Mindestanforderungen** zu stellen:
 - Erstellung eines ordnungsmäßigen Inventars (§ 240 HGB).
 - Tägliche und fortlaufende Aufzeichnung des gesamten Zahlungsverkehrs, getrennt nach baren und unbaren Vorgängen. Dazu müssen ein Kassenbuch und Bankkonten geführt werden (BFH vom 14.12.1966 BStBl III 1967, 247).

- Forderungen und Schulden sind fortlaufend nachzuweisen (Geschäftsfreundebuch, Kontokorrentkonten, Hilfsbücher, Offene-Posten-Buchhaltung, Ergänzungen im Wareneingangs- und Warenausgangsbuch).
 - Veränderungen der Anlagewerte, der Wertpapiere, der Wechsel- und Scheckbestände sind laufend nachzuweisen (Bestandsverzeichnisse).
 - Privatentnahmen und Privateinlagen müssen buchmäßig nachgewiesen werden.
- b) **Jahresabschlüsse** müssen aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen (§§ 242 und 243 HGB) erstellt werden. Bei doppelter Buchführung müssen danach eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlust-Rechnung erstellt werden. Bei der einfachen Buchführung genügte früher ein aufgrund der Bestandsaufnahme durchgeführter Bestandsvergleich; dies ist wegen § 242 Abs. 2 und 3 HGB nicht mehr ausreichend.

Nach § 245 HGB ist der **Jahresabschluss** unter Angabe des Datums vom Kaufmann zu **unterzeichnen**. Bei Personenhandelsgesellschaften hat dies durch die persönlich haftenden Gesellschafter und bei juristischen Personen durch die zuständigen Organe der Geschäftsführung zu geschehen.

- c) Die Anforderungen an die **Ausgestaltung der Buchführung** hängen wesentlich von der Art und Größe des Betriebs ab (BFH vom 29.08.1969 BStBl II 1970, 40).

Wird eine Buchführung mit Hilfe von **Datenträgern** geführt, so sind grundsätzlich die gleichen Regeln und Grundsätze maßgebend, die auch für andere Buchführungsformen gelten. Die maßgebenden handelsrechtlichen GoB werden durch die **Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff** (GoBD) ergänzt (bekannt gegeben mit BMF-Schreiben vom 28.11.2019 BStBl I 2019, 1269, auch abgedruckt in Beck'sche Steuererlasse Nr. 800 § 146/1). Den GoBD kommt insbesondere hinsichtlich der allgemeinen Anforderungen an die Dokumentation und Prüfbarkeit eine grundsätzliche Bedeutung für jede Buchführung mit Datenträgern zu. Vgl. auch H 5.2 (GoB) EStH. Zur Aufbewahrung von Kassenstreifen vgl. auch BMF vom 09.01.1996 BStBl I 1996, 34.

Die Aufzeichnungen in der Buchführung und in den sonstigen Büchern sind so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird. Es handelt sich hierbei um einen Grundsatz, der nicht unbedingt mit den handelsrechtlichen GoB konform gehen muss.

Für die allgemeine handelsrechtliche Buchführung und die sonst allgemein erforderlichen Aufzeichnungen sowie für den Jahresabschluss sind einige wichtige Grundsätze in den §§ 239, 243–245 HGB festgelegt. Buchführende Unternehmer haben u. a. Folgendes zu beachten:

- Nach § 244 HGB ist der Jahresabschluss in **deutscher Sprache** zu erstellen.
- Ebenfalls nach § 244 HGB ist der **Jahresabschluss in Euro** aufzustellen.
- Die Bedeutung von **verwendeten Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen** muss eindeutig festliegen (§ 239 Abs. 1 Satz 2 HGB).
- Die Aufzeichnungen müssen **vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet** vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB).
- Keine **Veränderung ursprünglicher Eintragungen und Aufzeichnungen**, ohne dass der ursprüngliche Inhalt nicht wieder feststellbar ist (§ 239 Abs. 3 HGB).
- An Stelle schriftlicher Eintragungen und Aufzeichnungen oder der Erfassung auf Datenträgern ist unter bestimmten Voraussetzungen auch die **geordnete Ablage von Belegen** zulässig (sog. »Offene-Posten-Buchhaltung«). Hierbei sind jedoch stets die GoB zu beachten und einzuhalten. Vgl. auch R 5.2 Abs. 1 EStR.

5.2 Ergänzende steuerrechtliche Vorschriften

Außer den allgemeinen handelsrechtlichen Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen enthalten die §§ 145 und 146 AO noch weitere klarstellende Regelungen hierzu. Danach muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Vermögenslage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 145 Abs. 1 AO). Vgl. hierzu auch § 238 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB. Weitere Ordnungsvorschriften für die Buchführung und Aufzeichnungen sind im Einzelnen in § 146 AO festgelegt; sie ergeben sich z. T. bereits aus § 239 und § 243 HGB. Darüber hinaus sind zur Frage der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung die wesentlichen Grundsätze in R 5.2 EStR und H 5.2 EStH zusammengestellt. Ab dem 01.01.2020 gelten nach § 146 a AO besondere Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme.

6 Handelsrechtliche und steuerliche Aufbewahrungspflichten

Nach Handelsrecht (§ 257 HGB) und Steuerrecht (§ 147 AO) müssen folgende Unterlagen **geordnet aufbewahrt** werden:

- Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
- die empfangenen Handelsbriefe,
- Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe (§ 238 Abs. 2 HGB),
- Buchungsbelege und
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Diese Regelung wurde vor allem deshalb getroffen, um später die einzelnen Geschäftsvorfälle nachvollziehen und die Ergebnisse der Buchführung und sonstigen Aufzeichnungen überprüfen zu können. § 257 HGB gilt nur für Kaufleute. § 147 Abs. 1 AO ist dagegen für alle buchführungs- und aufzeichnungspflichtigen Personen maßgebend. Die steuerliche Regelung erfasst damit einen viel größeren Personenkreis. Vgl. auch H 5.2 (Aufbewahrungspflichten) EStH.

Es sind **aufzubewahren**

- **zehn Jahre lang** alle in § 257 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 HGB bzw. § 147 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 AO aufgeführten Unterlagen, also insbesondere die Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen und Buchungsbelege (insbesondere auch kontierte Eingangs- und Ausgangsrechnungen),
- **sechs Jahre lang** die sonstigen Unterlagen, soweit nicht in anderen Steuergesetzen kürzere Aufbewahrungspflichten zugelassen sind (§ 257 Abs. 4 HGB bzw. § 147 Abs. 3 AO). Zur Aufbewahrungsfrist von Lieferscheinen vgl. § 147 Abs. 3 Sätze 3 und 4 AO.

Steuerlich läuft die Aufbewahrungspflicht jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist (§§ 169–171 AO) noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 Satz 5 AO).

Die **Aufbewahrungspflicht beginnt** mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Handelsbuch bzw. Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder der Lagebericht aufgestellt, der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder

abgesandt worden oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnungen vorgenommen worden oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind (§ 257 Abs. 5 HGB, § 147 Abs. 4 AO).

BEISPIEL

Die Buchführung für das Wirtschaftsjahr 01.10.01 bis 30.09.02 wird im Februar 03 abgeschlossen.

LÖSUNG In diesem Falle beginnt die Aufbewahrungsfrist mit Ablauf des Jahres 03.

Mit Ausnahme der Eröffnungsbilanz, der Jahresabschlüsse und der Konzernabschlüsse können alle anderen Buchführungs- und Aufzeichnungsunterlagen auch auf einem **Bildträger oder anderen Datenträgern** aufbewahrt werden. Einzelheiten hierzu regeln § 257 Abs. 3 HGB und § 147 Abs. 2 und 5 AO.

7 Bewilligung von Erleichterungen

Nach § 148 AO können die Finanzbehörden für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen gewisse Erleichterungen zulassen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt. Die Besteuerung darf aber nicht beeinträchtigt werden. Erleichterungen kommen z. B. in Betracht

- für das Hinausschieben des Beginns der Buchführungspflicht, weil die Voraussetzungen des § 141 Abs. 1 AO von der Entscheidung eines Rechtsbehelfsverfahrens abhängen,
- für die Befreiung von der Buchführungspflicht, weil die Grenzen des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO nur zufällig, z. B. wegen außerordentlicher Erträge, überschritten werden.

Zur Möglichkeit der vorübergehenden Befreiung von der gesetzlichen Buchführungspflicht vgl. auch BFH vom 17.09.1987 (BStBl II 1988, 21). Erleichterungen dieser Art können widerrufen werden (§ 148 Satz 3 AO). Erleichterungen sind jedoch nicht zulässig wegen persönlicher Gründe des Steuerpflichtigen, wie z. B. Alter und Krankheit (BFH vom 14.07.1954 BStBl III 1954, 253).

8 Verletzung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten und ihre Folgen

Werden die Bücher und Aufzeichnungen ordnungsgemäß geführt, so sind ihre Ergebnisse der Besteuerung zugrunde zu legen (§ 158 AO). Der Buchführung kommt daher eine wichtige Beweiskraft zu. Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht kann durch formelle und materielle Mängel verletzt worden sein. Zu den **formellen Mängeln** zählen z. B.

Fehlen bestimmter Handelsbücher bzw. Bücher (z. B. Grundbuchungen, Kassenbuchaufzeichnungen).

- Keine zeitnahe Buchung des baren und unbaren Geschäftsverkehrs.
- Keine Führung von Personenkonten (Kontokorrentbuch bzw. Geschäftsfreundebuch).
- Wareneingänge und Warenausgänge sind nicht vorschriftsmäßig aufgezeichnet.
- Es wurde keine Inventur durchgeführt.
- Fehlen von Buchungsbelegen.
- Der Jahresabschluss wurde verspätet aufgestellt. Nach Auffassung des BFH vom 06.12.1983 (BStBl II 1984, 227) ist eine Buchführung nicht ordnungsgemäß, wenn der Jahresabschluss

nicht innerhalb eines Jahres nach dem Bilanzstichtag aufgestellt wird; für Kapitalgesellschaften beträgt diese Frist grundsätzlich drei Monate, für kleine Kapitalgesellschaften (vgl. § 267 Abs. 1 HGB) sechs Monate (§ 264 Abs. 1 HGB).

- Aufbewahrungsfristen wurden nicht eingehalten.

Materielle Mängel liegen z. B. vor

- bei fehlenden und falschen Bilanzierungen und Wertansätzen sowie
- bei fehlenden und falschen Buchungen.

Vgl. auch R 5.2 Abs. 2 EStR.

Die Verletzung von Buchführungspflichten kann zu Sanktionen führen. Für vertretungsberechtigte Organe von Kapitalgesellschaften sieht das **Handelsrecht** u. a. Folgendes vor:

- wenn Verhältnisse der Kapitalgesellschaft in der Eröffnungsbilanz, im Jahresabschluss oder im Lagebericht unrichtig wiedergegeben oder verschleiert werden, **Freiheitsstrafen** bis zu drei Jahren oder **Geldstrafe** (§ 331 Nr. 1 HGB),
- wenn bei der Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses gegen bestimmte Vorschriften verstoßen wird, **Bußgelder** bis zu 50 000 € (§ 334 HGB),
- wenn die Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts nicht erfüllt wird, können **Ordnungsgelder** von 2 500 € bis zu 25 000 € festgesetzt werden (§ 335 HGB).

Weitere strafrechtliche Konsequenzen kann die Verletzung der Buchführungspflichten nach § 283 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 StGB (Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe) und nach § 283 b StGB (Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder Geldstrafe) haben. Weitere Voraussetzung für die Strafbarkeit nach § 283 StGB (Bankrott) ist allerdings, dass der Kaufmann seine Zahlungen eingestellt hat oder über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen worden ist.

Die Verletzung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten kann auch verschiedene **steuerliche Folgen** auslösen:

- Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten können mit **Zwangsmitteln** erzwungen werden (§ 328 AO).
- Die Besteuerungsgrundlagen können **geschätzt** werden (§ 162 AO).
- Tritt eine **Steuergefährdung** ein (§ 379 AO), kann diese Ordnungswidrigkeit mit einer **Geldbuße** bis 5 000 € geahndet werden.
- Liegt eine **leichtfertige Steuerverkürzung** vor (§ 378 AO), kann diese zu einer **Geldbuße** bis 50 000 € führen.
- Liegt der Tatbestand der **Steuerhinterziehung** vor (§ 370 AO), so kann der Steuerpflichtige mit einer Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder einer Geldstrafe **bestraft** werden.

In den Fällen aufgetretener Straftatbestände stellen die Verstöße gegen bestimmte Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten häufig Vorbereitungshandlungen hierzu dar. Ob die Ergebnisse der Buchführung für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wegen fehlender Ordnungsmäßigkeit völlig oder nur teilweise verworfen werden müssen, hängt von der Art und dem Umfang der Verletzung der einzelnen Bestimmungen ab. Hierfür ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend.

9 Unterschiede bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG

§ 5 EStG gilt **nur für Gewerbetreibende**. Darunter fallen also Kaufleute, die ein Gewerbe betreiben und deshalb bereits allgemein handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet sind, aber auch die übrigen Gewerbetreibenden, die erst über § 141 AO zur Buchführungspflicht gelangen. Dazu gehören aber ebenso alle Kleingewerbetreibenden, die zwar nicht buchführungspflichtig sind, aber freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse tätigen. Für diesen Personenkreis gelten also grundsätzlich die **handelsrechtlichen GoB** (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster HS EStG, Maßgeblichkeitsprinzip), es sei denn, steuerlich ist etwas anderes vorgeschrieben oder erlaubt. Abweichungen ergeben sich für die Entnahmen und Einlagen, die Zulässigkeit (bzw. Nichtzulässigkeit) von Bilanzänderungen, die Betriebsausgaben, die Bewertung und die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 5 Abs. 6 EStG). Weitere Einzelheiten hierzu werden an anderen Stellen dieses Buches behandelt.

§ 4 Abs. 1 EStG gilt für **alle anderen buchführenden Unternehmer**, also für Land- und Forstwirte und für selbstständig Tätige i. S. v. § 18 EStG (insbesondere Freiberufler), die freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Bei Land- und Forstwirten kann es sich auch um solche Betriebe handeln, die bereits handelsrechtlich durch freiwillige Eintragung in das Handelsregister buchführungspflichtig sind (§ 140 AO). Für diese Betriebe gelten selbstverständlich auch die handelsrechtlichen GoB. Die Vorschriften des § 4 EStG gehen jedoch stets vor.

Die im Zuge der Bilanzierung und Bewertung der Wirtschaftsgüter zu beachtenden Unterschiede zwischen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG sind unter C 3 dargestellt.

Für **Unternehmer, die freiwillig Bücher führen** und Abschlüsse erstellen, gelten die Ausführungen zu 5, 6 und 8 entsprechend. Jedoch können derartige Personen wegen Verletzung der Buchführungsvorschriften nicht belangt werden. Allerdings ist es möglich, dass die Ergebnisse der Buchführung verworfen werden und der Gewinn auf andere Weise ermittelt, d. h. geschätzt wird.

Teil B Technik der doppelten Buchführung

1 Grundlagen der Buchführung

Ziel der Buchführung ist nach § 238 Abs. 1 HGB unter anderem, die Vermögenslage des Kaufmanns ersichtlich zu machen. Dazu ist vor allem notwendig, die Bestände der Vermögensgegenstände und Schulden des Betriebs nicht nur buchmäßig, sondern auch in ihrer tatsächlichen Höhe festzustellen. Diesem Zweck dienen insbesondere die in § 240 HGB vorgeschriebenen Inventuren zum Beginn des Handelsgewerbes und zum Schluss eines jeden Geschäftsjahrs.

1.1 Inventur

Bei der Inventur müssen nach § 240 Abs. 1 HGB alle Vermögensgegenstände, die dem Kaufmann gehören (s. D 2) und seinem Betrieb dienen, genau aufgezeichnet und im Einzelnen bewertet werden. Das Gesetz erwähnt dabei ausdrücklich die Grundstücke, die Forderungen und Schulden sowie das Bargeld; aber auch die sonstigen Vermögensgegenstände sind zu erfassen. Dies hat durch eine **körperliche Bestandsaufnahme** zu erfolgen, also durch »Messen, Zählen, Wiegen«. Wo eine körperliche Bestandsaufnahme tatsächlich nicht möglich ist, wie z. B. bei Forderungen oder Schulden, muss die Erfassung auf andere Art und Weise sichergestellt werden. Das geschieht beispielsweise durch Kontoauszüge bei den Bankguthaben, durch so genannte Saldenlisten bei den Kundenforderungen und Lieferantenschulden (s. 2.2) und dergleichen.

Die Inventur hat **zeitnah** zu erfolgen, am besten am Inventurstichtag (Betriebsbeginn, Bilanzstichtag) selbst. Nach R 5.3 Abs. 1 EStR bedeutet zeitnah in der Regel eine Frist von zehn Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag. Bei zeitlichem Abweichen vom Stichtag müssen aber zwischenzeitliche Bestandsveränderungen berücksichtigt werden. Wegen Einzelheiten wird auf R 5.3 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStR verwiesen.

1.2 Inventar

Unter Inventar i. S. des § 240 HGB ist die Aufstellung über die Vermögensgegenstände und Schulden, das Bestandsverzeichnis, zu verstehen. In ihm sind die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden nach **Art, Menge und Wert** genau zu verzeichnen. Es ist ein wichtiger Bestandteil der Buchführung, so dass die allgemeinen Ordnungsmerkmale auch hier zu beachten sind, z. B. übersichtliche Gliederung, keine »Radierungen«, keine Bleistiftschrift, Vollständigkeit. Das Inventar muss unterschrieben und mit Datum versehen sein. Ein nicht ordnungsmäßiges Inventar führt auch zur Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung selbst, und zwar nicht nur für das abgelaufene Wirtschaftsjahr, sondern auch für das folgende (BFH vom 25.03.1954 BStBl III 1954, 195).

1.3 Inventurerleichterungen

Die ordnungsgemäße Durchführung einer Inventur erfordert in der Regel einen erheblichen organisatorischen und personellen Einsatz, der wegen der festliegenden Termine für manche Betriebe zu Schwierigkeiten führen kann. Das HGB und die EStR sehen aus diesem Grunde Inventurerleichterungen vor, die in vielen Fällen Auswege aus diesen Schwierigkeiten bieten.

1.3.1 Festwert

Der Festwert hat seine gesetzliche Grundlage in § 240 Abs. 3 HGB. Danach können **Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens** sowie **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** über Jahre hinweg mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert im Inventar – und der Bilanz – angesetzt werden. Voraussetzung dafür ist, dass diese Vermögensgegenstände regelmäßig ersetzt werden, ihr Bestand nach Größe, Zusammensetzung und Wert nur geringen Schwankungen unterliegt und dass ihr Gesamtwert für den Betrieb von nachrangiger Bedeutung ist (vgl. auch BMF vom 08.03.1993 BStBl I 1993, 276). Solche Festwerte sind z. B. üblich bei genormtem Gerüst- und Schalmaterial, maschinengebundenen Werkzeugen, Verpackungsmaterial, Vordrucken usw. Alle drei Jahre ist eine Überprüfung des Festwerts durch eine körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen. Bei Gegenständen des beweglichen Anlagevermögens kann die körperliche Bestandsaufnahme in Ausnahmefällen aber auch erst zum vierten oder fünften Bilanzstichtag erfolgen (R 5.4 Abs. 3 Satz 1 EStR).

Die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** der neu angeschafften Gegenstände werden – wie bei geringwertigen Wirtschaftsgütern – sofort als Aufwand behandelt. Für abnutzbare Wirtschaftsgüter kann man dabei auch die Meinung vertreten, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer pauschalierten AfA entsprechen (BFH vom 23.03.1972, BStBl II 1972, 683), was jedoch zum gleichen Ergebnis führt.

Ist der bei der Überprüfung festgestellte Wert um mehr als 10 % höher als der bisherige Festwert, so ist dieser als **neuer Festwert** maßgebend (R 5.4 Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStR). Die erforderliche Zuaktivierung ist aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der im abgelauenen Geschäftsjahr zugegangenen, unter den Festwert fallenden Gegenständen vorzunehmen. Sind diese Kosten ausnahmsweise niedriger als der Zuschreibungsbetrag, so wird der neue Festwert am ersten Bilanzstichtag noch nicht erreicht. Der Wert muss dann aus den Kosten in den Folgejahren weiter aufgestockt werden, bis der neue Festwert erreicht ist.

BEISPIEL

Bisheriger Festwert für Schalmaterial seit 31.12.01	85 000 €
Wert laut Inventur 31.12.04	96 000 €
Anschaffungskosten für Schalmaterial im Jahr 04	5 400 €
Anschaffungskosten für Schalmaterial im Jahr 05	6 300 €

LÖSUNG Der neue Wert übersteigt den alten Festwert um mehr als 10 % und wird daher zum neuen Festwert. Für die Aufstockung werden 11 000 € benötigt. Die Anschaffungskosten 04 betragen jedoch nur 5 400 €. Sie müssen in voller Höhe aktiviert werden und führen zu einem Bilanzansatz von 90 400 € zum 31.12.04. Von den Anschaffungskosten 05 von 6 300 € müssen demnach noch 5 600 € dem Festwert zugeschrieben werden, der nun in der Bilanz zum 31.12.05 mit den maßgebenden 96 000 € ausgewiesen wird. Als laufender Aufwand 05 verbleiben noch 700 €.

S	Festwert Schalmaterial		H		
01.01.04	AB	85 000	31.12.04	SB	90 400
31.12.04		<u>Aufw. 5 400</u>			<u>90 400</u>
		<u>90 400</u>			<u>90 400</u>
01.01.05	AB	90 400	31.12.05	SB	96 000
31.12.05		<u>Aufw. 5 600</u>			<u>96 000</u>
		<u>96 000</u>			<u>96 000</u>

S	Aufwand	Schalmaterial	H
04 Diverse	5 400	31.12.04 Festwert	5 400
05 Diverse	6 300	31.12.05 Festwert	5 600
	6 300	31.12.05 GuV	700
			6 300

Übersteigt der neu ermittelte Wert die Grenze von 10 % nicht, so kann der Kaufmann den alten Festwert beibehalten oder einen neuen Festwert ansetzen (R 5.4 Abs. 3 Satz 5 EStR). Bei Wertabweichungen nach unten gibt es keine feste Grenze. Der Kaufmann kann auch schon bei geringen Abweichungen einen neuen Festwert wählen (R 5.4 Abs. 3 Satz 4 EStR). Bei größeren Abweichungen, vor allem wenn sie nicht nur vorübergehend sind, muss nach allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auf den niedrigeren Wert gegangen werden.

Nur in begründeten Ausnahmefällen kann der Kaufmann von einer einmal gewählten Festbewertung abgehen und zur normalen Bestandsaufnahme und -bewertung übergehen (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 und Abs. 2 HGB).

S. im Einzelnen auch G 7. 3.

1.3.2 Gruppenbewertung

§ 240 Abs. 4 HGB lässt als Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung die **Zusammenfassung von Gegenständen des Vorratsvermögens** zu einer Gruppe zu, wenn sie gleichartig sind. Dasselbe gilt für gleichartige oder annähernd gleichwertige **bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Schulden**. Für die einzelnen Gruppen kann dann jeweils ein Durchschnittswert angesetzt werden. Vgl. hierzu auch R 6.8 Abs. 4 EStR. Diese Bewertung mit einem Durchschnittswert ist jedoch nicht zu verwechseln mit der Durchschnittsbewertung nach R 6.8 Abs. 3 Satz 3 EStR, die anzuwenden ist, wenn sich bei vertretbaren Wirtschaftsgütern die tatsächlichen Anschaffungskosten der am Stichtag vorhandenen Bestände nicht mehr feststellen lassen (s. auch G 7.1).

1.3.3 Stichprobeninventur

Eine verhältnismäßig neue Art der Inventurerleichterung ist die so genannte Stichprobeninventur. Sie ist in § 241 Abs. 1 HGB gesetzlich geregelt. Dabei werden insbesondere beim Vorratsvermögen nicht mehr alle Gegenstände erfasst, sondern nur noch Stichproben gezogen, die für den Gesamtbestand repräsentativ sein müssen. Die **Auswahl dieser Stichproben** erfolgt nach einer Zufallsrechnung. Das Ergebnis dieser Stichprobenaufnahme und -bewertung muss dann zum Gesamtbestand hochgerechnet werden. Dabei sind anerkannte mathematisch-statistische Berechnungsmethoden anzuwenden. Das Ergebnis ist sicher nicht gleich dem einer vollständigen Bestandsaufnahme, es muss ihm aber annähernd entsprechen.

1.3.4 Permanente Inventur

In Firmen mit einer gut organisierten Lagerbuchhaltung ist es in der Regel möglich, die vorhandenen Bestände jederzeit nach Art und Menge aus der Buchführung zu entnehmen. In diesen Fällen ist nach § 241 Abs. 2 HGB eine körperliche Bestandsaufnahme zum Bilanzstich-

tag entbehrlich. Sie wird durch eine **buchmäßige Bestandsaufnahme** ersetzt. Allerdings kann auf die **körperliche Bestandsaufnahme** nicht völlig verzichtet werden (BFH vom 11.11.1966 BStBl III 1967, 113). Sie ist **im folgenden Geschäftsjahr** nachzuholen. Dabei ist es möglich, die Inventur zu einem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die Bestände einen besonders niedrigen Stand haben (Saisonbetriebe), oder für unterschiedliche Warengattungen unterschiedliche Inventurzeitpunkte zu wählen. Auch diese später erfolgende körperliche Bestandsaufnahme muss alle Bedingungen erfüllen, die an eine ordnungsmäßige Inventur gestellt werden.

Weicht der durch die körperliche Bestandsaufnahme ermittelte Bestand (Ist-Bestand) von dem buchmäßig ermittelten Bestand (Soll-Bestand) ab, so ist die Lagerbuchhaltung zu berichtigen. Das Wareneinkaufskonto bzw. das Warenbestandskonto bleiben unberührt. Weitere Einzelheiten ergeben sich aus H 5.3 (Permanente Inventur) EStH.

Die permanente Inventur ist nicht zulässig, wenn bei bestimmten Beständen unkontrollierbare Abgänge vorkommen, die ins Gewicht fallen und auch nicht durch sachgemäße Schätzung annähernd zutreffend bestimmt werden können, oder wenn es sich um besonders wertvolle Wirtschaftsgüter handelt (R 5.3 Abs. 3 EStR).

1.3.5 Zeitverschobene Inventur

Nach § 241 Abs. 3 HGB hat der Kaufmann einen erheblich größeren zeitlichen Spielraum für die Vornahme seiner Inventur als nach R 5.3 Abs. 1 EStR. Er kann für seine Inventur einen Stichtag wählen, der um bis zu drei Monate vor oder bis zu zwei Monate nach dem Bilanzstichtag liegt. Die körperliche Bestandsaufnahme erfolgt nun zu diesem Inventurstichtag nach den allgemein gültigen Regeln (s. 1.1 und 1.2). Das Inventar weist dann für diesen Stichtag den Bestand nicht nur nach Art und Menge, sondern auch nach Wert aus. Allerdings kann dieser Wert nicht in die Bilanz aufgenommen werden. Nach § 241 Abs. 3 Nr. 2 HGB und R 5.3 Abs. 2 EStR ist der Bestand vielmehr wertmäßig fortzuschreiben bzw. zurückzurechnen, um auf den richtigen Bilanzansatz zu kommen.

BEISPIEL

Bilanzstichtag 31.12.03, Inventurstichtag 01.11.03;

Warenbestand am Inventurstichtag	137 400 €
Wareneinkauf November/Dezember 03	219 500 €
Warenverkauf November/Dezember 03	276 000 €

Das Unternehmen arbeitet mit einem Rohgewinnaufschlag (Kalkulationszuschlag) von 25 %.

LÖSUNG

Warenbestand am Inventurstichtag 01.11.03		137 400 €	
Wareneinkauf November/Dezember 03		<u>+ 219 500 €</u>	
			356 900 €
Warenverkauf November/Dezember 03	276 000 €		
Rohgewinn (276 000 × 25/125)	<u>./. 55 200 €</u>		
Wareneinsatz	220 800 €	<u>./. 220 800 €</u>	
Warenbestand am Bilanzstichtag 31.12.03			136 100 €

Liegt der Inventurstichtag **nach** dem Bilanzstichtag, so findet eine Zurückrechnung statt, d. h. der Wareneinkauf (Zugang) ist abzuziehen, der Wareneinsatz (Abgang) muss zugeschlagen werden. Ebenso wie die permanente Inventur ist auch die zeitverschobene Inventur nicht uneingeschränkt anwendbar, vgl. R 5.3 Abs. 3 EStR. Außerdem setzen bestimmte steuerliche Ver-

günstigungen die Ermittlung der tatsächlichen Bestände des Bilanzstichtags voraus (vgl. R 5.3 Abs. 2 Satz 10 EStR). Dies gilt insbesondere für die Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG.

1.3.6 Buchmäßige Bestandsaufnahme für Anlagevermögen

Die bisher aufgeführten Inventurerleichterungen haben insbesondere Bedeutung für das Vorratsvermögen. Aber auch beim Anlagevermögen kann man ohne eine körperliche Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag auskommen. Voraussetzung dafür ist, dass ein laufend geführtes **Anlageverzeichnis** vorhanden ist, beispielsweise in der Form einer Anlagekartei. Aus diesem Verzeichnis muss für jedes Anlagegut

- die Bezeichnung,
- der Tag der Anschaffung oder Herstellung,
- die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten,
- die AfA,
- der jeweilige Stichtagswert
- sowie ein eventueller Abgang

zu ersehen sein, wenn dieses Verzeichnis das durch die körperliche Bestandsaufnahme erstellte Inventar voll ersetzen soll. Vgl. auch R 5.4 Abs. 4 EStR. Die gesetzliche Grundlage für diese Erleichterung ergibt sich wiederum aus § 241 Abs. 2 HGB. Die **Summe der Stichtagswerte** aus dem Anlageverzeichnis – eventuell in Gruppen zusammengefasst – muss den Salden der Sachkonten für das Anlagevermögen an den jeweiligen Bilanzstichtagen entsprechen. Eine **Abstimmung** zwischen Sachkonten und Anlagebuchführung gehört zu den Abschlussvorbereitungen (s. 2.3).

1.4 Bilanz

Die Bilanz dient in erster Linie der **Darstellung des Betriebsvermögens**. Nach § 247 Abs. 1 HGB müssen in der Bilanz einerseits das Anlage- und das Umlaufvermögen (Aktiva), andererseits das Eigenkapital und die Schulden (Passiva) ausgewiesen sein. Dazu kommen noch die Rechnungsabgrenzungsposten, die sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite stehen können (s. K 5 und L 7), sowie bei Kapitalgesellschaften die Abgrenzung für aktive bzw. passive latente Steuern (s. R 3.2). Der Grundsatz der **Bilanzklarheit** verlangt, dass die Bilanz genügend aufgegliedert ist. Für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften (Kapitalgesellschaften & Co.) gibt es dazu mit § 266 HGB eine ins Einzelne gehende Vorschrift, die auch für andere Unternehmensformen Richtschnur sein kann. Insbesondere die Aussage, dass die Bilanz in Kontoform zu erstellen ist, bleibt keinesfalls auf Kapitalgesellschaften beschränkt.

Eine erste Bilanz (Eröffnungsbilanz) wird vom Kaufmann zum Beginn seines Handelsgewerbes verlangt, danach zum Schluss eines jeden Geschäftsjahrs (§ 242 Abs. 1 HGB). Diese Bilanzen ergeben sich einerseits aus den Zahlen der Inventur, andererseits aber auch aus dem Zahlenmaterial der Buchführung. Nur bei übereinstimmenden Werten können Buchführung und Bilanz ordnungsmäßig sein.

Schema für eine Bilanz:

Aktiva	Bilanz	Passiva
Anlagevermögen	Eigenkapital	
Umlaufvermögen	Rückstellungen	
Rechnungsabgrenzungsposten (aktive)	Verbindlichkeiten	
	Rechnungsabgrenzungsposten (passive)	
Bilanzsumme	Bilanzsumme	

Die Bilanzsummen in Aktiva und Passiva müssen übereinstimmen (Bilanzgleichung: Aktiva = Passiva).

1.5 Abschluss

§ 242 HGB fordert vom Kaufmann nicht nur die Aufstellung einer Bilanz. Es muss auch eine Gewinn- und Verlustrechnung erstellt werden, nämlich eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge eines Geschäftsjahrs (§ 242 Abs. 2 HGB). Erst **Bilanz** und **Gewinn- und Verlustrechnung** zusammen ergeben den **Jahresabschluss** (§ 242 Abs. 3 HGB), der Auskunft über die Lage des Unternehmens vermitteln kann (vgl. § 238 Abs. 1 HGB). Bei Kapitalgesellschaften und den so genannten Kapitalgesellschaften & Co., d. s. Personengesellschaften i. S. v. § 264 a HGB, besteht der Abschluss noch aus einem dritten Bestandteil, dem Anhang (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB), vgl. auch R 2. 3. Der Abschluss ist nach § 244 HGB in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen.

Der Abschluss ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen (§ 243 Abs. 3 HGB). Genaue **Zeitvorstellungen** bringt das HGB aber nur für Kapitalgesellschaften: drei bzw. sechs Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs (§ 264 Abs. 1 Sätze 3 und 4 HGB) – und für Genossenschaften: fünf Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs (§ 336 Abs. 1 Satz 2 HGB). Für andere Unternehmensformen, also Einzelunternehmen und Personengesellschaften muss auf die Rechtsprechung des BFH zurückgegriffen werden. Zwar hat der BFH sich bezüglich einer Aufstellungsfrist nicht eindeutig festgelegt, nach seinem Urteil vom 25.04.1978 (BStBl II 1978, 525) neigt er aber der Ansicht zu, dass die Bilanz (der Abschluss) innerhalb eines Jahres nach Ablauf des Geschäftsjahrs aufgestellt werden müsse (vgl. auch BFH vom 28.10.1981 BStBl II 1982, 485 und BFH vom 06.12.1983 BStBl II 1984, 227).

1.6 Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung, die nach § 242 HGB Bestandteil des Abschlusses ist, ergibt sich eigentlich zwangsläufig aus dem Zahlenwerk einer doppelten Buchführung (s. 2.1.3), und zwar bei Abschluss der Erfolgskonten. Man kann sie als Reinschrift des Gewinn- und Verlustkontos bezeichnen. Sie kann in zwei verschiedenen Formen aufgestellt werden, in Kontoform oder in Staffelform. Während früher nur die Aktiengesellschaften die Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform aufstellen mussten, gilt dies nunmehr nach § 275 HGB für alle Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften (Kapitalgesellschaften & Co.). Auch andere Unternehmensformen können diese Darstellungsweise wählen. S. auch C 2. 1.

a) Gewinn- und Verlustrechnung in Kontoform

BEISPIEL

Aufwand	Gewinn- und Verlustrechnung		Ertrag
	€		€
Wareneinsatz	11 599 187	Umsatzerlöse	19 809 284
Löhne und Gehälter	2 952 043	Erträge aus Beteiligungen	213 039
Soziale Abgaben	421 238	Zinserträge	89 036
Abschreibungen		Erträge aus Anlagenverkauf	7 943
auf Sachanlagen	875 506	außerordentliche Erträge	60 908
auf Forderungen	30 482		
Zinsen und ähnl. Aufwendgn.	143 362		
Betriebssteuern	176 138		
sonstige Aufwendungen	3 124 651		
außerordentliche Aufwendgn.	28 579		
Gewinn	<u>829 024</u>		
	<u>20 180 210</u>		<u>20 180 210</u>

b) Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform

BEISPIEL

			€
Umsatzerlöse			19 809 284
Wareneinsatz		./.	<u>11 599 187</u>
Rohergebnis			8 210 097
Personalaufwand			
a) Löhne und Gehälter	2 952 043		
b) soziale Abgaben	<u>421 238</u>	./.	<u>3 373 281</u>
Abschreibungen			
a) auf Sachanlagen	875 506		
b) auf Forderungen	<u>30 482</u>	./.	<u>905 988</u>
sonstige Aufwendungen		./.	<u>3 124 651</u>
			806 177
Erträge aus Beteiligungen			+ 213 039
Zinserträge			+ 89 036
Zinsen und ähnliche Aufwendungen		./.	<u>143 362</u>
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit			964 890
außerordentliche Erträge			
a) Erträge aus Anlagenverkauf	7 943		
b) andere außerordentl. Erträge	60 908		
außerordentl. Aufwendungen	./.	<u>28 579</u>	
außerordentliches Ergebnis		40 272	+ <u>40 272</u>
			<u>1 005 162</u>
Betriebssteuern		./.	<u>176 138</u>
Jahresüberschuss			<u>829 024</u>

Beispiele für eine Gewinn- und Verlustrechnung bei Produktionsbetrieben nach dem Gesamtkostenverfahren und dem Umsatzkostenverfahren finden Sie in H 3. 9. 4.

Bei **Kapitalgesellschaften** und bestimmten Personengesellschaften (Kapitalgesellschaften & Co.) sind die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung und ihre Reihenfolge in § 275 HGB **verbindlich vorgeschrieben**. Dabei brauchen aber Posten, für die kein Betrag auszuweisen ist, unter den Voraussetzungen des § 265 Abs. 8 HGB nicht ausgewiesen werden. Eine weitere Untergliederung ist zulässig (§ 265 Abs. 5 HGB). Für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften (Begriffe vgl. § 267 Abs. 1 und 2 HGB und R 2.4.1) können einzelne Positionen auch als Rohergebnis zusammengefasst werden (§ 276 HGB).

2 Funktion der doppelten Buchführung

2.1 Sachkonten

In der doppelten Buchführung werden die einzelnen Geschäftsvorfälle – neben ihrer zeitgerechten Aufzeichnung im Journal – nach sachlichen Gesichtspunkten in den Sachkonten gebucht. Sachkonten sind die Bestandskonten und die Erfolgskonten. Das Grundprinzip der seit langer Zeit bewährten doppelten Buchführung ist dabei recht einfach.

2.1.1 Bestandskonten

Die Bestandskonten sind aus der Bilanz abgeleitet. Sie werden – ungeachtet weiterer Unterteilungen – für die einzelnen Bilanzposten geführt. Sie haben, wie jedes Konto, zwei Seiten: eine »Aktiv«-Seite und eine »Passiv«-Seite, die hier allerdings »Soll« und »Haben« heißen. Die Anfangsbestände stehen auf der gleichen Seite, auf der sie auch in der Bilanz stehen, Besitzposten also auf der Sollseite, Passivposten auf der Habenseite. Auf die gleiche Seite kommen die jeweiligen Bestandszugänge. Bestandsabgänge dagegen erscheinen auf der Gegenseite, z. B. ein Geldabgang (durch Barzahlung) im Kassenkonto im Haben, eine Schuldinderung im Konto »Verbindlichkeiten« im Soll. Jeder Sollbuchung auf einem Konto entspricht eine Habenbuchung auf einem anderen Konto.

Schema der Bestandskonten:

Soll	Aktivkonto	Haben	Soll	Passivkonto	Haben
Anfangsbestand	Abgang		Abgang	Anfangsbestand	
Zugang	Saldo =		Saldo =	Zugang	
	Schlussbestand		Schlussbestand		
Summe	Summe		Summe	Summe	

Die Summen in Soll und Haben müssen übereinstimmen. Der Schlussbestand wird in das Schlussbilanzkonto übertragen. Probleme entstehen, wenn Geschäftsvorfälle sich auf das Betriebsvermögen auswirken, wie das bei Aufwendungen und Erträgen, aber auch bei Privatentnahmen und Privateinlagen der Fall ist. Das dafür eigentlich »zuständige« (Eigen-) Kapitalkonto ist für laufende Buchungen nicht geeignet. Es wird deshalb durch Erfolgskonten und Privatkonten ersetzt.

2.1.2 Erfolgskonten

Auf den Erfolgskonten werden die betrieblich veranlassten Betriebsvermögensveränderungen gebucht, nämlich die Aufwendungen und die Erträge. Entsprechend den Regeln für das Kapitalkonto als Passivkonto müssen die Vermögensminderungen im Soll, die Erhöhungen dagegen im Haben gebucht werden. In den Erfolgskonten steht **Aufwand** daher immer **im Soll**, **Ertrag** immer **im Haben**. Der Saldo am Jahresende, der wie üblich auf der Gegenseite erscheint, ist auf das Gewinn- und Verlustkonto (GuV) zu übertragen.

Schema der Erfolgskonten:

Soll	Aufwandskonto	Haben	Soll	Ertragskonto	Haben
Aufwand		Aufwandsminderung	Ertragsminderung		Ertrag
		Saldo → GuV	Saldo → GuV		
Summe		Summe	Summe		Summe

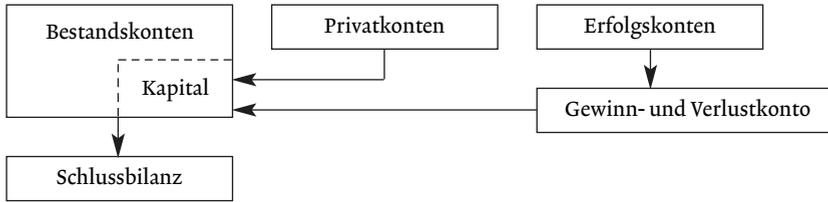
2.1.3 Gewinn- und Verlustkonto

Im Gewinn- und Verlustkonto werden die Salden der einzelnen Erfolgskonten gesammelt. Wie bei den Erfolgskonten selbst ist die Sollseite die Aufwandsseite, die Habenseite dagegen die Ertragsseite. Der Saldo des Gewinn- und Verlustkontos hat noch eine besondere Bedeutung: er zeigt den Überschuss des Ertrags über die Aufwendungen, d. h. den Gewinn des Geschäftsjahrs. Umgekehrt zeigt der Überschuss der Aufwendungen über den Ertrag einen Verlust. Der Gewinn – oder der Verlust – wird dann auf das Kapitalkonto übertragen. Die Reinschrift dieses Gewinn- und Verlustkontos ist die zum Abschluss des Unternehmens zählende Gewinn- und Verlustrechnung (s. 1.6).

2.1.4 Privatkonten

Bei Einzelunternehmen und bei Personengesellschaften spielen die Privatkonten eine wichtige Rolle. Sie sammeln die Veränderungen des Betriebsvermögens, die einen privaten Anlass haben. Dies sind insbesondere die Entnahmen von Geld, Sachen usw. (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). Solche Entnahmen stehen auf dem Privatkonto bzw. den Privatkonten immer im Soll (Kapitalabnahme!). Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG) dagegen werden auf der Habenseite verbucht, da sie das Kapital erhöhen. Privatkonten werden über das Kapitalkonto abgeschlossen. Bei **Einzelunternehmen** genügt grundsätzlich **ein** Privatkonto. Aus Gründen der Zweckmäßigkeit werden aber oft mehrere Privatkonten geführt, z. B. Privatentnahmen allgemein, Personensteuern, Sonderausgaben, Sachentnahmen, Privateinlagen. Bei Personengesellschaften muss **für jeden Gesellschafter** mindestens **ein** Privatkonto eingerichtet werden. Kapitalgesellschaften haben dagegen keine Privatkonten, weil es bei ihnen Privatentnahmen oder -einlagen nicht gibt.

2.1.5 Schema für den Abschluss der Sachkonten



2.1.6 Buchungssatz

Der Buchungssatz stellt eine **kurzgefasste Buchungsanweisung** oder einen Buchungsvermerk dar. In ihm wird zuerst das Konto genannt, auf dem im Soll gebucht wird (Sollkonto), anschließend das Habenkonto, zuletzt der Betrag. Sollkonto und Habenkonto sind oft durch das Wörtchen »an« getrennt, dem aber keine weitere Bedeutung beizulegen ist.

BEISPIELE

Verschiedene Formen des Buchungssatzes:

a) Barabhebung vom Bankkonto (z. B. für Wechselgeld)

Kasse an Bank 500 € (einzeilig)

b) Überweisung für Gewerbesteuervorauszahlung

Betriebssteuern 850 €
an Bank 850 € (zweizeilig)

c) Bareinnahme aus Warenverkauf einschl. USt

Kasse 1 190 €
an Verkaufserlöse 1 000 €
an Umsatzsteuer 190 € (mehrzeilig)

Hinweis: Eine eingehende Einführung in das System und die Technik der doppelten Buchführung, verbunden mit zahlreichen Beispielen und Übungen, bringt der Grundkurs des Steuerrechts, Band 3, Fanck/Guschl/Kirschbaum; Buchführungstechnik und Bilanzsteuerrecht.

2.2 Personenkonten

Neben den Sachkonten gehören zu einer ordnungsmäßigen Buchführung auch Personenkonten, falls **Kreditgeschäfte** abgeschlossen werden. In diesen Fällen müssen sowohl für die einzelnen Kunden als auch für die Lieferer (Kontokorrent-)Konten geführt werden, aus denen der Zahlungsverkehr hervorgeht (vgl. R 5.2 Abs. 1 EStR). Diese Konten gehören nicht unmittelbar zum Zahlenwerk der doppelten Buchführung, sie sind aber oft integriert, z. B. bei der Durchschreibebuchführung (s. 3.2.3) oder bei der EDV-Buchführung (s. 3.2.4). Für die Buchungen auf den Personenkonten gelten dieselben Regeln wie bei den Sachkonten »Forderungen« (Debitoren) und »Verbindlichkeiten« (Kreditoren), das heißt: bei Lieferung mit Zahlungsziel an Kunden oder Zahlung an Lieferer wird im Soll gebucht, bei Zahlung eines Kunden oder Rechnung eines Lieferers wird dagegen im Haben gebucht.

Es ist allerdings möglich, die **Kontokorrentbuchführung** losgelöst von der herkömmlichen Kontoform mit ihren Soll- und Haben-Spalten zu gestalten. Dies zeigt sich besonders deutlich bei der Offene-Posten-Buchhaltung (s. 3.2.5).

Beim Abschluss werden die Salden der einzelnen Personenkonten in Listen zusammengestellt (Saldenlisten) und mit den Salden der Sachkonten »Forderungen« und »Verbindlichkeiten« verglichen, notfalls auch abgestimmt, d. h. etwaige Differenzen aufgeklärt und bereinigt.

2.3 Anlagekonten

Anlagekonten werden insbesondere dann geführt, wenn die jährliche körperliche Bestandsaufnahme des Anlagevermögens vermieden werden soll. Es wird wohl wenige Kaufleute geben, die auf eine Anlagebuchführung verzichten. Das Anlagekonto hat allerdings nicht die typische Kontoform. Aus dem Zweck dieses Kontos ergeben sich vielmehr folgende Bestandteile:

- Bezeichnung des Vermögensgegenstands,
- Tag der Anschaffung (oder Herstellung),
- Anschaffungskosten (Herstellungskosten),
- jährliche AfA (AfA-Satz, AfA-Betrag, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) und
- Stichtagswert (Wert am Bilanzstichtag).

Zum Jahresabschluss wird eine Zusammenstellung der AfA-Beträge und der Stichtagswerte vorgenommen. Aus ihr ergibt sich die in den Sachkonten (z. B. Betriebs- und Geschäftsausstattung) zu buchende AfA. Die Summe der Stichtagswerte muss mit den Salden der Sachkonten für das Anlagevermögen übereinstimmen. Vgl. hierzu auch 1.3.6 und R 5.4 Abs. 4 Satz 2 EStR.

3 Organisation der Buchführung

3.1 Buchführungssysteme

Neben der bisher behandelten doppelten Buchführung sind noch die kameralistische Buchführung und die so genannte einfache Buchführung zu nennen. Die **Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung** des § 4 Abs. 3 EStG zählt dagegen **nicht** zu den Buchführungsformen; es handelt sich dabei nur um Aufzeichnungen. Die **kameralistische Buchführung** eignet sich nicht für kaufmännische Betriebe (auch nicht für freie Berufe oder Land- und Forstwirte). Sie beruht nicht auf Bilanzen. Man kann sie als Buchführung der Behörden bezeichnen. Sie soll in diesem Rahmen nicht weiter verfolgt werden, zumal sich die Kommunen derzeit in einem Prozess zur Umstellung auf die doppelte Buchführung befinden. Ob die **einfache Buchführung** in der Praxis überhaupt noch zu finden ist, dürfte mehr als zweifelhaft sein. In ihr wird nämlich auf die sachgerechte Verbuchung der Geschäftsvorfälle in Sachkonten verzichtet. Es ist damit unmöglich, eine Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen. Daher kann diese Buchführung den Anforderungen des HGB nicht genügen (vergleiche § 242 Abs. 2 HGB). Weitere Ausführungen erübrigen sich deshalb.

3.2 Methoden und Organisationsformen der doppelten Buchführung

Zunächst muss darauf hingewiesen werden, dass sich die doppelte Buchführung nicht in den Sachkonten erschöpft. Neben der sachlichen Erfassung der Geschäftsvorfälle in den Sach-

konten steht die nach zeitlichen Gesichtspunkten geregelte Erfassung im Grundbuch, dem **Journal**. Außerdem ist bei Kreditgeschäften eine **Kontokorrentbuchführung** vorgeschrieben, d. h. es müssen Geschäftsfreundbücher bzw. -konten für Kunden und Lieferer geführt werden. Für Bargeschäfte kann ein **Kassenbuch** erforderlich werden, in dem die Einnahmen und Ausgaben **täglich** festzuhalten sind; s. 3. 3. Bei diesen doch recht unterschiedlichen Aufgaben, die der Buchführung gestellt werden, kommt es für den Kaufmann darauf an, die für ihn zweckmäßigste Form zu finden. Hier haben sich im Laufe der Zeit folgende Entwicklungen ergeben.

3.2.1 Übertragungsbuchführung

Die Übertragungsbuchführung ist die wohl älteste Form der doppelten Buchführung. Hier wurden zunächst die täglichen Geschäftsvorfälle laufend in ein Tagebuch, das Journal, eingetragen. Dabei waren Datum, Vorgang, Betrag und evtl. Beleg-Nummer anzugeben. Von diesem Journal ausgehend wurden dann die einzelnen Daten in das Hauptbuch mit den Sachkonten und ihren Soll- und Haben-Spalten übertragen. Daneben wurde für die Kunden und Lieferer ein Kontokorrentbuch geführt. Diese Art der Buchführung war natürlich sehr zeitraubend und personalintensiv und ist daher heute nicht mehr anzutreffen.

3.2.2 Amerikanisches Journal

Das amerikanische Journal verknüpft in geschickter Weise Journal und Sachkonten. Der Geschäftsvorfall wird **in einer Zeile** sowohl im Journal als auch auf den Konten gebucht.

BEISPIEL

Datum	Text	Betrag	Kasse		USt		Warenverkauf		...	
			S	H	S	H	S	H	S	H
17. 11.	Barverkauf	595	595			95		500		

Auf diese Art und Weise kommt der Kaufmann mit **einem** Buch aus. Lediglich für die Kreditgeschäfte muss noch ein Kontokorrentbuch geführt werden (s. aber unten 3.2.5). Der entscheidende **Nachteil** des amerikanischen Journals liegt in der beschränkten Anzahl möglicher Konten. Für die meisten Unternehmer ist es daher nicht zu gebrauchen.

3.2.3 Durchschreibebuchführung

Die Durchschreibebuchführung war für lange Zeit die fortschrittlichste Form der Buchführung. Der Name ergibt sich aus der Tatsache, dass bei ihr die Eintragungen in den Sachkontenblättern jeweils auf das Journalblatt durchgeschrieben werden. So werden in einem Arbeitsgang gleich zwei verschiedene Aufgaben erfüllt. Da die Konten nun nicht mehr in gebundenen Büchern geführt werden, sondern **lose Kontenblätter** an deren Stelle treten, spricht man auch von »Lose-Blatt-Buchführung«. Durch geeignete Einteilung der Spalten ist es sogar möglich, die **Kontokorrentbuchführung** zu **integrieren**. In diesem Falle wird vom Personenkontoblatt auf die »Forderungen«- oder »Verbindlichkeiten«-Spalte des Journals durchgeschrieben. Insofern ist dann das Journal auch Teil des Hauptbuchs. Bei der manuell geführten Durchschreibebuchhaltung ist das **Journalblatt** fest auf einer Schreibplatte eingespannt. Es hat üblicherweise drei bis vier Betrags-Doppelspalten.

BEISPIEL

Datum	Text	Forderungen		Verbindlichkeiten		Bestandskonto		Erfolgskonto		Gegenkonto	Konto
		S	H	S	H	S	H	S	H		
		€	€	€	€	€	€	€	€		

Beim Drei-Spalten-Journal werden Bestandskonten und Erfolgskonten zusammengefasst, Bezeichnung: Sachkonto.

Die Kontenblätter entsprechen in ihrer Einteilung dem Journal-Vordruck. Dabei ist allerdings für jede Kontenart (Kundenkonto, Liefererkonto, Bestandskonto, Erfolgskonto) nur eine Betrags-Doppelspalte vorgesehen. Zur Buchung wird auch das Kontenblatt auf der Schreibplatte eingespannt. Sonst wird es in einem Karteikasten aufbewahrt. Selbstverständlich muss bei einer Durchschreibebuchführung ein genauer Kontenplan bestehen und müssen alle Kontenblätter mit Kontonummer, Seitenzahl und evtl. Übertrag versehen sein, damit eine formelle Ordnungsmäßigkeit gewährleistet ist. Durchschreibebuchführung ist auch mit speziellen Buchungsmaschinen möglich. Dabei wurde bei den so genannten Buchungsautomaten mit saldierenden Speichern und teilweise vorhandenen Magnetkonten oft schon die Grenze zur EDV-Buchführung erreicht.

3.2.4 EDV-Buchführung

Die Buchführung mit elektronischer Datenverarbeitung ist heute Standard. Konnten vor Jahren nur größte Betriebe sich eine eigene EDV-Anlage leisten, so ermöglichen heute die viel kleineren, billigeren und trotzdem leistungsfähigeren Computer (Hardware) und die ausgereiften Programme (Software) auch dem Mittel- und Kleinbetrieb die EDV-Buchführung. Insbesondere gilt dies für eine externe EDV-Buchführung, bei der im Betrieb lediglich Belege gesammelt und u. U. aufgelistet werden, die gesamte Datenerfassung aber außerhalb, z. B. beim Steuerberater, und die Datenverarbeitung im Rechenzentrum erfolgen.

3.2.4.1 Externe EDV-Buchführung

Die externe EDV-Buchführung ist in der Regel stark arbeitsteilig. Das Sammeln der Belege ist auf jeden Fall Sache des Kaufmanns. Dabei ist es zur Vorbereitung der späteren Datenerfassung üblich, die Belege nach Buchungskreisen zu sortieren, natürlich zeitlich geordnet. **Buchungskreise** werden regelmäßig gebildet für Kassenbelege, Bankbelege, Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, sonstige Belege. Auch die listenmäßige Erfassung der Belege erfolgt oft noch beim Kaufmann. Buchführungskennntnisse erfordert erst die Kontierung der einzelnen Geschäftsvorfälle, das ist die Angabe der Konten, auf denen zu buchen ist, in den Listen oder auf dem Beleg.

Die eigentliche Datenerfassung, oft auch schon die Kontierung, geschieht meistens bei einer Buchungsstelle, in der Regel im Büro des Steuerberaters. Die Daten werden dort auf einem **Datenträger** festgehalten. Außerdem wird ein Eingabejournal erstellt, das auch als **Primanota** bezeichnet wird. In ihm sind die erfassten Daten dokumentiert.

Die Daten werden nun mittels Datenfernübertragung (DFÜ) an das Rechenzentrum übermittelt, bei dem die eigentliche Buchungsarbeit durchgeführt wird. Der Computer erstellt dabei aufgrund der vorgegebenen Programme das Journal sowie die Sach- und Personenkonten. Üblich ist in diesem Rahmen auch die maschinelle Fertigung von Listen über die Summen und Salden der einzelnen Konten, die betriebswirtschaftliche Auswertung mit Kennzahlen, das Erstellen von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und andere Auswertungen. Die (Sach- und Personen-)Konten haben dabei meist den Charakter von Kontoauszügen, jedoch ist auch ein vollständiger Kontoausdruck möglich.

Zur Vorbereitung des Jahresabschlusses kann eine **Hauptabschlussübersicht** erstellt werden. Die eigentlichen Abschlussarbeiten können dann manuell vorgenommen werden. Sie können aber auch rechnergesteuert erfolgen, optimal über einen »Dialog« Erfassungsstelle – Rechenzentrum.

3.2.4.2 Interne EDV-Buchführung

Eine interne EDV-Buchführung setzt eigene Geräte (Computer, Drucker usw., die Hardware) und Programme voraus. Dabei hängt die Qualität der Buchführung insbesondere von den eingesetzten Programmen (der Software) ab. So bringen eingeplante Plausibilitätsprüfungen eine erhöhte Sicherheit, mehrfache Auswertungsmöglichkeiten bessere und oft zusätzliche Informationen. Auf jeden Fall müssen verlangt werden: Journal, Personenkonten, Sachkonten.

Die Finanzverwaltung hat zur Ordnungsmäßigkeit der EDV-Buchführung die »Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)« entwickelt, aus denen Einzelheiten über den Anwendungsbereich, die Beleg-, Journal- und Kontenfunktion, die Buchung, das interne Kontrollsystem, die Datensicherheit, Dokumentation und Prüfbarkeit, Aufbewahrungsfristen, Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen sowie die Verantwortlichkeit hervorgehen (BMF vom 28.11.2019 BStBl I 2019, 1269).

Muster für einen Kontoauszug:

Konto: 01660 Schuldwechsel

letzte Buchung		EB-Wert	Saldo alt	Jahresverkehrszahlen alt	
14.04.		184.031,80 H	68.459,40 H	184.031,80 S	68.459,40 H
Datum	Beleg Nr.	Buchungstext	Gegen-Konto	Betrag	
				Soll	Haben
14.07.	92		01210	68.459,40	
20.07.	38	Wechsel per 20.10.	74201		68.649,82
Summe				68.459,40	68.649,82
gebucht bis		EB-Wert	Saldo neu	Jahresverkehrszahlen neu	
31.07.04		184.031,80 H	68.649,82 H	252.491,20 S	137.109,22 H

Muster für ein vollständiges Konto:
Konto: 01660 Schuldwechsel

letzte Buchung		EB-Wert	Saldo alt	Jahresverkehrszahlen alt	
		0,00 S	0,00 S	0,00 S	0,00 H
Datum	Beleg Nr.	Buchungstext	Gegen-Konto	Betrag	
				Soll	Haben
01.01.	1	EB-Wert	09000		184.031,80
08.01.	4		01210	107.350,00	
20.02.	25		01210	76.681,80	
14.04.	17	Wechsel per 10. 07.	74201		68.459,40
14.07.	92		01210	68.459,40	
20.07.	38	Wechsel per 20.10.	74201		68.649,82
16.09.	57	Wechsel per 16.12.	74201		143.864,82
20.10.	143		01210	68.649,82	
21.12.	82	Wechsel per 16.12.	74201	143.864,82	
21.12.	82	Wechsel per 16.03.	74201		120.000,00
Summe				465.005,84	585.005,84
gebucht bis		EB-Wert	Saldo neu	Jahresverkehrszahlen neu	
31.12.04		184.031,80 H	120.000,00 H	465.005,84 S	400.974,04 H

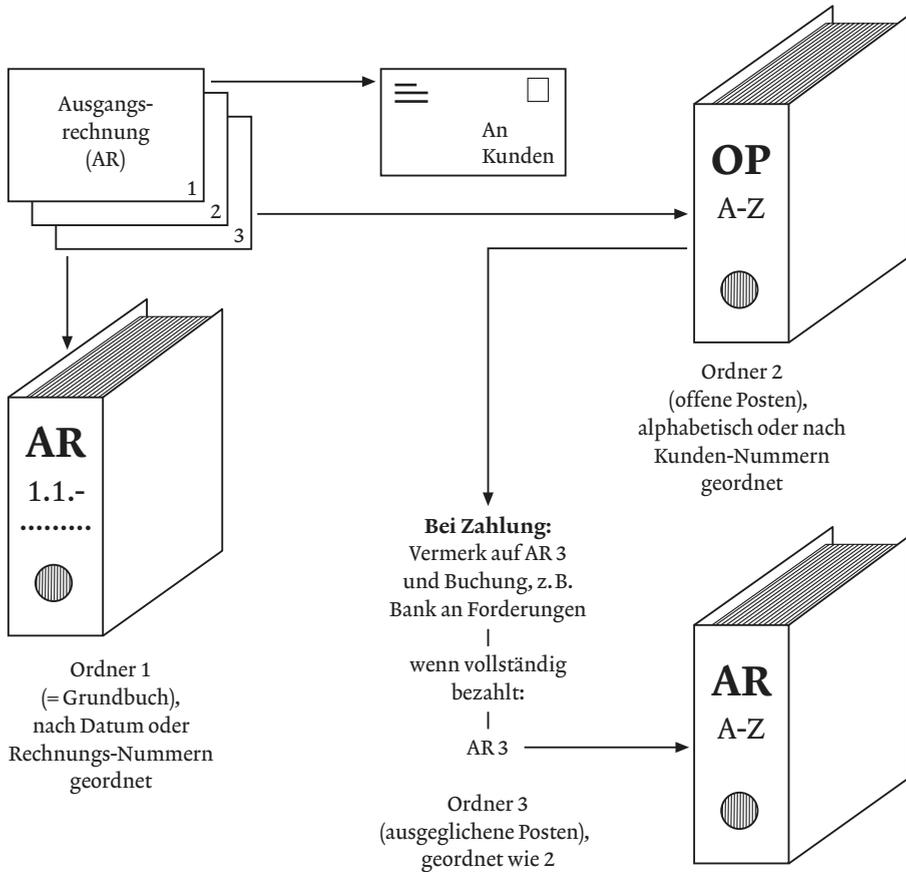
Anmerkungen: Im Zusammenhang mit der EDV-Buchführung stellt sich die Frage, ob eine Buchführung noch **ordnungsmäßig** ist, wenn Daten nicht ausgedruckt, sondern nur auf Datenträgern gespeichert werden. § 239 Abs. 4 HGB lässt diese Speicherung unter bestimmten Voraussetzungen zu. So müssen die Daten während der gesamten Aufbewahrungsfrist verfügbar sein und innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. Vergleiche auch §§ 146 Abs. 5 sowie 147 Abs. 5 und 6 AO sowie GoBD (BStBl I 2019, 1269).

3.2.5 Offene-Posten-Buchhaltung

Ebenfalls auf § 239 Abs. 4 HGB geht die Offene-Posten-Buchhaltung zurück. In ihr werden Teile der Buchführung durch geordnete Aufbewahrung der Belege ersetzt. Eine Vereinfachung ergibt sich dabei vor allem für die Kontokorrentbuchführung. So können beispielsweise die Personenkonten durch geordnete Aufbewahrung der Eingangsrechnungen und/oder Ausgangsrechnungen ersetzt werden.

Jeweils mindestens einmal monatlich sind die Tagessummen der Ausgangsrechnungen festzustellen (nach Ordner 1) und zu buchen, z. B. Forderungen an USt und Warenverkauf. Offene Posten (Ordner 2) sind monatlich mit dem Sachkonto (Forderungen) abzustimmen. Vergleiche auch H 5.2 (Belegablage) EStH.

Schema einer Offene-Posten-Buchhaltung für Kunden



3.3 Kassenbuchführung

Geschäftsvorfälle müssen im Allgemeinen nicht bereits am Tage ihres Anfalls verbucht werden. Eine zeitgerechte Buchung genügt, vgl. H 5.2 (zeitgerechte Erfassung) EStH. Dies gilt jedoch nicht für den baren Zahlungsverkehr. Bareinnahmen und Barausgaben sind täglich festzuhalten. Das muss nicht unbedingt sofort auf dem Kassenkonto geschehen. Ein Kassenbuch – als zusätzliches Grundbuch – erfüllt zunächst die Voraussetzungen bis zur endgültigen Verbuchung. Dabei brauchen bei einem Einzelhändler die Einnahmen nicht einzeln aufgezeichnet werden (BMF vom 14.12.1994 BStBl I 1995, 7). Werden z. B. Registrierkassen eingesetzt, so reicht die Aufbewahrung der Tagesendsummenbons aus. Vgl. auch BMF vom 09.01.1996, BStBl I 1996, 34, über den Verzicht auf die Aufbewahrung von Kassenscheiben bei Einsatz elektronischer Registrierkassen. Für Unternehmer ohne Registrierkassen oder ähnliche Geräte ist der **Kassenbericht** ein gutes Hilfsmittel, bei dem die Bareinnahmen (Tageslosung) insgesamt errechnet werden.

Kassenberichtvom **5. September**

Kassenendbestand		1.560	25	Buchungs- vermerk
Ausgaben im Laufe des Tages:				
1. Ausgaben für Waren	Vorsteuer	Ausgaben		
<i>Fa. Lieferer Ulm</i>	28,50	150,00		WE
			150 00	
2. Betriebsausgaben				
<i>Stromgeld August</i>	11,40	60,00		Raumk
			60 00	
3. Summe Vorsteuer	39,90	→	39 90	Vorst.
4. Privatentnahmen <i>Haushaltsgeld</i>		80,00	80 00	Entn
5. Sonstige Ausgaben				
<i>Einzahlung auf Bankkonto</i>		800,00	800 00	Bk
Summe Kassenbestand + Ausgaben			2.690 15	
abzüglich Kassenbestand des Vortages			441 55	
= Kasseneingang einschließlich USt			2.248 60	
6. abzüglich sonstige Einnahmen				
<i>Wohnungsmiete Hausmann</i>		200,00	200 00	Einl
= Bareinnahmen (Tageslosung)			2.048 60	
Bareinnahmen einschließlich USt			2.048 60	
darin enthaltene USt 19 % (19/119)			327 09	USt
Steuerpflichtiger Umsatz			1.721 51	WV

Kaufmann
(Unterschrift)

BEISPIEL**Kassenbericht siehe voriges Blatt**

Dieser Kassenbericht führt zu folgenden Buchungen (zusammengefasst):

Wareneinkauf	150,00	
Raumkosten	60,00	
Privatentnahmen	80,00	
Bank	800,00	
Vorsteuer	39,90	
an Kasse		1 129,90
Kasse	2 248,60	
an Privateinlagen		200,00
an Warenverkauf		1 721,51
an Umsatzsteuer		327,09

Die Umsatzsteuer wurde mit 19/119 aus den Verkaufserlösen herausgerechnet. Dieses Herausrechnen kann nach § 63 Abs. 3 UStDV auch jeweils zum Ende des Voranmeldungszeitraums in einer Summe erfolgen.

Der Unterschied zwischen den Buchungen auf dem Kassenkonto im Soll (2 248,60 €) und im Haben (1 129,90 €) entspricht der Zunahme des Kassenbestandes (1 118,70 €), vgl. Kassenbericht.

3.4 Hauptabschlussübersicht

Die Hauptabschlussübersicht ist **gesetzlich nicht vorgeschrieben** und auch kein unverzichtbarer Bestandteil einer ordnungsmäßigen doppelten Buchführung, sie wird aber in der Regel von den Kaufleuten zur Vorbereitung des Abschlusses erstellt, ja sie kann den Abschluss unter bestimmten Voraussetzungen sogar teilweise ersetzen (BFH vom 28.10.1981 BStBl II 1982, 485). Der Kaufmann verwendet für diese Übersicht allerdings oft andere Bezeichnungen, z. B. Abschlusstabelle oder Betriebsübersicht.

In einer Hauptabschlussübersicht sind **alle Summen** – oder zumindest Salden – **sämtlicher Sachkonten** aufgelistet. Meist sind noch für die Abschlussvorbereitung wichtige Umbuchungen vorgesehen. Die – evtl. berichtigten – Salden werden dann in die Vermögensbilanz (Bestandskonten) und die Erfolgsbilanz (Aufwands- und Ertragskonten) eingestellt. Dabei kann man die Vermögensbilanz als die Rohform der eigentlichen Schlussbilanz, die Erfolgsbilanz als Rohform der Gewinn- und Verlustrechnung bezeichnen. Wegen Einzelheiten vgl. Grundkurs des Steuerrechts Band 3, Fanck/Guschl/Kirschbaum; Buchführungstechnik und Bilanzsteuerrecht, Teil G.

Bei vielen Unternehmen ist die Hauptabschlussübersicht geradezu **in die Buchführung integriert**. Auf den Sachkonten werden keine Anfangsbestände mehr gebucht; am Jahresende wird kein Saldo gezogen, keine Abschlussbuchungen gemacht, lediglich die Kontenseiten werden addiert und die Summen festgehalten. Alles andere ergibt sich aus der Hauptabschlussübersicht (Abschlusstabelle), die dann aus folgenden Spalten (jeweils mit Soll und Haben) besteht:

- Eröffnungsbilanz,
- Summenzugänge (Verkehrszahlen, aus den Konten übernommen),
- Summenbilanz,
- Saldenbilanz bzw. Saldenbilanz I,
- Umbuchungen,
- berichtigte Saldenbilanz bzw. Saldenbilanz II,
- Vermögensbilanz bzw. Schlussbilanz oder Inventurbilanz,
- Erfolgsbilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung.

Konto	Eröffnungsbilanz		Summenzugänge		Summenbilanz	
Geschäftsausstattung	78 500		2 700	3 600	81 200	3 600
Kapital		201 300				201 300
Forderungen	58 370		1 044 720	1 042 500	1 103 090	1 042 500
Vorsteuer			94 902	90 797	94 902	90 797
Bank	49 392		1 023 308	1 001 330	1 072 700	1 001 330
Kasse	4 830		30 750	30 110	35 580	30 110
Privat			51 890		51 890	
Verbindlichkeiten		31 652	728 350	729 060	728 350	760 712
sonst. Verbindlichkeiten		12 380	64 000	63 320	64 000	75 700
Umsatzsteuer		5 210	124 538	130 210	124 538	135 420
sonst. betriebl. Erträge				1 700		1 700
Wareneinkauf	59 450		641 950	2 500	701 400	2 500
Löhne und Gehälter			132 500		132 500	
soziale Abgaben			22 300		22 300	
Raumkosten			32 670		32 670	
Betriebssteuern			8 400		8 400	
Allg. Verwaltungskosten			18 500	660	18 500	660
Abschreibungen/Sachanlagen						
Warenverkauf				921 191		921 191
Erlöse aus Eigenverbrauch				4 500		4 500
Summen	250 542	250 542	4 021 478	4 021 478	4 272 020	4 272 020

Gewinn

Die **Aussagekraft** einer derartigen Hauptabschlussübersicht geht natürlich weit über die eines »normalen« Abschlusses mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung hinaus.

In Einzelheiten können Hauptabschlussübersichten durchaus voneinander abweichende Formen haben. Dies gilt insbesondere für den **Ausweis von Kapital und Gewinn**. Das soll an folgenden Beispielen aufgezeigt werden, die alle vom selben Fall ausgehen.

BEISPIELE

a) **Hauptabschlussübersicht, Variante 1** (siehe doppelseitige Tabelle oben und auf der folgenden Seite)

b) **Hauptabschlussübersicht, Variante 2**

Eröffnungsbilanz bis Saldenbilanz I unverändert. In Spalte »Umbuchungen« **Umbuchung des Wareneinsatzes** in Höhe von 637 100 € von Wareneinkauf auf Warenverkauf.

Dadurch in Saldenbilanz II Wareneinkauf nur noch 61 800 € (Warenbestand) und Warenverkauf nur noch 284 091 € (Rohgewinn/Handelsspanne). In der Vermögensbilanz ergibt sich keine Änderung, dagegen erscheint in der Erfolgsbilanz bei Warenverkauf nur der Rohgewinn, bei Wareneinkauf

Saldenbilanz I		Umbuchungen			Saldenbilanz II		Vermögensbilanz		Erfolgsbilanz	
77 600		AfA		19 400	58 200		58 200			
	201 300	Priv.	51 890			149 410		149 410		
60 590					60 590		60 590			
4 105		USt		4 105						
71 370					71 370		71 370			
5 470					5 470		5 470			
51 890		Kap.		51 890						
	32 362					32 362		32 362		
	11 700					11 700		11 700		
	10 882	Vorst.	4 105			6 777		6 777		
	1 700					1 700				1 700
698 900					698 900		61 800		637 100	
132 500					132 500				132 500	
22 300					22 300				22 300	
32 670					32 670				32 670	
8 400					8 400				8 400	
17 840					17 840				17 840	
		G.A.	19 400		19 400				19 400	
	921 191					921 191				921 191
	4 500					4 500				4 500
1 183 635	1 183 635		75 395	75 395	1 127 640	1 127 640	257 430	200 249	870 210	927 391
								57 181	57 181	–
							257 430	257 430	927 391	927 391

nichts mehr. Die Summen der Erfolgsbilanz (vor Gewinn) betragen dann 233 110 € bzw. 290 291 €, am Gewinn ändert sich nichts.

c) Hauptabschlussübersicht, Variante 3

Auf eine Umbuchung des Privatkontos wird verzichtet. In der Vermögensbilanz wird eine **Kapitalkontenentwicklung** eingebaut, in den Zeilen »Kapital« und »Privat« erscheinen dabei die Beträge der Saldenbilanz nicht mehr. Damit ist die Habensumme (Passiva) zunächst um 149 410 € niedriger. Dazu wird folgende **Nebenrechnung** erstellt:

Kapital Anfang (Ende Vorjahr)	201 300 €
Entnahmen	<u>./. 51 890 €</u>
	149 410 €
Gewinn	<u>+ 57 181 €</u>
Endkapital	206 591 €

Diese Zahl wird an Stelle des Gewinns in die Habenspalte der Vermögensbilanz eingesetzt. Die Endsumme stimmt wieder mit der Sollsumme überein.

d) Hauptabschlussübersicht, Variante 4

Es werden überhaupt keine Umbuchungen vorgenommen, daher gibt es **nur eine Saldenbilanz**. Das führt zu folgenden Auswirkungen:

- aa) Bei Geschäftsausstattung wird die Abschreibung (AfA) ohne Umbuchung auf ein besonderes Konto mit 19 400 € in der Sollspalte der Erfolgsbilanz ausgewiesen.
- bb) Wareneinkauf und Warenverkauf wie in Variante 1.
- cc) Das Privatkonto erscheint mit 51 890 € auf der Sollseite der Vermögensbilanz(!), das Kapitalkonto unverändert gegenüber der Saldenbilanz mit 201 300 € im Haben.
- dd) Die Vorsteuer wird wie in der Saldenbilanz mit 4 105 € im Soll der Vermögensbilanz, die Umsatzsteuer mit 10 882 € im Haben angesetzt.

Die Summen der Vermögensbilanz (vor Gewinn) betragen danach 313 425 € bzw. 256 244 €, am Gewinn ändert sich nichts. Die Summen der Erfolgsbilanz werden nicht berührt, allerdings ist die Zeile »Abschreibungen für Sachanlagen« weggefallen.

3.5 Selbstständige Buchungskreise

Bei manchen Unternehmen ist es organisatorisch erforderlich oder auch nur zweckmäßig, die Buchführung in eigenständige Bereiche aufzuspalten. Diesem Zweck dienen selbstständige Buchungskreise, die miteinander verbunden werden. Beispiele hierfür sind die Filialbuchführung, die Devisenbuchführung und die Geheimbuchführung.

3.5.1 Filialbuchführung

Wenn ein kaufmännischer Betrieb mehrere Filialen hat, ist es für den Unternehmer wichtig, die Rentabilität der einzelnen Zweigstellen zu kennen. Dies wird möglich, wenn für die Filialen jeweils **eigene Buchungskreise** eingerichtet werden. Ein solcher Buchungskreis entspricht grundsätzlich einer »normalen« doppelten Buchführung für die Filiale, mit allen in Betracht kommenden Bestandskonten und Erfolgskonten. Soweit Zahlungen über den Hauptbetrieb erfolgen, wird ein »Verrechnungskonto Hauptbetrieb« eingerichtet. Umgekehrt wird dann beim Hauptbetrieb ein »Verrechnungskonto Filiale X« geführt.

BEISPIEL

Die Filiale verkauft Ware im Wert von brutto 25 228 € gegen bar. Von den Tageseinnahmen werden 22 500 € auf das Bankkonto des Hauptbetriebs eingezahlt. Der Hauptbetrieb liefert Waren im Wert (AK) von 18 300 € an die Filiale aus.

Buchungen bei der **Filiale**:

Kasse	25 228 €	
an Warenverkauf		21 200 €
an Umsatzsteuer		4 028 €
Verrechnung Hauptbetrieb	22 500 €	
an Kasse		22 500 €
Wareneinkauf	18 300 €	
an Verrechnung Hauptbetrieb		18 300 €

Beim **Hauptbetrieb** ergeben sich folgende Buchungen:

Bank	22 500 €	
an Verrechnung Filiale X		22 500 €
Verrechnung Filiale X	18 300 €	
an Wareneinkauf		18 300 €

Die Verrechnungskonten Hauptbetrieb und Filiale müssen stets übereinstimmen. Hauptbetrieb Soll = Filiale Haben oder umgekehrt. Zum Jahresabschluss werden die Konten der Filialbuchführung abgeschlossen und in den Abschluss des Hauptbetriebs übernommen. Nach außen gibt es nur eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung, intern lässt sich jedoch das Betriebsergebnis jeder Filiale leicht ermitteln.

3.5.2 Devisenbuchführung

Bei Betrieben, die häufig Rechnungen in ausländischer Währung erhalten oder selbst ausstellen, kann es eine Erleichterung für die Buchführung bringen, wenn eine Devisenbuchführung eingerichtet wird, in der die Buchungen in ausländischer Währung erfolgen. Für jede Währung ist aber ein eigener Buchungskreis zu führen.

BEISPIEL

Importeur H bezieht seine Waren regelmäßig auf US-\$-Basis. Im Mai 03 erhält er eine Rechnung über Waren im Wert von 15 500 \$. Kurs im Zeitpunkt der Lieferung: 1\$ = 0,85 €.

Buchung in **Devisenbuchführung**:

Verrechnung Euro-Buchf.	15 500 \$	
an Verbindlichkeiten		15 500 \$

Buchung in **Euro-Buchführung**:

Wareneinkauf	13 175 €	
an Verrechnung Devisen-Buchf.		13 175 €

Die Devisenbuchführung betrifft in der Regel nur wenige Konten, und zwar insbesondere die **Sachkonten** Verbindlichkeiten, Forderungen und evtl. auch Bank. Die Verrechnungskonten Devisenbuchführung und Euro-Buchführung stimmen nur inhaltlich überein, die Zahlen selbst weichen naturgemäß voneinander ab. Beim Jahresabschluss ist auf Kursgewinne oder -verluste zu achten. In den Abschluss dürfen nur Euro-Beträge übernommen werden.

BEISPIEL

Die Verbindlichkeit von 15 500 \$ (vorhergehendes Beispiel) ist am Bilanzstichtag noch nicht getilgt. Kurs am Bilanzstichtag 1 \$ = 0,88 € (= Kurs bei Tilgung Anfang Januar 04).

Die Verbindlichkeit ist handelsrechtlich nach § 256 a Satz 1 HGB mit dem höheren Kurswert vom Bilanzstichtag anzusetzen, also mit 13 640 €. Steuerlich kann die Verbindlichkeit ebenfalls mit dem höheren Kurswert ausgewiesen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG); wahlweise könnte der Ausweis allerdings auch – abweichend von der Handelsbilanz – mit den »Anschaffungskosten« von 13 175 € erfolgen, § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG; dies hätte allerdings ein höheres steuerliches Ergebnis und damit regelmäßig eine höhere Steuerlast zur Folge.

Buchung in **Devisenbuchführung**:

Verbindlichkeiten	15 500 \$	
an Verrechnung Euro-Buchf.		15 500 \$
Buchung in Euro-Buchführung:		
Verrechnung Devisen-Buchf.	13 640 €	
an Verbindl. i. ausl. Währung		13 640 €

Im Konto »Verrechnung Devisen-Buchführung« zeigt sich nun eine Differenz von 465 €, die auf die Veränderung des Wechselkurses zurückzuführen ist. Das Konto wird ausgeglichen durch die Buchung in der Euro-Buchführung.

Verlust aus Kursdifferenzen	465 €	
an Verrechnung Devisen-Buchf.		465 €

Bei Unternehmen, die ausschließlich im Währungsgebiet des Euro tätig sind, erübrigt sich eine Devisenbuchführung.

3.5.3 Geheimbuchführung

Die Geheimbuchführung ermöglicht einem Unternehmer, bestimmte Geschäftsvorfälle auch gegenüber dem Buchhalter geheim zu halten, z. B. die Privatentnahmen oder die Gehälter eines leitenden Angestellten. Auch hier gibt es zwei Buchungskreise: Geheimbuchführung und (z. B.) Hauptbuchführung. Im Übrigen dürfte die Bedeutung der Geheimbuchführung sehr gering sein.

Teil C Begriff des Gewinns, Gewinn- und Verlustrechnung und steuerliche Gewinnermittlungsarten

1 Allgemeines

1.1 Handelsrechtlicher Gewinnbegriff

In § 242 Abs. 2 HGB ist festgelegt, dass der (zur Buchführung verpflichtete) Kaufmann zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres neben der Jahresschlussbilanz auch eine Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen (die Gewinn- und Verlustrechnung) zu erstellen hat. Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV-Rechnung) ist daher **für alle Kaufleute zwingend** vorgeschrieben, soweit sie nicht nach § 241 a HGB von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit sind (§ 242 Abs. 4 HGB). Die GuV-Rechnung bildet zusammen mit der Bilanz den Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3 HGB). Bei Kapitalgesellschaften ist der Jahresabschluss grundsätzlich noch um einen Anhang zu erweitern; außerdem ist noch ein Lagebericht aufzustellen (§ 264 Abs. 1 HGB).

Da in der GuV-Rechnung die **Erträge den Aufwendungen gegenübergestellt** werden, ergibt der Unterschied zwischen diesen beiden Größen den Gewinn (oder Verlust) eines Geschäftsjahres. In der für Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen Gliederung der GuV-Rechnung (vgl. § 275 HGB) wird dieses Ergebnis als Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag bezeichnet (§ 275 Abs. 2 Nr. 20 und Abs. 3 Nr. 19 HGB). Der Gewinn oder Verlust ist darüber hinaus ein wichtiges Ergebnis der doppelten Buchführung. Buchtechnisch ergibt er sich aus dem GuV-Konto (vgl. B 2.1.3). Bei der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts durch Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten (vgl. § 243 Abs. 1 HGB).

1.2 Steuerlicher Gewinnbegriff

Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der steuerliche Gewinn grundsätzlich mit Hilfe des **Betriebsvermögensvergleichs** (Bestandsvergleich) nach folgender Formel zu ermitteln:

$$\begin{array}{l}
 \text{Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres} \\
 \text{./. Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres} \\
 \hline
 = \text{Betriebsvermögenszunahme/Betriebsvermögensabnahme} \\
 + \text{Entnahmen} \\
 \text{./. Einlagen} \\
 \hline
 = \text{Gewinn (oder Verlust) des Wj.}
 \end{array}$$

Diese **Form** der Gewinnermittlung gilt grundsätzlich für alle Steuerpflichtigen, die als Einkünfte den Gewinn ihrer Tätigkeit zu ermitteln haben (Gewinneinkunftsarten nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Dazu gehören auch solche unter § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG fallenden Steuerpflichtigen, die freiwillig Bücher führen und jährlich Abschlüsse machen, soweit es sich nicht um Gewerbetreibende handelt, die unter § 5 EStG fallen. **Gewerbetreibende**, die buchführungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen und jährlich Abschlüsse machen, müssen den Gewinn ebenfalls durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, aber nach den Regeln des § 5 EStG, d. h., sie müs-

sen zusätzlich die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachten. Steuerpflichtige, die **nicht buchführungspflichtig** sind und auch nicht freiwillig Bücher führen und auch keine daraus folgenden Abschlüsse machen, können den Gewinn durch **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** (Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben, auch Überschussrechnung genannt) ermitteln (§ 4 Abs. 3 EStG).

Vom Gesetzgeber wurde damit als grundsätzliche Gewinnermittlungsmethode der **Betriebsvermögensvergleich** gewählt, weil privatwirtschaftliche Unternehmen (insbesondere Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte) ihre wirtschaftliche Existenz in aller Regel auf einem dem Betrieb zugeordneten Vermögen aufbauen und mit Hilfe des eingesetzten Vermögens ihre Tätigkeit betreiben. Mit dem eingesetzten Vermögen wird in erster Linie gewirtschaftet, um dieses Vermögen durch Erträge zu vermehren.

Zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich vgl. auch R 4.1 EStR.

1.3 Gewinnermittlungszeitraum und Geschäftsjahr bzw. Wirtschaftsjahr

Eine wichtige Aufgabe der Buchführung als Zeitabschnittsrechnung ist es, den **Erfolg** eines **bestimmten Zeitraums** durch fortlaufendes und systematisches Aufzeichnen der Erträge und Aufwendungen und deren Gegenüberstellung aufzuzeigen. Handelsrechtlich nennt man diesen Zeitraum »Geschäftsjahr« und steuerlich »Wirtschaftsjahr«. Da sowohl handelsrechtlich als auch steuerlich der Gewinn des Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres zu ermitteln ist, kann man als gemeinsamen Oberbegriff die Bezeichnung »Gewinnermittlungszeitraum« wählen. Steuerlich kommt dies besonders durch die Überschrift des § 4 a EStG zum Ausdruck.

a) Handelsrechtliches Geschäftsjahr

Die grundlegenden Vorschriften über das Geschäftsjahr befinden sich in § 240 Abs. 2 und § 242 Abs. 1 und 2 HGB. Danach darf die Dauer des Geschäftsjahres **12 Monate** nicht überschreiten. Diese Regelung ist zwingend und kann weder durch einen Gesellschaftsvertrag noch Ähnliches außer Kraft gesetzt werden. Geschäftsjahr ist der Zeitraum, für den ein Jahresabschluss aufzustellen ist. Für im Handelsregister eingetragene Unternehmen braucht dieser Zeitraum nicht mit dem Kalenderjahr übereinzustimmen. Diese Unternehmen können auch ein vom Kalenderjahr **abweichendes Geschäftsjahr** wählen (z. B. vom 01. 07. bis 30. 06.). Die weit aus überwiegende Mehrzahl der Unternehmen bilanzieren jedoch nach dem Kalenderjahr (01. 01. – 31. 12.).

Ein **kürzerer Zeitraum** als 12 Monate (sog. **Rumpfgeschäftsjahr**) ist in folgenden Fällen zulässig und üblich:

- bei Neueröffnung und Aufgabe eines Betriebs,
- bei Erwerb und Veräußerung eines Betriebs,
- bei Umstellung vom Kalenderjahr auf ein abweichendes Geschäftsjahr oder umgekehrt.

BEISPIEL

A eröffnet am 01.09.01 einen Handel mit Automobilen. Er beabsichtigt die Jahresabschlüsse jeweils zum Schluss eines Kalenderjahres zu erstellen.

Das erste Geschäftsjahr des Betriebs des A umfasst als Rumpfgeschäftsjahr den Zeitraum vom 01. 09. – 31.12.01.

Ein **längerer Zeitraum** als 12 Monate ist niemals zulässig, auch nicht bei Neueröffnung des Betriebs oder bei Umstellung des Geschäftsjahres.

b) Steuerliches Wirtschaftsjahr

Ertragsteuerlich befinden sich die Regelungen über den Gewinnermittlungszeitraum im § 4 a EStG und in den §§ 8 b und 8 c EStDV. Danach ersetzt das EStG den handelsrechtlichen Begriff des Geschäftsjahres durch die Bezeichnung Wirtschaftsjahr. Trotz der anderen Bezeichnung gelten für Gewerbetreibende aber **im Wesentlichen auch steuerlich die handelsrechtlichen Grundsätze**. Das gilt insbesondere für die Dauer des Wirtschaftsjahres (längstens 12 Monate bzw. weniger als 12 Monate bei Rumpfwirtschaftsjahren); vgl. § 8 b EStDV. Abweichend vom Handelsrecht gelten steuerlich jedoch folgende **Besonderheiten**:

- **Die Umstellung des Wirtschaftsjahres** vom Kalenderjahr auf einen anderen Zeitraum (**abweichendes Wirtschaftsjahr**) ist nur wirksam, wenn dies im Einvernehmen mit dem zuständigen Finanzamt vorgenommen wird (§ 4 a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die Zustimmung des Finanzamts ist eine Ermessensentscheidung, die nach Recht und Billigkeit zu treffen ist. Wenn wirtschaftlich vernünftige Gründe vorliegen (z. B. Anpassung an einen branchenüblichen Stichtag zur Erleichterung von Betriebsvergleichen, Erleichterungen bei der Inventur, Änderung des Unternehmenszwecks, einheitlicher Stichtag in einem Konzern), kann das Finanzamt den Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahres nicht ablehnen. Die Absicht, eine **Steuerpause** oder einen anderen steuerlichen Vorteil zu erlangen, ist kein betrieblicher Grund für die Umstellung des Wirtschaftsjahres. Bei einer **Betriebseröffnung** kann der Steuerpflichtige den Zeitraum des Wirtschaftsjahres frei wählen. In einem solchen Fall ist für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr die Zustimmung des Finanzamts nicht erforderlich. Auch bei einer Rückkehr vom abweichenden Wirtschaftsjahr zum Kalenderjahr ist keine Zustimmung des Finanzamts erforderlich. Weitere Einzelheiten regelt R 4 a EStR.
- Für **Land- und Forstwirte** bestimmt § 4 a Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich als Wirtschaftsjahr den Zeitraum vom 01. 07. bis 30. 06. Für bestimmte Gruppen von Land- und Forstwirten enthält § 8 c EStDV abweichende Regelungen.
- Für **Gewerbetreibende, die nicht im Handelsregister eingetragen sind**, bestimmt § 4 a Abs. 1 Nr. 3 EStG als Wirtschaftsjahr das Kalenderjahr.

1.4 Bedeutung des Gewinns für die Besteuerung

Nach dem deutschen Steuersystem zählen zu den Ertragsteuern die Einkommensteuer (für die natürlichen Personen), die Körperschaftsteuer (für bestimmte juristische Personen, insbesondere für die Kapitalgesellschaften) und die Gewerbesteuer (für inländische Gewerbebetriebe). Für alle drei Ertragssteuerarten bildet der Gewinn eine wichtige Besteuerungsgrundlage, und zwar wie folgt:

- Für die **Einkommensteuer** ist der Gewinn als Einkünfte für die ersten drei Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbstständiger Tätigkeit) maßgebend (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Diese drei Einkünfte werden daher auch als Gewinneinkünfte bezeichnet.
- Für die **Körperschaftsteuer** ist das Einkommen nach den Vorschriften des EStG zu ermitteln (§ 8 Abs. 1 KStG), d. h. für die meisten körperschaftsteuerpflichtigen Personen ist ebenfalls der Gewinn die Besteuerungsgrundlage (vgl. § 8 Abs. 2 KStG).
- Für die **Gewerbesteuer** ist der Gewinn des Gewerbebetriebs die Ausgangsbasis zur Ermittlung des Steuermessbetrags vom Gewerbeertrag (§ 7 GewStG).

Da das Körperschaftsteuerrecht (§§ 7 Abs. 2 und 8 Abs. 1 KStG) und das Gewerbesteuerrecht (§ 7 GewStG) hinsichtlich der Ermittlung des Gewinns jeweils auf das Einkommensteuerrecht

Bezug nehmen, befinden sich die grundlegenden Vorschriften über die Gewinnermittlung im EStG (§§ 4–7 k EStG).

2 Gewinn- und Verlustrechnung als Bestandteil des Jahresabschlusses

2.1 Gewinn- und Verlustrechnung

2.1.1 Begriff, Bedeutung und Inhalt

Die **GuV-Rechnung** (auch Erfolgsrechnung genannt) ist gemäß § 242 Abs. 2 HGB eine Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen eines Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres. Das Ergebnis der GuV-Rechnung muss mit dem Ergebnis des GuV-Kontos der doppelten Buchführung übereinstimmen. Das **GuV-Konto** dient als Sammelkonto für die Ertrags- und Aufwandskonten (Erfolgskonten). Die GuV-Rechnung ist dagegen eine detaillierte Zusammenstellung aller Erträge und Aufwendungen eines Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres (außerhalb) der Buchführung, gegliedert nach einem bestimmten System (vgl. § 275 HGB und 2.1.2).

Die GuV-Rechnung hat die Aufgabe, **sämtliche Erträge** und **Aufwendungen** eines Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres und damit die Komponenten der Ertragslage des Unternehmens **aufzuzeigen**. Sie soll die Erfolgsquellen offen legen und insbesondere auch das Ergebnis der betriebsgewöhnlichen Geschäftstätigkeit (Betriebsergebnis) und das außerordentliche Ergebnis verdeutlichen. Über die Gliederung der Aufwendungen wird erkennbar gemacht, welche Mittel (Kostenarten oder nach Bereichen gegliederte Aufwendungen) eingesetzt werden mussten, um die ausgewiesenen Erträge zu erzielen. Das Jahresergebnis der GuV-Rechnung muss bei einer ordnungsmäßigen Buchführung stets mit dem Ausweis des Erfolgs in der **Bilanz übereinstimmen**, weil Erträge und Aufwendungen jeweils nur die erfolgsabhängigen Betriebsvermögensveränderungen verdeutlichen.

BEISPIEL

Werden betriebliche Löhne bezahlt, dann wird durch diese Aufwendungen der Gewinn gemindert. Gleichzeitig mindert sich der Geldbestand und damit das Eigenkapital (Schlusskapital eines Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres).

2.1.2 Form und Gliederung

Allgemein unterscheidet man zwei äußere Formen der GuV-Rechnung:

1. Kontenform (nur noch für Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften zulässig),
2. Staffelform (nach § 275 Abs. 1 HGB für Kapitalgesellschaften – und Genossenschaften – zwingend vorgeschrieben).

Vgl. hierzu die **Beispiele** in B 1. 6.

Nach dem **Inhalt** und der **Gliederung** unterscheidet § 275 Abs. 1 HGB in

- Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 und 4 HGB) und
- Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 und 4 HGB).

Einzelheiten zum Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren sind in H 3.9.4 dargestellt (insbesondere anhand von Beispielen im Rahmen der Ermittlung der Herstellungskosten).

Für **Einzelunternehmen** und **Personenhandelsgesellschaften** ist eine besondere Form und Gliederung der GuV-Rechnung nicht vorgeschrieben. Sie können daher nach wie vor die früher übliche Kontenform praktizieren. Jedoch kann davon ausgegangen werden, dass immer mehr dieser Unternehmen sich der Staffelform und dem Gliederungsschema von Kapitalgesellschaften gemäß § 275 HGB angleichen (einschließlich der Anwendung des Gesamtkostenverfahrens oder des Umsatzkostenverfahrens).

Für **Kapitalgesellschaften** sowie bestimmte Personengesellschaften und Einzelunternehmen, die unter das **Publizitätsgesetz** fallen, ist die Form (Staffelform), die Gliederung und die Reihenfolge der einzelnen GuV-Posten in § 275 HGB genau und zwingend vorgeschrieben. Diese Unternehmen können jedoch bei der Aufstellung der GuV-Rechnung zwischen dem Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB) und dem Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB) wählen. Daneben enthält § 265 HGB allgemeine Grundsätze für die Gliederung der GuV-Rechnung (und auch für die Gliederung der Bilanz) von Kapitalgesellschaften. § 276 HGB sieht für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften (vgl. § 267 Abs. 1 und 2 HGB) Erleichterungen für bestimmte GuV-Posten vor (Zusammenfassung mehrerer Erlösposten und des Materialaufwands zum Posten »Rohergebnis«). § 277 HGB regelt den Inhalt bestimmter GuV-Posten, insbesondere für die Posten Umsatzerlöse, Bestandsveränderungen, bestimmte außerplanmäßige Abschreibungen, außerordentliche Erträge und Aufwendungen sowie für Erträge aus Abzinsungen und für Erträge und Aufwendungen aus Währungsumrechnungen. Auch hier ist in § 276 Satz 2 HGB für kleine Kapitalgesellschaften eine Erleichterung hinsichtlich erforderlicher Erläuterungen gemäß § 277 Abs. 4 Satz 2 HGB (außerordentliche Aufwendungen und Erträge) geregelt. Für Kleinstkapitalgesellschaften i. S. v. § 267a Abs. 1 HGB gelten gemäß § 267a Abs. 2 HGB die gleichen Erleichterungen wie für kleine Kapitalgesellschaften, soweit nichts anderes geregelt ist. Eine besondere Erleichterung für Kleinstkapitalgesellschaften besteht beispielsweise darin, dass sie unter Umständen nach § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB von der Pflicht zur Erstellung eines Anhangs befreit sind und nur eine verkürzte GuV-Rechnung mit den in § 275 Abs. 5 HGB aufgeführten Mindestposten zu erstellen haben.

2.1.3 Bedeutung für die Besteuerung

Obwohl für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Bilanz im Mittelpunkt steht, spielt auch die GuV-Rechnung des Unternehmens für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns eine wichtige Rolle. Da insbesondere bei unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Personen die Ermittlung des Einkommens an den Gewinn (oder Verlust) bzw. Jahresüberschuss (oder Jahresfehlbetrag) der Handelsbilanz anknüpft (wenn, was nach § 60 Abs. 2 EStDV zulässig ist, keine eigene Steuerbilanz erstellt wird), ist wegen der Korrekturen nach den §§ 9 und 10 KStG der Inhalt der GuV-Rechnung von steuerlicher Bedeutung. Für bilanzierende einkommensteuerpflichtige Gewerbetreibende und gewerbliche Personengesellschaften gilt analog das Gleiche. § 60 Abs. 1 Satz 2 EStDV schreibt daher vor, dass der Steuererklärung neben der Bilanz auch eine GuV-Rechnung beizufügen ist, wenn Bücher geführt werden, die den Grundsätzen der doppelten Buchführung entsprechen.

2.2 Handelsrechtliche und betriebswirtschaftliche Erträge und Aufwendungen

a) Abgrenzung gegenüber Einnahmen und Ausgaben

Die Bezeichnungen Ertrag (Erträge) und Aufwand (Aufwendungen) beinhalten die positiven und negativen Komponenten des im Rahmen der Finanzbuchführung durch die GuV-Rechnung zu ermittelnden Erfolgs. Das durch diese Erfolgsrechnung zu ermittelnde Ergebnis hat sich allerdings nicht auf die Gesamtdauer des Betriebs, sondern auf eine bestimmte Periode (das Geschäftsjahr) zu beziehen. Dabei sind die Erträge und Aufwendungen dem Geschäftsjahr zuzuordnen, in dem sie entstanden sind (Verursachungsprinzip, vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 und 5 HGB). Die Erträge und Aufwendungen innerhalb der Finanzbuchführung sind daher begrifflich abzugrenzen von den Einnahmen und Ausgaben einer Geldrechnung und den Leistungen und Kosten der Kosten- und Leistungsrechnung. Auch besteht teilweise ein Unterschied zu den steuerlichen (zu versteuernden) Betriebseinnahmen und den steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben.

b) Begriff Erträge

Unter Erträgen versteht man alle in Geldeinheiten bewerteten und zu einem Wertzuwachs führenden **Güterzugänge** eines Betriebs innerhalb einer Abrechnungsperiode (Geschäftsjahr). Dabei handelt es sich nur um solche Erträge, die im Rahmen des Betriebs angefallen sind. Wertzuwächse im Bereich der privaten Sphäre scheiden aus. Jedoch ist zu unterscheiden zwischen den eigentlichen betrieblichen Erträgen (Zweckerträge, die aus dem eigentlichen Betriebszweck herrühren; z. B. Erlöse aus dem Verkauf erzeugter Produkte oder erbrachter sonstiger Leistungen) und den betriebsfremden Erträgen (neutrale Erträge, die mit dem eigentlichen Betriebszweck nichts zu tun haben; z. B. Zins- und Mieteinnahmen eines Produktionsbetriebs). Ferner müssen die Erträge nach ihrer wirtschaftlichen Verursachung auf ein Geschäftsjahr abgestellt werden, d. h. sie müssen ggf. zu anderen Abrechnungsperioden abgegrenzt werden (Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).

c) Begriff Aufwendungen

Unter Aufwendungen versteht man den in Geldeinheiten bewerteten **Güterverzehr** eines Betriebs innerhalb einer Abrechnungsperiode (Geschäftsjahr). Im Rahmen des Industriekontenrahmens (IKR) ist darunter »der wertmäßige Verbrauch eines Unternehmens an Sachgütern, Arbeits- und Dienstleistungen und die vom Unternehmen zu tragenden Abgaben, Steuern, Gebühren und Beiträge« zu verstehen. Das Merkmal des Güterverzehrs drückt sich durch eine Veränderung oder Abnahme von Vermögensbestandteilen aus, wodurch sowohl ein Gegenwert entstehen kann (z. B. Verbrauch von Rohstoffen und Löhnen zur Erstellung von Produkten) als auch die Aufwendungen ohne Gegenleistung anfallen können (z. B. Abgaben, Steuern). Das Merkmal Betriebsbezogenheit schließt den Wertverzehr der Privatsphäre aus. Jedoch ist ebenso wie bei den Erträgen zwischen den eigentlichen betrieblichen Aufwendungen (Zweckaufwendungen, die durch den eigentlichen Betriebszweck entstanden sind; z. B. Verbrauch von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Löhnen und Abschreibungen von Produktionsanlagen) und den betriebsfremden Aufwendungen (neutrale Aufwendungen, die nicht den eigentlichen Betriebszweck berühren; z. B. Darlehenszinsen) zu unterscheiden. Wie die Erträge sind auch die Aufwendungen auf ein Geschäftsjahr zu beziehen und daher ggf. periodengerecht abzugrenzen.

2.3 Steuerliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

2.3.1 Betriebseinnahmen

Der Begriff Betriebseinnahmen ist im EStG nicht geregelt. Nach seinem Sinn und Zweck ist dieser steuerliche Begriff in Anlehnung an § 4 Abs. 4 und § 8 Abs. 1 EStG zu bestimmen. Danach sind Betriebseinnahmen alle betrieblich veranlassten **Güterzugänge** zum Betriebsvermögen, die **in Geld oder Geldeswert** bestehen (vgl. BFH vom 22.07.1988 BStBl II 1988, 995 und vom 14.03.2006 BStBl II 2006, 650). Vgl. auch die Ausführungen in R 4.7 EStR und H 4.7 EStH. Die Betriebseinnahmen können aus Grundgeschäften oder Hilfsgeschäften des Betriebs stammen. **Grundgeschäfte** sind beispielsweise Veräußerung von Waren eines Einzel- oder Großhandelsbetriebs, Veräußerung der erzeugten Produkte eines Fabrikationsbetriebs, Erlöse aus Werk- und Dienstleistungen. **Hilfsgeschäfte** sind beispielsweise Veräußerung von abnutzbaren und nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Veräußerung von Wirtschaftsgütern des gewillkürten Betriebsvermögens (z. B. Grundstücke, Wertpapiere), Einnahmen aus Vermietungen oder Darlehensgewährungen, wenn diese Geschäfte nicht den eigentlichen Betriebszweck darstellen.

Keine Betriebseinnahmen sind mangels betrieblicher Veranlassung als Einlagen bezeichneten Zuführungen ins Betriebsvermögen, gleichgültig ob sie in Form von Geld, Sachwerten oder Rechten bestehen.

Der Zufluss von Darlehensmitteln ist auch im Rahmen einer Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht als Betriebseinnahme anzusehen (vgl. H 4.5 Abs. 1 (Darlehen) EStH). Auch Einnahmen, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt werden, sog. **durchlaufende Posten**, sind nach § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht als den Gewinn beeinflussende Betriebseinnahmen anzusetzen. Der Verzicht auf Einnahmen ist grundsätzlich keine Betriebseinnahme. Jedoch können in solchen Fällen u. U. Entnahmen vorliegen (vgl. Ausführungen F 2).

Entscheidendes Kriterium einer Betriebseinnahme ist damit der betriebliche Veranlassungszusammenhang, ungeachtet einer zeitlichen Zuordnung. Hingegen ist der Begriff des Ertrags, neben der auch hier erforderlichen betrieblichen Veranlassung, erweitert durch das Merkmal der wirtschaftlichen Zuordnung zum Geschäftsjahr (Wirtschaftsjahr). Der Begriff des Ertrags ist damit gegenüber dem Begriff der Betriebseinnahme um eine zeitliche Dimension erweitert. Folge dieses Definitionsunterschieds sind beispielsweise die Regelungen zu den Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 2 HGB bzw. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, mit deren Hilfe der als Betriebseinnahme anzusehende betriebliche Güterzugang in seiner periodengerechten Erfassung als Ertrag einem anderen Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr zugeordnet wird.

2.3.2 Abgrenzung zu außerbetrieblichen Einnahmen

Ein Wertzugang stellt nur dann eine Betriebseinnahme dar, wenn er sachlich mit dem Betrieb zusammenhängt. Dabei genügt ein mittelbarer Zusammenhang. In den Rahmen des Betriebs fallen daher nicht nur die Geschäfte, die den Hauptgegenstand ausmachen, sondern auch die sog. **Nebengeschäfte** und Nebentätigkeiten (z. B. Vergütungen aus Ehrenämtern, Tätigkeiten als Aufsichtsratsmitglied). Bezüglich der Hilfsgeschäfte vgl. oben 2. 3. 1.

Auch **Schenkungen** und Erbschaften können ausnahmsweise ursächlich mit dem Betrieb zusammenhängen und somit Betriebseinnahmen sein (vgl. BFH vom 14.03.2006 BStBl II 2006, 650). Unentgeltliche betriebliche Zuwendungen von Wirtschaftsgütern führen zu Betriebseinnahmen i. H. d. gemeinen Werts nach § 6 Abs. 4 EStG (vgl. BFH BStBl II 1988, 633). Der gemeine

Wert entspricht in der Regel dem Verkehrswert. Ein wichtiges Merkmal für eine betrieblich veranlasste Zuwendung und damit Betriebseinnahme beim Empfänger ist regelmäßig die Tatsache, dass der Zuwendende die dafür getätigten Aufwendungen als Betriebsausgabe behandelt (BFH vom 21.11.1963 BStBl III 1964, 183 und u. a. auch vom 26.09.1995 BStBl II 1996, 273). Reine **Aufmerksamkeiten** stellen jedoch keinen geldwerten Vermögenszugang dar und sind daher keine Betriebseinnahmen (z. B. eine Blumenspende zu einem Betriebsjubiläum).

Keine Betriebseinnahmen sind Einnahmen, die nicht durch den Betrieb, sondern durch private Umstände veranlasst sind. Zu den **Privateinnahmen** gehören die Einnahmen aus der Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens. Nach der Rechtsprechung kommt es für die Unterscheidung zwischen Betriebseinnahmen und Privateinnahmen (wie bei den Betriebsausgaben) nicht auf die Auffassung des Steuerpflichtigen an, sondern auf den objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb. Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens können jedoch nicht privat veräußert werden.

BEISPIEL

Ein Schmuckwarenhändler kann nicht Schmuckgegenstände zunächst in das Privatvermögen entnehmen und unmittelbar anschließend privat veräußern. Der Erlös aus einer solchen Veräußerung gehört zu den Betriebseinnahmen. Bedeutung haben diese Fälle vor allem auch für die USt.

2.3.3 Steuerfreie Betriebseinnahmen

Nicht alle betrieblich veranlassten und den Vermögensstand erhöhenden Wertzugänge sind **steuerpflichtige** Betriebseinnahmen. Vor allem § 3 EStG enthält einen umfangreichen Katalog von Einnahmen, die ertragsteuerlich befreit sind. Darüber hinaus enthalten andere Gesetze und Verordnungen ebenfalls Regelungen über die Steuerbefreiung bestimmter Vermögenszugänge (vgl. auch R 3.0 EStR und die Zusammenstellung in H 3.0 EStH sowie zu einzelnen Nr. des § 3 EStG in H 3.1 bis H 3.65 EStH). Derartige steuerfreie Betriebseinnahmen sind von dem durch Betriebsvermögensvergleich bzw. GuV-Rechnung unter Einbeziehung dieser Betriebseinnahmen ermittelten Gewinn abzuziehen (**außerbilanzielle Abrechnung**). Von den zahlreichen Befreiungstatbeständen werden im Rahmen dieses Buches nur folgende behandelt:

a) Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz

Unternehmer können von der öffentlichen Hand für bestimmte Investitionen eine Investitionszulage erhalten und zwar nach § 2 Investitionszulagengesetz 2010; diese Investitionszulagen sind steuerfrei nach § 13 InvZulG 2010 und die gewährten Zulagen dürfen die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter nicht mindern.

Diese steuerfreien Zulagen sind zweckmäßigerweise auf eigenen Ertragskonten zu buchen. Sie sind im Zuge der steuerlichen Gewinnermittlung von dem aus der Buchführung und dem Jahresabschluss (GuV-Rechnung) sich ergebenden Gewinn (Jahresüberschuss) außerhalb der Bilanz wieder abzuziehen.

b) Erwerb von Freianteilen an Kapitalgesellschaften aufgrund Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

Kapitalgesellschaften (AG, KG a.A und GmbH) können ihr Nennkapital aus Gesellschaftsmitteln (z. B. aus freien Rücklagen) erhöhen (für AG nach den Vorschriften der §§ 207–220 AktG, für KG a. A. nach den Vorschriften des § 278 Abs. 3 i. V. mit den §§ 207–220 AktG). In

derartigen Fällen erhalten die bisherigen Anteilseigner (Aktionäre bzw. Gesellschafter) unentgeltlich neue Anteilsrechte (Freianteile, Freiaktien, Gratisaktien, Berichtigungsaktien). Nach § 1 des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln vom 10.10.1967 – KapErhStG – (BGBl I 1967, 977 und BStBl I 1967, 367), zuletzt geändert durch SEStEG vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782 und BStBl I 2007, 4), unterliegt der unentgeltliche Erwerb der Freianteile nicht der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Vgl. zu diesem Thema die weiteren Ausführungen in K 3. I. 6.

2.3.4 Betriebsausgaben

Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben kommen nur bei den ersten drei Einkunftsarten des EStG (bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbstständiger Arbeit, § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG) in Betracht.

Der Begriff Betriebsausgaben beinhaltet folgende **Merkmale**:

- a) Es muss sich um **Aufwendungen** handeln. Damit ist aber offenbar nicht der betriebswirtschaftliche Aufwandsbegriff gemeint, da das EStG die Bezeichnung Aufwendungen auch bei den Werbungskosten (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) und bei den Kosten der Lebensführung (so in § 10 Abs. 1 Satz 1, § 12 Nr. 1 und §§ 33 und 33 a EStG) verwendet. Der Begriff der Aufwendungen wird im EStG als Oberbegriff für Ausgaben und Aufwand verwendet. Die Aufwendungen sind begrifflich abzugrenzen gegenüber den Ausgaben und Kosten. Ausgaben sind tatsächliche Abflüsse in Geld oder Geldeswert (im Sinne von § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG), bezogen auf den Zeitpunkt der Verausgabung. Unter Kosten versteht man den in Geld ausgedrückten betrieblichen Güter- und Diensteverzehr zur Erstellung von betrieblichen Leistungen (alles was an in Geld bewerteten Sachgütern und Dienstleistungen erforderlich bzw. aufzuwenden ist, um Erzeugnisse oder Leistungen zu produzieren, z. B. Rohstoffe, Hilfs- und Betriebsstoffe, Fertigungslöhne). Innerhalb eines Wirtschaftsjahres dürfen (in den Fällen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich) nur solche Aufwendungen berücksichtigt werden, die wirtschaftlich in das entsprechende Wirtschaftsjahr gehören (periodengerechte Gewinnermittlung). Insoweit stimmt bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich der Inhalt des Begriffs Betriebsausgaben mit dem handelsrechtlichen Begriff Aufwendungen (vgl. 2.2 c) überein.
- b) Die Aufwendungen können in **Geld** (z. B. Bezahlung von Löhnen und Gehältern, Zinsen, Mieten, Reparaturkosten) oder in **Geldeswert** (z. B. Abschreibung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Verbrauch von Betriebsstoffen) bestehen.
- c) Die Aufwendungen müssen vom Steuerpflichtigen geleistet worden sein, d. h. es muss eine **Vermögensminderung** eintreten. Aufwendungen sind damit alle Wertabflüsse, die nicht Entnahmen sind. Darunter fallen auch die AfA und die Teilwertabschreibung bei abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (vgl. BFH vom 10.10.2017 BStBl II 2018, 185 und Schmidt/Loschelder EStG 38. Aufl., § 4 Rz. 471). Die Arbeitsleistung des Unternehmers ist keine Betriebsausgabe. Lediglich das eigene Vermögen des Unternehmers mindernde Aufwendungen können berücksichtigt werden (**Eigenaufwand**). Drittaufwand, also das Vermögen eines Dritten mindernde Kosten, können nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, vgl. H 4.7 (Drittaufwand) EStH, auch nicht im Wege einer Nutzungseinlage, vgl. H 4.3 [1] (Nutzungsrechte/Nutzungsvorteile) EStH. Übt beispielsweise der Unternehmer seinen Betrieb in einem seiner Ehefrau gehörenden **und auf deren Kosten** erstellten Gebäude aus, so kann er eine AfA für das Gebäude als betrieblichen Auf-

wand nicht geltend machen, weil er die Herstellungskosten des Gebäudes nicht getragen hat. Zu den Ausnahmefällen der **Abkürzung des Zahlungswegs** bzw. des Vertragswegs, bei denen Aufwendungen eines Dritten als Aufwendungen des Steuerpflichtigen gewertet werden können, vgl. H 4.7 (Drittaufwand) EStH.

- d) Die Aufwendungen brauchen nicht mit Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens zusammenzuhängen (vgl. hierzu auch R 4.7 Abs. 1 Satz 2 EStR). Die Aufwendungen müssen jedoch **betrieblich veranlasst** sein, d. h. sie müssen objektiv mit dem Betrieb in sachlichem Zusammenhang stehen und subjektiv für betriebliche Zwecke gemacht worden sein. Die Aufwendungen müssen ausschließlich oder doch ganz überwiegend betrieblich verursacht sein (weitere Ausführungen hierzu vgl. 2.3.5). So kann beispielsweise ein Unternehmer die AfA seines zum Privatvermögen gehörenden Pkw insoweit als Betriebsausgabe geltend machen, als er diesen für betriebliche Fahrten nutzt. Auch Eigenaufwand, der bei der betrieblichen Nutzung eines in fremdem Eigentum stehenden Wirtschaftsguts anfällt, kann der Unternehmer als Betriebsausgabe geltend machen, vgl. H 4.7 (Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut) EStH.
- e) Die betriebliche Verursachung muss **nicht zwangsläufig** sein. Der Steuerpflichtige hat einen sehr weiten Spielraum; er kann insbesondere nach freiem Ermessen darüber entscheiden, welche Ausgaben er aus betrieblichem Anlass machen will. Auch Aufwendungen, die das notwendige und übliche Maß übersteigen, sind Betriebsausgaben, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Ebenso sind unangemessene Aufwendungen begrifflich Betriebsausgaben, jedoch sieht hierfür § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG gewisse Einschränkungen für den Abzug vor (vgl. R 4.10 Abs. 12 EStR und H 4.10 [12] EStH). Auch wirtschaftlich unzumutbare Aufwendungen (z. B. der Steuerpflichtige musste wegen früherer Geldentnahmen einen betrieblich bedingten Kredit aufnehmen und dafür Schuldzinsen zahlen; beachte jedoch die Einschränkung des Abzugs der Schuldzinsen gem. § 4 Abs. 4 a EStG sowie die Zinsschranke des § 4 h EStG) oder vermeidbare Aufwendungen (z. B. der Steuerpflichtige hätte durch Abschluss entsprechender Versicherungsverträge hohe Schadenskosten vermeiden können) sind Betriebsausgaben. Die Ungewöhnlichkeit, Unnötigkeit und Unzumutbarkeit von Ausgaben kann aber ein Anzeichen dafür sein, dass der betriebliche Anlass nur vorgeschoben ist.
- f) Betriebsausgaben können auch bereits vor der Eröffnung eines Betriebs anfallen (**vorweggenommene Betriebsausgaben**, z. B. Planungskosten, Finanzierungskosten, Reisekosten u. a., vgl. H 4.7 (Vorweggenommene Betriebsausgaben) EStH). Kommt es anschließend nicht zu der beabsichtigten Betriebseröffnung, dann sind solche vergeblichen Aufwendungen trotzdem Betriebsausgaben. Entsprechendes gilt für eine Betriebsbeendigung. Auch nach Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs können weitere Betriebsausgaben in der Abwicklungsphase bis zur Vollbeendigung und sogar noch danach anfallen (**nachträgliche Betriebsausgaben**, vgl. § 24 Nr. 2 EStG). Entscheidend dafür ist, dass die Aufwendungen ihre Ursache in der früheren gewerblichen Tätigkeit haben (z. B. Zinszahlungen für Verbindlichkeiten, die noch nicht getilgt sind).
- g) Betriebsausgaben können grundsätzlich nur dann anerkannt werden, wenn deren betriebliche Veranlassung und Höhe nachgewiesen wird. Gelingt der Nachweis der Höhe jedoch nicht, obwohl offensichtlich Ausgaben angefallen sein müssen, ist eine Schätzung der Höhe nicht feststellbaren Betriebsausgabe möglich, vgl. H 4.7 (Schätzung von Betriebsausgaben) EStH. Allerdings ist dann gegebenenfalls noch das Abzugshindernis des § 160 AO zu prüfen.

Dieser sehr weit gehende Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG wird jedoch eingeengt durch § 12 EStG (insbesondere hinsichtlich der Kosten der Lebensführung) und durch § 4 Abs. 5 EStG (hinsichtlich bestimmter nicht abzugsfähiger oder nur beschränkt abzugsfähiger Betriebsausgaben) sowie durch die besondere Regelung des § 4 Abs. 4 a EStG für den Schuldzinsenabzug und die Regelung über die Zinsschranke durch § 4 h EStG. Vgl. hierzu weitere Ausführungen in 2.3.5 und 2.3.6.3.

2.3.5 Abgrenzung zu anderen Aufwendungen

Die Betriebsausgaben sind abzugrenzen von den **Werbungskosten** (§ 9 EStG) und den **Aufwendungen im Sinne von § 12 EStG** (insbesondere zu den Kosten der Lebensführung, § 12 Nr. 1 EStG), von denen ein Teil jedoch als Sonderausgaben (§§ 10 und 10 b EStG) oder außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33 c EStG) bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens abgezogen werden kann.

Von den Werbungskosten und den unter § 12 EStG fallenden Aufwendungen sind jedoch die **nicht abzugsfähigen und beschränkt abzugsfähigen Betriebsausgaben** im Sinne von § 4 Abs. 5 EStG streng zu unterscheiden. Bei den Aufwendungen, die unter § 12 EStG fallen, liegen Entnahmen vor, wenn sie aus betrieblichen Mitteln bezahlt werden, während es sich bei den unter § 4 Abs. 5 EStG fallenden Aufwendungen um echte Betriebsausgaben handelt, für die lediglich die steuerlich gewinnmindernde Abzugsfähigkeit eingeengt ist. Bei den nicht abzugsfähigen oder nur beschränkt abzugsfähigen Aufwendungen im Sinne von § 4 Abs. 5 EStG liegen deshalb keine Entnahmen vor. Vgl. hierzu die Ausführungen in 2.3.6.3.

Eine Besonderheit ergibt sich für den **Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben**. Nach § 4 Abs. 4 a EStG sind ertragsteuerlich bestimmte Zinsaufwendungen, die mit Schulden zusammen hängen, die im Betriebsbereich anfallen, nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Der nach § 4 Abs. 4 a EStG berechnete Betrag der nicht abziehbaren Schuldzinsen ist dann dem Gewinn außerbilanziell zuzurechnen. Entsprechendes gilt für die begrenzte Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben im Rahmen der Zinsschrankenregelung des § 4 h EStG.

Werbungskosten kommen nur bei den Überschusseinkünften des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG in Betracht. Es muss sich hierbei um Aufwendungen handeln, die dem Steuerpflichtigen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dieser Einkünfte erwachsen, oder diese Aufwendungen sind ausdrücklich nach dem Katalog des § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG als abzugsfähig zugelassen. Dienen Aufwendungen gleichzeitig der Erzielung von Einnahmen verschiedener Einkunftsarten (Gewinneinkünften und Überschusseinkünften), so sind sie entsprechend aufzuteilen. Eine derartige Aufteilung ist nach objektiven Gesichtspunkten vorzunehmen, ggf. durch Schätzung, vgl. H 4.7 (Verhältnis von Betriebsausgaben und Werbungskostenpauschale) EStH.

Die **Kosten der Lebensführung** (§ 12 Nr. 1 EStG) sind nicht betrieblicher Natur, sondern privat veranlasst und daher keine Betriebsausgaben. Das sind zunächst einmal nach § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG insbesondere die Aufwendungen für Ernährung, Kleidung und Wohnung für den Steuerpflichtigen und seine Familienangehörigen. Nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören dazu aber auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (z. B. Repräsentationsaufwendungen). In der Praxis fallen zahlreiche Aufwendungen an, die nur zum Teil beruflich (bei Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen betrieblich) veranlasst sind (sog. **gemischte Aufwendungen**). Schon seit den Anfängen des Einkommensteuergesetzes (z. B. § 9 Abs. II Nr. 2 EStG vom 24.06.1891, Gesetzessammlung für die Königlichen Preussischen Staaten 1891, 175; § 15 Nr. 3 EStG vom

29.03.1920, RGBl I 1920, 359; § 12 EStG 1934, RStBl 1935, 33, 41) und später auf Grund der Fassungen des § 12 Nr. 1 EStG (seit Bestehen der Bundesrepublik Deutschland) bestanden unterschiedliche Auffassungen darüber, ob aus § 12 Nr. 1 EStG ein grundsätzliches Aufteilungsverbot oder ein Aufteilungsgebot für solche gemischte Aufwendungen herzuleiten ist. Zunächst bestand vor allem in der Finanzverwaltung und in der Rechtsprechung des RFH und BFH die Auffassung, dass § 12 Nr. 1 EStG ein Aufteilungsverbot für gemischte Aufwendungen normiere. Dieses Aufteilungsverbot wurde aber im Laufe der Zeit durch zahlreiche Entscheidungen einzelner Senate und des Großen Senats des BFH immer stärker aufgeweicht. Mit Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 (BStBl II 2010, 672 – zur Frage der Behandlung von Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen) und durch ein Urteil des BFH vom 21.04.2010 (BStBl II 2010, 685 – zur Frage Aufteilung von Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Fortbildungsveranstaltung) ist eine generelle Änderung der Auffassung zu § 12 Nr. 1 EStG auch beim BFH eingetreten. Nunmehr vertritt der BFH die Auffassung, dass § 12 Nr. 1 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen normiert, die sowohl durch die Einkunftserzielung als auch privat veranlasste Teile enthalten (**gemischte Aufwendungen**). Dieser Auffassung hat sich die Verwaltung angeschlossen und im Schreiben des BMF vom 06.07.2010 BStBl I 2009, 614 entsprechende Grundsätze zur Aufteilung und entsprechender Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen aufgestellt. Gemischte Aufwendungen sind danach insoweit als Betriebsausgaben abziehbar, als sie betrieblich veranlasst sind und sich dieser Teil nach objektiven Merkmalen und Unterlagen von Ausgaben, die der privaten Lebensführung gedient haben, leicht und einwandfrei trennen lässt, es sei denn, dass dieser Teil von untergeordneter Bedeutung (Anteil weniger als 10 %) ist. Der Teil der Aufwendungen, der danach als Betriebsausgaben zu berücksichtigen ist, kann gegebenenfalls geschätzt werden. So kann gemäß R 4.12 Abs. 2 Satz 2 EStR beispielsweise ein Unternehmer, der für eine Geschäftsreise einen Pkw seines Privatvermögens nutzt, zur Ermittlung der dadurch betrieblich veranlassten Fahrtkosten pauschale Kilometersätze (0,30 € je gefahrener Kilometer) anwenden, was einer Schätzung der betrieblich veranlassten Kosten entspricht. Eine objektive Trennung zwischen privater und betrieblicher Nutzung des Pkw wäre zwar anhand der zurückgelegten Fahrleistungen und von Aufzeichnungen darüber und über die Kosten des Pkw möglich, allerdings bei Pkw des Privatvermögens angesichts des dabei zu betreibenden Aufwands (Fahrtenbuch und Belegaufbewahrung) häufig nicht als angemessen zu betrachten, vor allem bei nur gelegentlicher Nutzung des Pkw für betriebliche Fahrten. Lässt sich allerdings eine Trennung der gemischten Aufwendungen nach objektiven Merkmalen und Unterlagen nicht leicht und einwandfrei durchführen, gehört der gesamte Betrag der Aufwendungen entsprechend allgemeiner Darlegungs- und Beweislastregelungen nach § 12 Nr. 1 EStG zu den nicht zu berücksichtigenden Ausgaben, vgl. auch R 12.1 EStR. Darüber hinaus enthalten die EStR spezielle Regelungen für die Abgrenzung folgender Aufwendungen, soweit sie durch den Beschluss des Großen Senats vom 21.04.2010 nicht berührt sind:

- Für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte (in R 4.12 Abs. 1 EStR),
- für Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (in R 4.12 Abs. 3 EStR),
- für Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile (in R 12.3 EStR),
- für Zuwendungen (in R 12.5 EStR),
- für Unterhalts- und Versorgungsleistungen (in H 12.6 EStH).

Zu den Regelungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte, Reisekosten und Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung vgl. BMF vom 23.12.2014 BStBl I 2015, 26 und BMF vom 24.10.2014 BStBl I 2014, 1412. Bei Nutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen

gen oder von Brennstoffzellenfahrzeugen vgl. BMF 05.06.2014 BStBl I 2014, 835 bzw. BMF vom 24.01.2018 BStBl I 2018, 272.

Auch die **Personensteuern** (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Kirchensteuer) und die **Umsatzsteuer** für Umsätze, die Entnahmen sind und **bestimmte Vorsteuerbeträge** sind nicht betrieblich veranlasst und daher folgerichtig in § 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG (eigentlich nur klarstellende Bedeutung) als nicht zum Abzug zugelassen. Sie sind bei Einzelunternehmern und bei Personengesellschaften als Entnahmen zu buchen und bei den juristischen Personen für die Ermittlung des zu versteuernden körperschaftsteuerlichen Einkommens außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen. Das Abzugsverbot der Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind und Vorsteuerbeträge bestimmter Aufwendungen, bezweckt in erster Linie die Gleichstellung der Unternehmer i. S. des UStG mit denjenigen Steuerpflichtigen, die nicht die Möglichkeit haben, Waren und Leistungen einem Betrieb zu entnehmen, sondern sich diese umsatzsteuerbelastet beschaffen müssen (Unternehmer insoweit als umsatzsteuerlicher Endverbraucher).

2.3.6 Arten der Betriebsausgaben

Von der Auswirkung auf den Gewinn eines Wirtschaftsjahres und den steuerlichen Gewinn überhaupt sind folgende Arten von Betriebsausgaben zu unterscheiden:

- sofort abzugsfähige und damit sofort erfolgswirksame Betriebsausgaben,
- nicht sofort abzugsfähige Betriebsausgaben,
- nicht abzugsfähige und nur beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben,
- besondere Regelung für den Schuldzinsenabzug als Betriebsausgaben.

2.3.6.1 Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben

Dazu gehören alle betrieblich veranlassten Aufwendungen, die laufend anfallen, durch die aber kein bewertbares Wirtschaftsgut entsteht, wie beispielsweise Miet- und Zinszahlungen, Lohn- und Gehaltszahlungen, Reparaturkosten, die keine Herstellungskosten sind, Zahlung von Versicherungsbeiträgen, betrieblichen Steuern, Gebühren und sonstigen Beiträgen, Porto und Telefonkosten u. Ä.

Derartige Aufwendungen sind jedoch nur in dem Wirtschaftsjahr abzugsfähig, in dem sie **wirtschaftlich verursacht** wurden. Im Voraus geleistete Zahlungen für künftige Wirtschaftsjahre sind daher ggf. aktiv abzugrenzen (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG); vgl. hierzu nähere Ausführungen in K 5.

Aber auch Aufwendungen, die erst **nach dem Bilanzstichtag** fällig werden (z. B. bis zum Abschlusszeitpunkt noch nicht bezahlte Mieten, Zinsen und Reparaturkosten) oder die dem Grunde und/oder der Höhe nach noch nicht endgültig feststehen (z. B. wahrscheinlich zu erwartende Prozesskosten und Garantieverpflichtungen, für die Rückstellungen zu bilden sind; vgl. hierzu nähere Ausführungen in L 5), sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, wenn sie wirtschaftlich auf das Wirtschaftsjahr entfallen.

Ferner gehören zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben die **Anschaffungs- und Herstellungskosten** der geringwertigen Wirtschaftsgüter – GWG –, wenn für sie die Bewertungsfreiheit (Sofortabschreibung) des § 6 Abs. 2 EStG in Betracht kommt.

2.3.6.2 Nicht sofort in voller Höhe abzugsfähige Betriebsausgaben

Im weiteren Sinne gehören begrifflich zu den Betriebsausgaben auch alle Aufwendungen, die dem Betrieb ein bewertbares Wirtschaftsgut bringen, dessen Nutzen sich über das Jahr der Aufwendung hinaus erstreckt. Hierbei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- a) Aufwendungen, die dem Betrieb über die Anschaffungs- und Herstellungskosten ein **abnutzbares Wirtschaftsgut** des Anlagevermögens bringen, wie beispielsweise Gebäude, Maschinen und maschinelle Anlagen, Kraftfahrzeuge, Einrichtungen sowie zeitlich begrenzte Nutzungsrechte und andere immaterielle Einzel-Wirtschaftsgüter sowie der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert:

In diesen Fällen werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten regelmäßig über die jährliche planmäßige Absetzung für Abnutzung (AfA) zu erfolgswirksamen Betriebsausgaben (zum Verständnis der AfA als nicht sofort abzugsfähiger Betriebsausgaben vgl. Schmidt/Kulosa, EStG 38. Aufl., § 7 Rz. 1). Die planmäßige AfA kann danach auch als Ausdruck der periodengerechten Verteilung der Anschaffungskosten/Herstellungskosten auf die Zeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts verstanden werden. An Stelle oder neben der planmäßigen AfA können auch erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen oder Teilwertabschreibungen zu erfolgswirksamen Betriebsausgaben führen. Bei Veräußerung oder Entnahme derartiger Wirtschaftsgüter führt der restliche Buchwert des Wirtschaftsguts zu einer Betriebsausgabe.

BEISPIEL

Der Unternehmer veräußert einen gebrauchten Pkw des Anlagevermögens am 01.01.02 für 10 000 € zuzüglich 1 900 USt. Der Buchwert des Pkw hat 8 000 € zum Bilanzstichtag 31.12.01 betragen.

LÖSUNG Diese Veräußerung ist zum 01.01.02 wie folgt zu buchen:

Geldkonto	11 900 €	
an Fuhrpark		8 000 €
an Sonstige betriebliche Erträge		2 000 €
an USt		1 900 €
Alternative Buchung:		
Geldkonto	11 900 €	
an Erlöse aus Anlagenverkauf		10 000 €
an USt		1 900 €
und:		
Abschreibung für Anlagenabgang	8 000 €	
an Fuhrpark		8 000 €

Die Ausbuchung des Restbuchwerts von 8 000 € wirkt wie eine Betriebsausgabe, denn im Ergebnis führt der Erlös von 10 000 € nur zu einem (sonstigen betrieblichen) Ertrag (d. h. Gewinn) in Höhe von 2 000 €. Die USt hat auf den Gewinn keinen Einfluss, da ihr ein entsprechender Geldzufluss gegenüber steht.

Bei einer Entnahme des Pkw für private Zwecke wäre die Auswirkung entsprechend, da als Entnahmewert der Teilwert (hier angenommen, ebenfalls 10 000 €) an die Stelle des Erlöses beim Verkauf zum Ansatz käme (umsatzsteuerlich läge ein lieferungsgleicher Vorgang nach § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 UStG vor, für die als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG die Wiederbeschaffungskosten, hier ebenfalls 10 000 €, in Betracht kämen).

- b) Aufwendungen, die dem Betrieb über die Anschaffungs- und Herstellungskosten ein **nicht abnutzbares und nicht verbrauchbares Wirtschaftsgut** des Anlagevermögens bringen,

wie beispielsweise Grund und Boden von unbebauten und bebauten Grundstücken, Wertpapiere und Beteiligungen.

In diesen Fällen werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten regelmäßig erst durch eine Veräußerung oder Entnahme zu erfolgswirksamen Betriebsausgaben, ggf. bereits vorher über Teilwertabschreibungen.

BEISPIEL

Der Unternehmer veräußert ein im Jahre 01 für 50 000 € erworbenes unbebautes Grundstück am 30.06.03 (umsatzsteuerfrei) für 120 000 € gegen Barzahlung.

LÖSUNG Diese Veräußerung ist zum 30.06.03 wie folgt zu buchen:

Kasse	120 000 €	
an Unbebaute Grundstücke		50 000 €
an Sonstige betriebliche Erträge		70 000 €

Auch hier wirkt die Ausbuchung des Buchwerts, der den ursprünglichen Anschaffungskosten entspricht, in Höhe von 50 000 € wie eine Betriebsausgabe, denn im Ergebnis führt der Erlös von 120 000 € nur zu einem Veräußerungsgewinn von 70 000 €.

Anmerkung: Auch in diesem Fall kann alternativ wie oben im Beispiel unter a) gebucht werden.

- c) Aufwendungen, mit denen **Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens** angeschafft oder hergestellt werden, wie beispielsweise die Anschaffungskosten bei der Anschaffung von Handelswaren sowie bei der Anschaffung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen zur Herstellung von Erzeugnissen in einem Fabrikationsbetrieb sowie Fertigungslöhne zur Herstellung von Erzeugnissen in einem Fabrikationsbetrieb (Herstellung von Fertigerzeugnissen und halbfertigen Erzeugnissen):

In diesen Fällen werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten erst durch eine Veräußerung oder Entnahme der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens über den Wareneinsatz bzw. Materialeinsatz oder den Buchwert der aktivierten Herstellungskosten zu Betriebsausgaben, ggf. bereits vorher über Teilwertabschreibungen.

BEISPIELE

a) Ein Großhändler veräußert am 15.01.02 Handelswaren für 20 000 € zuzüglich 3 800 € USt, die er am 20.12.01 für 15 000 € zuzüglich 2 850 € USt erworben hatte.

LÖSUNG Dieser Vorgang ist wie folgt zu buchen:

- am 15.01.02

Forderungen	23 800 €	
an Warenverkauf (Erlöse)		20 000 €
an USt		3 800 €

- (spätestens) beim Jahresabschluss zum 31.12.02 (zusammen mit den Wareneinsatzbeträgen der übrigen im Wirtschaftsjahr 02 zum Verkauf gelangten Handelswaren):

GuV-Konto	15 000 €	
an Wareneinkauf		15 000 €

Im Rahmen der GuV-Rechnung wirken sich (bei vorstehender Buchung des Wareneinsatzes über die Aufwandsseite des GuV-Kontos als Bruttoabschluss der Warenkonten) die seinerzeitigen Anschaffungskosten in Höhe von 15 000 € als Betriebsausgaben aus.

b) Ein Fabrikant veräußert ein im Betrieb für 10 000 € Herstellungskosten erzeugtes Produkt für 20 000 € zuzüglich 3 800 € USt an einen Kunden.

LÖSUNG Im Zuge des Jahresabschlusses wirken sich die Herstellungskosten in Höhe von 10 000 € über das Konto »Bestandsveränderungen« gewinnmindernd und somit im Ergebnis wie Betriebsausgaben aus.

2.3.6.3 Nicht abzugsfähige und beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG

a) Ertragsteuerliche Behandlung der Aufwendungen im Sinne von § 4 Abs. 5 EStG:

Im § 4 Abs. 5 EStG sind bestimmte Aufwendungen aufgeführt, die zwar wegen ihrer betrieblichen Veranlassung echte Betriebsausgaben sind, aber den steuerlichen Gewinn nicht oder nur in einer bestimmten Höhe mindern, d. h. steuerlich nicht als gewinnmindernde Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Trotz dieser rein steuerlichen Regelung bleibt der handelsrechtliche gewinnmindernde Abzug solcher Aufwendungen völlig unberührt.

Da die Aufwendungen im Sinne von § 4 Abs. 5 EStG keine Entnahmen darstellen, sind sie (ebenso wie die übrigen abzugsfähigen Betriebsausgaben) zunächst von den Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG) abzugrenzen (vgl. R 4.10 Abs. 1 EStR und 2.3.5). Letztere sind der Sache nach bereits keine Betriebsausgaben.

Die nicht abzugsfähigen oder nur beschränkt abzugsfähigen Aufwendungen sind außerhalb der Bilanz und Buchführung dem Gewinn wieder hinzuzurechnen (vgl. auch § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV). Sie sind zweckmäßigerweise auf eigenen Aufwandskonten (»Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben«) zu buchen, damit zum einen die Hinzurechnungsbeträge leichter zu ermitteln sind und zum anderen die Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7 EStG erfüllt werden.

b) Behandlung der Vorsteuer bestimmter nicht abzugsfähiger oder beschränkt abzugsfähiger Betriebsausgaben:

Nach § 15 Abs. 1 a Nr. 1 UStG sind die Vorsteuerbeträge für Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und Nr. 7 oder Abs. 7 EStG oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt, nicht abziehbar. Bei Bewirtungsaufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ist jedoch § 15 Abs. 1a Nr. 1 Satz 2 UStG zu beachten. Die nicht abziehbare Vorsteuer darf in diesen Fällen bereits nach § 12 Nr. 3 EStG nicht als Betriebsausgabe behandelt werden. Vorsteuerbeträge, die aus anderen Gründen umsatzsteuerlich nicht zum Abzug zugelassen sind, fallen unter § 9 b EStG und teilen folglich das Schicksal der zugehörigen Aufwendungen als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe, vgl. auch R 9 b (3) EStR.

c) Geschenke (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG)

Grundsätzlich gilt: Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind Aufwendungen für betrieblich veranlasste Geschenke nicht abzugsfähig, soweit sie Personen zugewendet werden, die nicht Arbeitnehmer des Unternehmens sind. Es spielt dabei keine Rolle, ob der Empfänger eine natürliche oder nichtnatürliche Person ist. Geschenke an Arbeitnehmer des Betriebs sind daher als Betriebsausgabe abzugsfähig, stellen jedoch beim Empfänger grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Geschenke sind unentgeltliche Zuwendungen in Geld oder Geldeswert jeglicher Art, z. B. auch Dienstleistungen. Diese unentgeltlichen Zuwendungen sind gegenüber den Fällen abzugrenzen, in denen der Empfänger der Zuwendung eine (konkrete) **Gegenleistung** erbringt (vgl. R 4.10 Abs. 2–4 insbesondere Abs. 4 EStR und H 4.10 [2 – 4] (Geschenk) EStH). Nicht als Geschenke sind die **Annehmlichkeiten** bzw. Aufmerksamkeiten zu behandeln (vgl. hierzu auch R 4.10 Abs. 4 Satz 5 EStR). Schmiergeldzahlungen für konkrete Leistungen des Empfängers sind damit keine Geschenke und somit grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben, jedoch muss der Empfänger nachgewiesen werden (vgl. § 160 AO); beachte jedoch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG.