

Band 1

Bernfried Fanck | Harald Guschl

Jürgen Kirschbaum | Heribert Schustek

Thilo Haug | Tanja Leibold

Finanz und Steuern

**BILANZSTEUER-
RECHT UND
BUCHFÜHRUNG**

17. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

myBook+

Ein neues Leseerlebnis

Lesen Sie Ihr Buch online im Browser – geräteunabhängig und ohne Download!

Und so einfach geht's:

- Gehen Sie auf <https://mybookplus.de>, registrieren Sie sich und geben Ihren Buchcode ein, um zu Ihrem Buch zu gelangen
- **Ihren individuellen Buchcode finden Sie am Buchende**

Wir wünschen Ihnen viel Spaß mit myBook+!



Bilanzsteuerrecht und Buchführung

Finanz und Steuern

Band 1

Bernfried Fanck / Harald Guschl / Jürgen Kirschbaum /
Heribert Schustek / Thilo Haug / Tanja Leibold

Bilanzsteuerrecht und Buchführung

17. Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Print: ISBN 978-3-7910-5838-2 Bestell-Nr. 20182-0005
ePub: ISBN 978-3-7910-5840-5 Bestell-Nr. 20182-0101
ePDF: ISBN 978-3-7910-5839-9 Bestell-Nr. 20182-0154

Fanck/Guschl/Kirschbaum/Schustek/Haug/Leibold

Bilanzsteuerrecht und Buchführung

17. Auflage, März 2024

© 2024 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Produktmanagement: Ruth Kuonath
Lektorat: Petra Bandl

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

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Autoren

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

Dr. Tanja Leibold

Professorin

an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Bearbeiterübersicht:

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

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

Kirschbaum: C, G, N, S, T

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

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

Leibold: L (8 und 9), S, T

Vorwort zur 17. 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 wurde das Autorenteam durch Prof. Dr. Tanja Leibold ergänzt, die einige Bearbeitungsteile von Prof. Jürgen Kirschbaum übernommen hat.

Das Lehrbuch berücksichtigt die aktuelle Rechtslage zum 31.12.2023. Neben zahlreichen Gesetzesänderungen sind die einschlägigen BMF-Schreiben und Veröffentlichungen in der Fachliteratur sowie die aktuelle Rechtsprechung eingearbeitet.

Ludwigsburg, im Januar 2024

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

Inhaltsübersicht

Teil A Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	47
1 Einführung	47
2 Allgemeine Buchführungspflicht nach Handelsrecht	48
3 Steuerliche Buchführungspflicht	51
4 Sonstige Aufzeichnungspflichten	55
5 Inhalt der Buchführungspflicht	59
6 Handelsrechtliche und steuerliche Aufbewahrungspflichten	61
7 Bewilligung von Erleichterungen	62
8 Verletzung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten und ihre Folgen	62
9 Unterschiede bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG	64
Teil B Technik der doppelten Buchführung	65
1 Grundlagen der Buchführung	65
2 Funktion der doppelten Buchführung	73
3 Organisation der Buchführung	76
Teil C Begriff des Gewinns, Gewinn- und Verlustrechnung und steuerliche Gewinnermittlungsarten	89
1 Allgemeines	89
2 Gewinn- und Verlustrechnung als Bestandteil des Jahresabschlusses	92
3 Gewinnermittlungsarten	116
Teil D Wirtschaftsgut	152
1 Begriff des Wirtschaftsguts	152
2 Zurechnung	153
3 Anteile an einem Wirtschaftsgut	154
Teil E Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen	156
1 Grundsätze	156
2 Grundstücke im Betriebsvermögen	166
3 Forderungen und Verbindlichkeiten	171
Teil F Einlagen und Entnahmen	185
1 Einlagen	185
2 Entnahmen	194
3 Sonderfälle von Einlagen, Entnahmen	206
Teil G Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze	230
1 Unterscheidung zwischen Bilanzierung und Bewertung	230
2 Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	231
3 Allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Bewertung	233
4 Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für die steuerliche Gewinnermittlung	240
5 Konkrete handelsrechtliche und steuerliche Bilanzierungsgrundsätze (Überblick)	255

6	Konkrete handelsrechtliche und steuerliche Bewertungsgrundsätze (Bewertungsmaßstäbe)	263
7	Bewertungsvereinfachungsmethoden	293
Teil H Bewertungsmaßstäbe		312
1	Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	313
2	Anschaffungskosten	313
3	Herstellungskosten und ihre Ermittlung	324
4	Ansatz eines niedrigeren Werts	361
Teil I Besondere Anschaffungsvorgänge		377
1	Erwerb gegen Renten- oder Ratenzahlungen	377
2	Erwerb durch Tausch	386
3	Mietkauf und Leasing	399
4	Übertragung stiller Reserven	414
5	Erhalt von Zuschüssen	418
6	Schwund	421
7	Erwerb von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren	423
8	Unentgeltlicher Erwerb (fiktive Anschaffungskosten)	430
Teil J Abschreibungen		441
1	Allgemeine Grundsätze	441
2	Absetzung für Abnutzung (AfA)	446
3	AfA für Gebäude, Gebäudeteile und Außenanlagen	460
4	Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA)	478
5	Absetzung für Substanzverringerung (AfS)	483
6	Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen	485
7	Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)	510
Teil K Bilanzierung bestimmter Aktivposten		518
1	Grundstücke	518
2	Immaterielle Wirtschaftsgüter	540
3	Wertpapiere und Beteiligungen	549
4	Forderungen	559
5	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	572
6	Geleistete Anzahlungen	577
Teil L Bilanzierung bestimmter Passivposten		579
1	Grundsätze zur Bewertung von Verbindlichkeiten	579
2	Darlehensverbindlichkeiten	579
3	Valutaverbindlichkeiten	584
4	Erhaltene Anzahlungen	587
5	Rückstellungen	588
6	Übernommene Verbindlichkeiten und Rückstellungen	631
7	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	634
8	Rücklagen	636
9	Steuerfreie Rücklagen	637

Teil M Besonderheiten bei bestimmten Gewinn- und Verlust-Posten	677
1 Umsatzerlöse und aktivierte Eigenleistungen	677
2 Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren	682
3 Löhne und Gehälter	686
4 Provisionsaufwand und -ertrag durch Kommissionsgeschäfte	693
5 Erträge aus Wertpapieren und Beteiligungen	701
6 Diskontaufwand und -ertrag sowie Finanzkosten bei Wechselgeschäften	706
Teil N Bilanzberichtigung und Bilanzänderung sowie Berichtigungstechnik und Mehr- und Wenigerrechnung	713
1 Grundsätze der Bilanzberichtigung	713
2 Grundsätze der Bilanzänderung	733
3 Technik der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	737
4 Gewinnberichtigung im Rahmen der Mehr- und Wenigerrechnung (MWR)	738
Teil O Betriebseröffnung, Betriebserwerb, Betriebsübertragung, Betriebsaufgabe	749
1 Betriebseröffnung	749
2 Betriebserwerb	750
3 Betriebsübertragung und Betriebsaufgabe	753
Teil P Verträge unter Verwandten	762
1 Allgemeines	762
2 Arbeitsverträge mit Ehegatten	763
3 Arbeitsverträge mit Kindern	766
4 Andere Verträge unter nahen Angehörigen	767
Teil Q Besonderheiten bei Personengesellschaften	772
1 Begriff der Mitunternehmerschaft	772
2 Besonderheiten bei der steuerlichen Gewinnermittlung einer Mitunternehmer- schaft	784
3 Verteilung von Gewinn und Verlust und buchmäßige Behandlung	819
4 Behandlung der Beteiligung eines Mitunternehmers im Betriebsvermögen seines Einzelbetriebs	823
5 Besonderheiten bei der Gründung von Personengesellschaften	824
6 Besonderheiten beim Eintritt oder Ausscheiden eines Mitunternehmers	834
7 Realteilung	847
8 Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG	855
9 Besonderheiten bei der typischen stillen Gesellschaft	860
10 Besondere Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für bestimmte Personen- gesellschaften	862
Teil R Besonderheiten beim Abschluss von Kapitalgesellschaften	865
1 Grundlegende Unterschiede zur Personengesellschaft	865
2 Besondere Gliederungsvorschriften für Bilanz sowie Gewinn- und Verlust- rechnung	869
3 Besondere Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften	873
4 Ausschüttungssperren	877
5 Konzernabschluss	878

6	Genossenschaften	878
7	Steuerbilanz und steuerliche Ausgleichsposten	879
8	Buchung der Gewinnverwendung	883
9	Rechnungslegung nach IFRS	884
Teil S Komplexe Übungsfälle		885
Teil T Lösungen zu den komplexen Übungsfällen		907

Inhaltsverzeichnis

Autoren	7
Vorwort zur 17. Auflage	9
Abkürzungsverzeichnis	41
Teil A Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	47
1 Einführung	47
1.1 Begriffsbezeichnungen	47
1.2 Buchführung als Zweig des betrieblichen Rechnungswesens	47
2 Allgemeine Buchführungspflicht nach Handelsrecht	48
2.1 Gesetzliche Grundlagen	48
2.2 Zur Buchführung verpflichtete Personen, Beginn und Beendigung der Buchführungspflicht, Befreiung von der Buchführungspflicht	49
3 Steuerliche Buchführungspflicht	51
3.1 Buchführungspflicht nach § 140 AO	51
3.2 Besondere Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO	52
3.3 Beginn und Wegfall der Buchführungspflicht	54
4 Sonstige Aufzeichnungspflichten	55
4.1 Außersteuerliche Aufzeichnungspflichten	55
4.2 Steuerliche Aufzeichnungspflichten	57
5 Inhalt der Buchführungspflicht	59
5.1 Handelsrechtliche Vorschriften zur Erstellung der Buchführung und des Jahresabschlusses	59
5.2 Ergänzende steuerrechtliche Vorschriften	60
6 Handelsrechtliche und steuerliche Aufbewahrungspflichten	61
7 Bewilligung von Erleichterungen	62
8 Verletzung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten und ihre Folgen	62
9 Unterschiede bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG	64
Teil B Technik der doppelten Buchführung	65
1 Grundlagen der Buchführung	65
1.1 Inventur	65
1.2 Inventar	65
1.3 Inventurerleichterungen	66

1.3.1	Festwert	66
1.3.2	Gruppenbewertung	67
1.3.3	Stichprobeninventur	68
1.3.4	Permanente Inventur	68
1.3.5	Zeitverschobene Inventur	68
1.3.6	Buchmäßige Bestandsaufnahme für Anlagevermögen	69
1.4	Bilanz	70
1.5	Abschluss	70
1.6	Gewinn- und Verlustrechnung	71
2	Funktion der doppelten Buchführung	73
2.1	Sachkonten	73
2.1.1	Bestandskonten	73
2.1.2	Erfolgskonten	73
2.1.3	Gewinn- und Verlustkonto	74
2.1.4	Privatkonten	74
2.1.5	Schema für den Abschluss der Sachkonten	74
2.1.6	Buchungssatz	75
2.2	Personenkonten	75
2.3	Anlagekonten	76
3	Organisation der Buchführung	76
3.1	Buchführungssysteme	76
3.2	Methoden und Organisationsformen der doppelten Buchführung	76
3.2.1	Übertragungsbuchführung	77
3.2.2	Amerikanisches Journal	77
3.2.3	Durchschreibebuchführung	77
3.2.4	EDV-Buchführung	78
3.2.4.1	Externe EDV-Buchführung	78
3.2.4.2	Interne EDV-Buchführung	79
3.2.5	Offene-Posten-Buchhaltung	80
3.3	Kassenbuchführung	81
3.4	Hauptabschlussübersicht	83
3.5	Selbstständige Buchungskreise	86
3.5.1	Filialbuchführung	86
3.5.2	Devisenbuchführung	87
3.5.3	Geheimbuchführung	88
Teil C	Begriff des Gewinns, Gewinn- und Verlustrechnung und steuerliche Gewinnermittlungsarten	89
1	Allgemeines	89
1.1	Handelsrechtlicher Gewinnbegriff	89
1.2	Steuerlicher Gewinnbegriff	89
1.3	Gewinnermittlungszeitraum und Geschäftsjahr bzw. Wirtschaftsjahr	90
1.4	Bedeutung des Gewinns für die Besteuerung	91

2	Gewinn- und Verlustrechnung als Bestandteil des Jahresabschlusses	92
2.1	Gewinn- und Verlustrechnung	92
2.1.1	Begriff, Bedeutung und Inhalt	92
2.1.2	Form und Gliederung	93
2.1.3	Bedeutung für die Besteuerung	94
2.2	Handelsrechtliche und betriebswirtschaftliche Erträge und Aufwendungen	94
2.3	Steuerliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	95
2.3.1	Betriebseinnahmen	95
2.3.2	Abgrenzung zu außerbetrieblichen Einnahmen	96
2.3.3	Steuerfreie Betriebseinnahmen	97
2.3.4	Betriebsausgaben	97
2.3.5	Abgrenzung zu anderen Aufwendungen	99
2.3.6	Arten der Betriebsausgaben	102
2.3.6.1	Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben	102
2.3.6.2	Nicht sofort in voller Höhe abzugsfähige Betriebsausgaben	102
2.3.6.3	Nicht abzugsfähige und beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG	105
2.3.6.4	Aufzeichnungspflicht für nicht abzugsfähige und beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben	113
2.3.6.5	Betriebsausgaben, die mit steuerfreien Betriebseinnahmen wirtschaftlich zusammenhängen	113
2.3.6.6	Besondere Regelung für den Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4a EStG	113
2.3.6.7	Sonderfälle: Gewerbesteuer und Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke	115
2.4	Übereinstimmung zwischen den handelsrechtlichen Erträgen bzw. Aufwendungen und steuerlichen Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben	116
3	Gewinnermittlungsarten	116
3.1	Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG	116
3.1.1	Personenkreis	116
3.1.2	Begriff des Betriebsvermögens	117
3.1.3	Ausscheiden nichtbetrieblicher Vorgänge	118
3.1.3.1	Definition Entnahmen	119
3.1.3.2	Definition Einlagen	122
3.1.4	Bilanz nach § 4 Abs. 1 EStG	124
3.2	Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG	125
3.2.1	Personenkreis	125
3.2.2	Bilanz nach § 5 EStG	126
3.3	Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG	128
3.3.1	Begriff	128
3.3.2	Berechtigter Personenkreis	129
3.3.3	Unterschiede zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	130
3.3.4	Betriebseinnahmen	133
3.3.5	Betriebsausgaben	134
3.3.5.1	Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben	135
3.3.5.2	Erwerb von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	135

3.3.5.3	Erwerb von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und bestimmten anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	136
3.3.5.4	Erwerb von immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	138
3.3.5.5	Erwerb von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	139
3.3.6	Behandlung der Einlagen und Entnahmen	139
3.3.7	Wichtige Besonderheiten bei der Überschussrechnung	142
3.3.7.1	Reine Geldbewegungen	142
3.3.7.2	Anzahlungen, Vorauszahlungen, Teilzahlungen und Abschlagszahlungen, Vorschüsse	142
3.3.7.3	Abfindungen	142
3.3.7.4	Damnum	143
3.3.7.5	Schwund durch Diebstahl, Verderb u.Ä.	144
3.3.7.6	Erlass von Forderungen und Schulden	144
3.3.7.7	Erwerb von Wirtschaftsgütern gegen Leibrenten	145
3.3.7.8	Veräußerung von Wirtschaftsgütern gegen Raten oder Veräußerungsrenten	145
3.3.7.9	Veräußerung und Aufgabe eines Betriebs	146
3.3.8	Aufzeichnungspflichten	147
3.4	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	147
3.5	Gewinnermittlung durch Schätzung	147
3.6	Wechsel der Gewinnermittlungsart	148
3.6.1	Wechsel von der Überschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich	148
3.6.2	Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich zur Überschussrechnung	150
Teil D Wirtschaftsgut		152
1	Begriff des Wirtschaftsguts	152
2	Zurechnung	153
3	Anteile an einem Wirtschaftsgut	154
Teil E Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen		156
1	Grundsätze	156
1.1	Notwendiges Betriebsvermögen	157
1.1.1	Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen	157
1.1.2	Neutrale Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen	160
1.1.3	Folgen der Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen	160
1.2	Gewillkürtes Betriebsvermögen	161
1.2.1	Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen	161
1.2.2	Neutrale Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen	163
1.2.3	Folgen der Einordnung als gewillkürtes Betriebsvermögen	164

1.3	Notwendiges Privatvermögen	165
1.3.1	Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter als notwendiges Privatvermögen	165
1.3.2	Neutrale Wirtschaftsgüter als notwendiges Privatvermögen	165
1.3.3	Folgen der Einordnung als notwendiges Privatvermögen	165
2	Grundstücke im Betriebsvermögen	166
2.1	Grund und Boden	166
2.2	Gebäude	167
2.2.1	Eigenbetrieblich genutzter Gebäudeteil	168
2.2.2	Fremdbetrieblich genutzter Gebäudeteil	170
2.2.3	Zu fremden Wohnzwecken genutzter Gebäudeteil	171
2.2.4	Zu eigenen Wohnzwecken genutzter Gebäudeteil	171
3	Forderungen und Verbindlichkeiten	171
3.1	Forderungen	171
3.2	Verbindlichkeiten	173
3.2.1	Tilgung einer Schuld	178
3.2.2	Abfindungszahlung an weichende Miterben	181
3.2.3	Zahlungen bei vorweggenommener Erbfolge	183
3.2.4	Zahlungen anlässlich des Zugewinnausgleichs	184
Teil F	Einlagen und Entnahmen	185
1	Einlagen	185
1.1	Bewertung der Einlagen	187
1.2	Abschreibung von eingelegten Wirtschaftsgütern	190
1.3	Abgrenzungen zu steuerfreien Einnahmen, Privateinlagen	192
2	Entnahmen	194
2.1	Begriff	194
2.1.1	Entnahme von Wirtschaftsgütern	198
2.1.2	Entnahme von Nutzungen und Leistungen	199
2.1.3	Entnahmen in Fällen des § 12 EStG	199
2.2	Bewertung der Entnahmen	204
2.3	Sachspenden	205
2.4	Umsatzsteuer	205
2.5	Abgrenzung zu nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben	206
3	Sonderfälle von Einlagen, Entnahmen	206
3.1	Pkw-Nutzung	206
3.1.1	Private Nutzung eines betrieblichen Pkws	206
3.1.2	Private Nutzung eines betrieblichen Pkws – Elektro-/Hybridfahrzeug	209
3.1.2.1	Reines Elektrofahrzeug	209
3.1.2.2	Hybridelektrofahrzeuge	213
3.1.2.3	Betriebliche Nutzung bis 50%	214
3.1.3	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte	215
3.1.4	Betriebliche Nutzung eines privaten Pkws	217

3.1.5	Unfälle mit betrieblichem Pkw auf privaten Fahrten	219
3.1.6	Unfälle mit privaten Pkw auf betrieblichen Fahrten	221
3.2	Gebäudenutzung	222
3.3	Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG	222
3.4	Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland	227
3.4.1	Grundtatbestand nach § 4 Abs. 1 Satz 3 ff. EStG	227
3.4.2	Überführung in eine EU-Betriebsstätte	228
Teil G Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze		230
1	Unterscheidung zwischen Bilanzierung und Bewertung	230
2	Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	231
2.1	Allgemeines	231
2.2	Anwendungsbereich	232
3	Allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Bewertung	233
3.1	Bilanzwahrheit, Bilanzklarheit und Verrechnungsverbot	233
3.2	Vollständigkeit	234
3.3	Bilanzidentität und Bilanzkontinuität	235
3.4	Going-Concern-Prinzip	237
3.5	Stichtagsprinzip	237
3.6	Einzelbewertung	238
3.7	Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip	238
3.8	Periodenabgrenzung (Abgrenzungsprinzip)	239
4	Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für die steuerliche Gewinnermittlung	240
4.1	In Betracht kommender Personenkreis	240
4.2	Begriff und Inhalt	240
4.3	Anwendungszeitpunkt der Neuregelung zum Maßgeblichkeitsgrundsatz	241
4.4	Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach § 5 Abs. 1 Satz 1 1. HS EStG	242
4.5	Anwendung steuerlicher Wahlrechte nach § 5 Abs. 1 Satz 1 2. HS EStG	245
4.6	Aufzeichnungspflichten für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte	247
4.7	Wegfall des umgekehrten Maßgeblichkeitsgrundsatzes	247
4.8	Sonderregelung für Bewertungseinheiten zur Absicherung von finanzwirtschaftlichen Risiken	248
4.8.1	Begriff und Bedeutung der Absicherung von finanzwirtschaftlichen Risiken	248
4.8.2	Handelsrechtliche Behandlung als Bewertungseinheit	248
4.8.3	Anwendung der handelsrechtlichen Behandlung von Bewertungseinheiten auch für die steuerliche Gewinnermittlung	250
4.8.3.1	Absicherung von Wechselkursrisiken	251
4.8.3.2	Einschränkung des Verbots der Drohverlustrückstellung	253
5	Konkrete handelsrechtliche und steuerliche Bilanzierungsgrundsätze (Überblick)	255
5.1	Bilanzierungsfähigkeit (Bilanzierungsgebote)	255
5.2	Bilanzierungswahlrechte	257

5.3	Bilanzierungsverbote	258
5.4	Bilanzierungshilfen	260
5.5	Tabellarische Übersicht	262
6	Konkrete handelsrechtliche und steuerliche Bewertungsgrundsätze (Bewertungsmaßstäbe)	263
6.1	Allgemeines	263
6.1.1	Einteilung des Vermögens für die Bewertung	263
6.1.1.1	Begriff und Umfang des abnutzbaren Anlagevermögens	263
6.1.1.2	Begriff und Umfang des nicht abnutzbaren Anlagevermögens	263
6.1.1.3	Begriff und Umfang des Umlaufvermögens	264
6.1.1.4	Begriff und Umfang der Verbindlichkeiten und Rückstellungen	264
6.1.2	Maßgebende Bestimmungen des HGB und EStG für die Bewertung	265
6.1.2.1	Handelsrechtliche Bestimmungen	265
6.1.2.2	Steuerliche Bestimmungen	266
6.1.3	Grundsätze zur steuerlichen Gewinnermittlung nach § 5 und § 4 Abs. 1 EStG	267
6.1.3.1	Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG	267
6.1.3.2	Falsche Wertansätze in der Handelsbilanz	268
6.1.3.3	Bewertung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG	268
6.2	Überblick über die maßgebenden handelsrechtlichen und steuerlichen Bewertungsmaßstäbe	268
6.2.1	Wertansätze für das abnutzbare Anlagevermögen	269
6.2.2	Wertansätze für das nicht abnutzbare Anlagevermögen	270
6.2.3	Wertansätze für das Umlaufvermögen	271
6.2.4	Wertansätze für Verbindlichkeiten und Rückstellungen	272
6.2.5	Definition »voraussichtlich dauernde Wertminderung«	273
6.3	Einzelfälle zur Bewertung	276
6.3.1	Bewertung der abnutzbaren Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	276
6.3.2	Bewertung der nicht abnutzbaren Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	281
6.3.3	Bewertung der Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens	286
6.3.4	Bewertung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen	290
7	Bewertungsvereinfachungsmethoden	293
7.1	Gruppenbewertung bzw. Durchschnittsbewertung	294
7.1.1	Begriff und begünstigte Vermögensgegenstände	294
7.1.2	Ermittlung des gewogenen Durchschnittswerts	296
7.1.3	Ermittlung des Werts bei der bloßen Gruppenbewertung von Vermögensgegenständen des beweglichen Anlagevermögens und Schulden	298
7.2	Sammelbewertung nach einem Verbrauchsfolge- oder Veräußerungsfolgeverfahren	298
7.2.1	Begriff und begünstigte Vermögensgegenstände	298
7.2.2	Einzelne Methoden und ihre steuerliche Anwendbarkeit	299
7.2.2.1	Fifo-Methode (first in – first out)	299
7.2.2.2	Lifo-Methode (last in – first out)	299
7.2.2.2.1	Methoden der Lifo-Bewertung	300

	7.2.2.2.2	Besonderheit bei Absinken des Bestandes auf Null-Menge	303
	7.2.2.2.3	Ansatz eines niedrigeren handelsrechtlichen Werts bzw. eines niedrigeren steuerlichen Teilwerts	303
	7.2.2.2.4	Wechsel der Bewertungsmethode	303
	7.2.2.3	Hifo-Methode (highest in – first out)	304
	7.2.2.4	Andere Verbrauchsfolgemethoden	304
7.3		Festwertbewertung	304
	7.3.1	Begriff und begünstigte Vermögensgegenstände	304
	7.3.2	Voraussetzungen	305
	7.3.3	Ermittlung des Festwerts	307
	7.3.3.1	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	307
	7.3.3.2	Gegenstände des Sachanlagevermögens	307
	7.3.3.2.1	Erstmalige Ermittlung	307
	7.3.3.2.2	Überprüfung und Änderung des Festwerts	309
	7.3.4	Behandlung der Ersatzbeschaffungen und Veräußerungen von Gegenständen aus einem Festwertbestand	310
	7.3.5	Übergang vom Festwert zur Einzelbewertung	311
Teil H Bewertungsmaßstäbe			312
1	Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten		313
2	Anschaffungskosten		313
2.1	Gesetzliche Begriffsbestimmung		313
2.2	Umfang		315
	2.2.1	Zu den Anschaffungskosten gehörende Aufwendungen	315
	2.2.1.1	Kaufpreis als Grundlage für die Ermittlung	315
	2.2.1.2	Aufwendungen für die Schaffung der Betriebsbereitschaft und andere Anschaffungsnebenkosten	317
	2.2.2	Nicht zu den Anschaffungskosten gehörende Aufwendungen	318
	2.2.3	Kaufpreisminderungen	319
	2.2.4	Behandlung der Vorsteuer	319
	2.2.4.1	In vollem Umfang abzugsfähige Vorsteuer	319
	2.2.4.2	In vollem Umfang nicht abzugsfähige Vorsteuer	320
	2.2.4.3	Nur teilweise abzugsfähige Vorsteuer	321
	2.2.4.4	Schema zur steuerlichen Behandlung der Vorsteuer bei Anschaffungen	321
	2.2.4.5	Änderung der Aufteilung der Vorsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit im Erstjahr	322
	2.2.4.6	Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG	322
2.3	Nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten		322
	2.3.1	Nachträgliche Anschaffungskosten	322
	2.3.2	Nachträgliche Minderung der Anschaffungskosten	323
2.4	Aufteilung eines Gesamtkaufpreises		324
3	Herstellungskosten und ihre Ermittlung		324
3.1	Handelsrechtliche und steuerliche Bedeutung		324

3.2	Handelsrechtliche Definition	325
3.2.1	Gesetzliche Begriffsbestimmung	325
3.2.2	Bestandteile	327
3.2.2.1	Herstellungskostenermittlung durch Kosten- und Leistungsrechnung	327
3.2.2.2	Kostenbestandteile im Einzelnen	331
3.2.2.2.1	Materialeinzelkosten	331
3.2.2.2.2	Fertigungseinzelkosten	332
3.2.2.2.3	Sondereinzelkosten	332
3.2.2.2.4	Materialgemeinkosten	333
3.2.2.2.5	Fertigungsgemeinkosten	334
3.2.2.2.6	Beschränkung der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten	334
3.2.2.2.7	Wertverzehr des Anlagevermögens	335
3.2.2.2.8	Verwaltungskosten und soziale Kosten	336
3.2.2.2.9	Vertriebskosten	337
3.2.2.2.10	Forschungs- und Entwicklungskosten	337
3.2.2.3	Ausübung des handelsrechtlichen Wahlrechts	337
3.3	Steuerrechtliche Definition	338
3.3.1	Begriffsbestimmung	338
3.3.2	Übersicht	340
3.3.3	Besonderheiten	342
3.3.4	Gegenüberstellung der handelsrechtlichen und steuerlichen Herstellungskosten	342
3.4	Steuerliche Herstellungskosten bei Grundstücken	343
3.5	Steuerliche Herstellungskosten bei Gebäuden	343
3.5.1	Begriff	343
3.5.2	Herstellungskostenbestandteile bei Neuerrichtung eines Gebäudes	344
3.5.2.1	Eigentliche Bauaufwendungen	344
3.5.2.2	Baunebenkosten	345
3.5.2.3	Aufwendungen, die die Errichtung des Gebäudes ermöglichen	345
3.5.2.4	Aufwendungen, die die Nutzung des Gebäudes ermöglichen	346
3.5.3	Abgrenzung bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden	347
3.5.3.1	Grundsätze nach BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen	347
3.5.3.2	Anschaffungsnahe Herstellungskosten	349
3.6	Zeitliche Abgrenzung der Herstellungskosten	350
3.7	Nachträgliche Herstellungskosten	351
3.8	Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand	351
3.9	Technik der Ermittlung der Herstellungskosten bei Umlaufvermögen	352
3.9.1	Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung als Grundlage	352
3.9.2	Abweichungen von den Ergebnissen der Kosten- und Leistungsrechnung	354
3.9.3	Buchtechnische Abwicklung bei Gesamtkostenverfahren	357
3.9.4	Darstellung der Herstellungskosten im Rahmen der GuV-Rechnung nach dem Gesamt- und Umsatzkostenverfahren des § 275 HGB	358
3.10	Retrograde Ermittlung	361
3.11	Ermittlung der Wiederherstellungskosten für eine außerplanmäßige Abschreibung	361

4	Ansatz eines niedrigeren Werts	361
4.1	Handelsrechtlicher Börsen- oder Marktpreis oder beizulegender Wert	361
4.2	Handelsrechtlicher beizulegender Zeitwert	362
4.3	Steuerlicher Teilwert	363
4.3.1	Begriff des Teilwerts	363
4.3.2	Bedeutung des Teilwerts	364
4.3.3	Ermittlung des Teilwerts	364
4.3.3.1	Merkmal Betriebsveräußerung, anteiliger Betrag	364
4.3.3.2	Grenzwerte für den Teilwert	365
4.3.3.3	Teilwertvermutungen	367
4.3.3.4	Widerlegung der Teilwertvermutung	367
4.3.3.4.1	Teilwertabschreibung wegen Fehlmaßnahmen	368
4.3.3.4.2	Teilwertabschreibung wegen Sinkens der Wiederbeschaffungs- kosten	369
4.3.3.4.3	Teilwertabschreibung wegen Sinkens der erzielbaren Verkaufs- preise bei Waren	370
4.3.4	Maßgebender Zeitpunkt für einen Teilwertansatz	372
4.3.5	Weitere Einzelfälle	373
4.3.5.1	Einfluss der Ertragslage auf die Höhe des Teilwerts	373
4.3.5.2	Teilwertabschreibung bei halbfertigen (unfertigen) Erzeugnissen ..	373
4.3.5.3	Teilwert bei Beteiligungen	375
4.3.6	Buchmäßige Behandlung einer Teilwertabschreibung	376
Teil I	Besondere Anschaffungsvorgänge	377
1	Erwerb gegen Renten- oder Ratenzahlungen	377
1.1	Begriff der Renten und Raten	377
1.2	Zahlung einer Kaufpreis- bzw. Veräußerungsrente	378
1.2.1	Erwerb bzw. Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs	378
1.2.1.1	Behandlung beim Erwerber	378
1.2.1.2	Behandlung beim Veräußerer	380
1.2.2	Erwerb bzw. Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebs- vermögens	381
1.2.2.1	Behandlung beim Erwerber	381
1.2.2.2	Behandlung beim Veräußerer	381
1.2.3	Auswirkung von Wertsicherungsklauseln	382
1.2.4	Vorzeitiger Wegfall der Rentenlast beim Rentenverpflichteten	383
1.3	Ratenzahlungen	383
1.3.1	Behandlung beim Erwerber	383
1.3.2	Behandlung beim Veräußerer	386
1.3.2.1	Veräußerung eines Betriebs	386
1.3.2.2	Veräußerung eines Teilbetriebs oder einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens	386
2	Erwerb durch Tausch	386
2.1	Allgemeine Grundsätze	386
2.2	Tausch gleichwertiger Wirtschaftsgüter	388

2.3	Tausch nicht gleichwertiger Wirtschaftsgüter mit Zuzahlung (Baraufgabe)	390
2.4	Tausch nicht gleichwertiger Wirtschaftsgüter mit Zuzahlung und Preisnachlass	393
2.5	Sonderfälle	396
2.6	Tauschgeschäfte im Handelsrecht	399
3	Mietkauf und Leasing	399
3.1	Kauf nach Miete	399
3.2	Mietkaufverträge	401
3.3	Leasingverträge	404
3.3.1	Erscheinungsformen	404
3.3.2	Leasing beweglicher Wirtschaftsgüter und Vollamortisation (»Full-pay-out-Verträge«)	406
3.3.2.1	Definition und Abgrenzung	406
3.3.2.2	Zurechnung des Leasing-Gegenstands	407
3.3.2.3	Buch- und bilanzmäßige Behandlung des Leasing-Gegenstands und der Zahlungen	410
3.3.3	Leasing beweglicher Wirtschaftsgüter und Teilamortisation (»Non-pay-out-Leasing«)	413
3.3.4	Leasing unbeweglicher Wirtschaftsgüter (Immobilien-Leasing)	413
4	Übertragung stiller Reserven	414
4.1	Entstehung und Aufdeckung stiller Reserven	414
4.2	Vermeidung der sofortigen Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven	415
5	Erhalt von Zuschüssen	418
5.1	Definition	418
5.2	Steuerliche Behandlung der Kapitalzuschüsse	418
5.2.1	Behandlung beim Zuschussempfänger	418
5.2.2	Besonderheiten der Behandlung beim Zuschussempfänger	419
5.2.3	Behandlung beim Zuschussgeber	420
5.3	Steuerliche Behandlung der Ertragszuschüsse	420
6	Schwund	421
6.1	Allgemeine Grundsätze	421
6.2	Besonderheiten beim Vorratsvermögen	423
7	Erwerb von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren	423
7.1	Begriffsbestimmungen	423
7.2	Zusammensetzung der Anschaffungskosten	426
7.3	Sonderfall: Ersteigerung durch den Hypothekengläubiger	427
8	Unentgeltlicher Erwerb (fiktive Anschaffungskosten)	430
8.1	Begriffsbestimmung und Abgrenzung	430
8.2	Erwerb (bzw. Übertragung) im betrieblichen Bereich	432
8.2.1	(Voll) entgeltlicher Erwerb (bzw. Übertragung)	432
8.2.2	Teilentgeltlicher und unentgeltlicher Erwerb (bzw. Übertragung)	432

8.3	Übertragung einzelner Vermögensgegenstände aus einem fremden Betriebsvermögen	435
8.3.1	Übertragung in ein Betriebsvermögen außer in den Fällen der Einlage	436
8.3.2	Übertragung aus privatem Anlass	437
8.4	Übertragung einzelner Vermögensgegenstände aus einem fremden Privatvermögen ...	439
Teil J Abschreibungen		441
1	Allgemeine Grundsätze	441
1.1	Definition	441
1.2	Rechtsgrundlagen für die Abschreibung	441
1.3	Abschreibungsfähige Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter	443
1.4	Abschreibungsberechtigte Personen	444
1.5	Bemessungsgrundlage für die Abschreibung	445
1.6	Buchmäßige Formen der Abschreibung	446
2	Absetzung für Abnutzung (Afa)	446
2.1	Begriff und Bedeutung	446
2.2	Zwang zur Afa	446
2.3	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	447
2.4	Bemessungsgrundlage für die Afa	449
2.4.1	Grundsatz	449
2.4.2	Einlage von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in das Betriebsvermögen	449
2.4.3	Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	452
2.5	Beginn und Ende der Afa	453
2.5.1	Afa im Jahr der Anschaffung oder Herstellung	453
2.5.2	Afa beim Ausscheiden eines Wirtschaftsguts	454
2.6	Afa-Methoden für Wirtschaftsgüter (außer Gebäude)	455
2.6.1	Lineare Afa	455
2.6.2	Leistungs-Afa	456
2.6.3	Degressive Afa	456
2.6.4	Wechsel der Afa-Methode	458
2.7	Afa und Teilwertabschreibung	459
3	Afa für Gebäude, Gebäudeteile und Außenanlagen	460
3.1	Begriff des Gebäudes und der selbstständigen Gebäudeteile	460
3.2	Lineare Afa nach § 7 Abs. 4 EStG	461
3.2.1	Afa für Wirtschaftsgebäude im Betriebsvermögen	461
3.2.2	Afa für andere Gebäude	462
3.2.3	Afa nach der tatsächlichen Nutzungsdauer	462
3.2.4	Lineare Afa im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage und im Jahr des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen	463
3.3	Degressive Afa nach § 7 Abs. 5 EStG	465
3.3.1	Allgemeine Voraussetzungen für die Anwendung	465
3.3.2	Wirtschaftsgebäude im Betriebsvermögen (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG)	466
3.3.3	Andere Gebäude (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG)	466

3.3.4	Gebäude und Gebäudeteile, die Wohnzwecken dienen (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a, b und c EStG)	467
3.3.5	Wahl und Wechsel der AfA-Methode bei Gebäuden	468
3.3.6	Degressive AfA im Jahr der Fertigstellung oder des Erwerbs und bei Ausscheiden	468
3.4	Gebäude-AfA nach Einlage oder Nutzungsänderung	469
3.4.1	Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage	469
3.4.2	Auswirkungen auf die AfA-Methode	470
3.5	Nachträgliche Herstellungsarbeiten	474
3.5.1	Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage	474
3.5.2	AfA bei Entstehung eines neuen Gebäudes oder selbstständigen Gebäudeteils ..	476
3.6	Gebäude-AfA nach einer Teilwertabschreibung	477
4	Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA)	478
4.1	Begriff	478
4.2	Vornahme der AfaA	480
4.3	Anwendung der AfaA	480
4.4	Abgrenzung zur Teilwertabschreibung	482
5	Absetzung für Substanzverringerng (Afs)	483
6	Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen	485
6.1	Gemeinsame Vorschriften nach § 7a EStG	485
6.2	Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG	488
6.2.1	Investitionsabzugsbetrag	489
6.2.1.1	Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG	489
6.2.1.1.1	Berechtigter Personenkreis	489
6.2.1.1.2	Begünstigte Betriebe für IAB bis 2019	489
6.2.1.1.3	Begünstigte Betriebe für IAB ab 2020	490
6.2.1.1.4	Begünstigte Wirtschaftsgüter	491
6.2.1.1.5	Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen	491
6.2.1.1.6	Datenfernübertragung	492
6.2.1.1.7	Wegfall der Investitionsabsicht	492
6.2.1.1.8	Wegfall der Benennungspflicht	492
6.2.1.1.9	Höhe des Investitionsabzugsbetrags	492
6.2.1.2	Investitionszeitraum	493
6.2.1.3	Hinzurechnung im Jahr der begünstigten Investition	493
6.2.1.4	Abzugsbetrag im Jahr der Investition	494
6.2.1.5	Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags	496
6.2.1.6	Verstoß gegen die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen	497
6.2.2	Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG	499
6.2.2.1	Voraussetzungen der Sonderabschreibung	499
6.2.2.1.1	Begünstigte Wirtschaftsgüter	499
6.2.2.1.2	Gewinngrenze	500
6.2.2.1.3	Nutzungs- und Verbleibensvoraussetzungen	500
6.2.2.2	Höhe und Vornahme der Sonderabschreibung	500

6.3	Sonderabschreibung nach § 7b EStG	502
6.3.1	Allgemeines	502
6.3.2	Voraussetzungen in Altfällen	502
6.3.3	Höhe der Sonderabschreibung § 7b EStG	504
6.3.4	Schädliche Verwendung	504
6.3.5	Zusammenfassender Altfall	505
6.3.6	Änderungen durch das JStG 2022	506
6.4	Erhöhte Abschreibungen	507
6.4.1	Allgemeines	507
6.4.2	Erhöhte Abschreibung nach § 7h EStG	507
6.4.3	Erhöhte Abschreibung nach § 7i EStG	508
7	Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)	510
7.1	Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG	510
7.1.1	Allgemeines	510
7.1.2	Berechtigter Personenkreis	510
7.1.3	Materiellrechtliche Voraussetzungen	511
7.1.4	Formelle Voraussetzungen	512
7.1.5	Buchmäßige Behandlung	513
7.1.6	Besonderheiten	513
7.2	Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG	515
7.2.1	Allgemeines	515
7.2.2	Bildung des Sammelpostens	515
7.2.3	Auflösung des Sammelpostens	516
	Teil K Bilanzierung bestimmter Aktivposten	518
1	Grundstücke	518
1.1	Grund und Boden, Gebäude	518
1.1.1	Kaufpreisaufteilung bei Erwerb von bebauten Grundstücken	518
1.1.2	Teilwertabschreibungen von Grundstücken	519
1.1.3	Abgrenzung Teilwertabschreibung und AfaA	520
1.2	Abbruch von Gebäuden und Außenanlagen	521
1.3	Gebäude auf fremdem Grund und Boden	525
1.3.1	Handelsrechtliche Behandlung	525
1.3.2	Steuerliche Behandlung	525
1.3.3	Gebäude im bürgerlich-rechtlichen Eigentum des Mieters oder Pächters	525
1.3.4	Gebäude im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters oder Pächters	527
1.3.5	Gebäude im Eigentum des Ehegatten	528
1.3.6	Drittaufwand	532
1.4	Mietereinbauten und Mieterumbauten	533
1.4.1	Begriff	533
1.4.2	Scheinbestandteile	534
1.4.3	Betriebsvorrichtungen	534
1.4.4	Sonstige Mietereinbauten	534
1.4.4.1	Wirtschaftliches Eigentum des Mieters	535

	1.4.4.2	Besonderer betrieblicher Nutzungs- und Funktions- zusammenhang	536
	1.4.4.3	Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum Gebäude	537
1.5		Erbbaurecht	538
	1.5.1	Begriff	538
	1.5.2	Bilanzielle Behandlung des Erbbaurechts	538
	1.5.2.1	Grundsätze	538
	1.5.2.2	Besonderheiten	539
	1.5.2.2.1	Übernommene Erschließungskosten	539
	1.5.2.2.2	Unentgeltliche Einräumung eines Erbbaurechts	539
	1.5.2.2.3	Veräußerung eines Erbbaurechts mit aufstehendem Gebäude	539
	1.5.2.2.4	Zahlung zur Ablösung eines Erbbaurechts	540
2		Immaterielle Wirtschaftsgüter	540
2.1		Begriff	540
2.2		Entgeltlicher Erwerb immaterieller Wirtschaftsgüter	541
2.3		Einlagen immaterieller Wirtschaftsgüter	544
2.4		Abschreibung immaterieller Wirtschaftsgüter	544
2.5		Besonderheiten beim Firmenwert (Geschäftswert)	545
2.6		Besonderheiten bei Nutzungsrechten, insbesondere beim Nießbrauch	548
3		Wertpapiere und Beteiligungen	549
3.1		Wertpapiere	549
	3.1.1	Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen	550
	3.1.2	Anschaffungskosten	550
	3.1.3	Teilwert	551
	3.1.4	Einzelbewertung	553
	3.1.5	Wertpapiere im Girosammeldepot	553
	3.1.6	Berichtigungsaktien	555
	3.1.7	Junge Aktien	556
3.2		Beteiligungen	558
	3.2.1	Begriff	558
	3.2.2	Bewertung	558
4		Forderungen	559
4.1		Uneinbringliche Forderungen	560
	4.1.1	Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit und Wertaufhellung	560
	4.1.2	Umsatzsteuer	561
	4.1.3	Buchmäßige Behandlung des Forderungsausfalls	561
	4.1.4	Nachträglicher Eingang einer abgeschriebenen Forderung	562
4.2		Zweifelhafte Forderungen	563
4.3		Weitere Wertminderungen	563
4.4		Wertberichtigung von Forderungen	564
	4.4.1	Einzelwertberichtigung	564
	4.4.2	Pauschalwertberichtigungen	566
	4.4.2.1	Ausfallrisiko	566
	4.4.2.2	Skonti und sonstige Erlösschmälerungen	567

4.4.2.3	Zinsverlust	567
4.4.2.4	Einziehungsrisiko	567
4.5	Wertberichtigung und Umsatzsteuer	567
4.6	Buchungsprobleme	568
4.6.1	Zweifelhafte Forderungen	568
4.6.2	Wertberichtigung	568
4.7	Forderungen in ausländischer Währung	571
5	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	572
5.1	Begriff Rechnungsabgrenzung	572
5.2	Ausgaben vor dem Bilanzstichtag	573
5.3	Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag	574
5.4	Abgrenzung für Zölle und Verbrauchsteuern	575
5.5	Abgrenzung für Umsatzsteuer auf Anzahlungen	576
5.6	Buchmäßige Behandlung der aktiven RAP	577
6	Geleistete Anzahlungen	577
Teil L Bilanzierung bestimmter Passivposten		579
1	Grundsätze zur Bewertung von Verbindlichkeiten	579
2	Darlehensverbindlichkeiten	579
2.1	Normalverzinsliche Darlehensverbindlichkeiten	579
2.1.1	Disagio und andere Finanzierungskosten	580
2.1.2	Sofort abziehbare Finanzierungskosten	583
2.2	Niedrig- und unverzinsliche Darlehensverbindlichkeiten	583
2.2.1	Rechtslage bis einschließlich 31.12.2022 (ohne Antrag i. S. d. § 52 Abs. 12 Satz 3 EStG)	583
2.2.2	Rechtslage zum 31.12.2023 (mit Antrag i. S. d. § 52 Abs. 12 Satz 3 EStG bereits für frühere Jahre, Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr)	584
3	Valutaverbindlichkeiten	584
4	Erhaltene Anzahlungen	587
5	Rückstellungen	588
5.1	Rückstellungen in der Handelsbilanz	588
5.2	Rückstellungen in der Steuerbilanz	589
5.3	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	590
5.3.1	Voraussetzungen für die Bildung	590
5.3.2	Sonderfall des Erfüllungsrückstandes	593
5.4	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	595
5.5	Aufwandsrückstellungen	597
5.5.1	Unterlassene Instandhaltung	597
5.5.2	Abraumbeseitigung	598

5.5.3	Sonstige Aufwendungen	598
5.5.4	Keine Verbindlichkeitenrückstellung bei eigenbetrieblichem Interesse	598
5.6	Auflösung von Rückstellungen	598
5.7	Wertbegründung und Wertaufhellung	599
5.8	Bewertung von Rückstellungen	599
5.8.1	Bewertung in der Handelsbilanz	599
5.8.2	Bewertung in der Steuerbilanz	600
5.8.2.1	Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG	600
5.8.2.2	Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe b EStG	601
5.8.2.3	Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG	601
5.8.2.4	Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG	602
5.8.2.5	Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG	602
5.8.2.6	Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG	603
5.9	Einzelfälle	604
5.9.1	Gewerbesteuerrückstellung	604
5.9.2	Garantierückstellungen	605
5.9.3	Jahresabschlusskosten	606
5.9.4	Prozessrisiko, Prozesskostenrisiko und Prozesszinsrisiko	608
5.9.5	Aufwendungen aus Arbeitsverhältnissen	611
5.9.6	Rückstellung für Pachtanlagenerneuerung (Pachterneuerungsrückstellung)	616
5.9.7	Haftungsrisiken (Eventualverbindlichkeiten)	618
5.9.8	Verbindlichkeiten gegenüber Handelsvertretern	620
5.10	Buchmäßige Behandlung der Rückstellungen	621
5.11	Nachholung von Rückstellungen	623
5.12	Pensionsrückstellungen	623
5.12.1	Allgemeines	623
5.12.2	Steuerliche Voraussetzungen	624
5.12.3	Zeitpunkt der Bildung	625
5.12.4	Höhe der Rückstellung	625
5.12.5	Auflösung der Rückstellung	628
5.12.6	Sonderfälle	628
5.12.7	Rückdeckungsversicherung	630
5.12.8	Mittelbare Verpflichtungen aus Pensionszusagen	631
6	Übernommene Verbindlichkeiten und Rückstellungen	631
6.1	Grundsätze	631
6.2	Steuerliche Regelungen für die übertragende Person (§ 4f EStG)	632
6.3	Steuerliche Regelungen für die übernehmende Person (§ 5 Abs. 7 EStG)	633
7	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	634
7.1	Einnahmen vor dem Bilanzstichtag	634
7.2	Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag	634
8	Rücklagen	636
9	Steuerfreie Rücklagen	637
9.1	Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR	638
9.1.1	Allgemeines	638

9.1.2	Voraussetzungen für die Inanspruchnahme	639
9.1.2.1	Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen	639
9.1.2.2	Ausscheidensgründe	639
9.1.2.3	Leistung einer Entschädigung von dritter Seite	641
9.1.2.4	Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts	642
9.1.3	Wahlmöglichkeiten bei Vorliegen der Voraussetzungen	643
9.1.3.1	Sofortige Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven	643
9.1.3.2	Übertragung der stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut	643
9.1.3.3	Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung	645
9.1.4	Fristen für die Ersatzbeschaffung	646
9.1.5	Besonderheiten	647
9.1.6	Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	650
9.2	Rücklage für Reinvestitionen nach § 6b EStG	650
9.2.1	Allgemeines	650
9.2.2	Voraussetzungen für die Inanspruchnahme	652
9.2.2.1	Veräußerung von Wirtschaftsgütern	652
9.2.2.2	Begünstigte Wirtschaftsgüter und Dauer der Zugehörigkeit zum inländischen Betriebsvermögen	653
9.2.2.3	Ermittlung der übertragungsfähigen stillen Reserven	655
9.2.2.4	Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven nur auf bestimmte Wirtschaftsgüter zulässig	656
9.2.2.5	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	660
9.2.2.6	Buchtechnische Behandlung	663
9.2.3	Wahlmöglichkeiten bei Vorliegen der Voraussetzungen	664
9.2.3.1	Sofortige Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven	664
9.2.3.2	Übertragung auf ein im selben oder im vorangegangenen Wirt- schaftsjahr angeschafftes Wirtschaftsgut	664
9.2.3.3	Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG	667
9.2.3.4	Auflösung der steuerfreien Rücklage ohne Übertragung	668
9.2.4	Abschreibung nach Übertragung der Rücklage	669
9.2.5	Übertragungsmöglichkeiten auf verschiedene Betriebe	670
9.2.6	Besonderheiten	673
9.2.6.1	Übertragungsmöglichkeiten bei Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden	673
9.2.6.2	Bildung einer steuerfreien Rücklage bei einer Betriebs- veräußerung	673
9.2.7	Übersicht zu den Unterschieden zwischen R 6.6 EStR und § 6b EStG	675
9.3	Zuschussrücklage	676
Teil M Besonderheiten bei bestimmten Gewinn- und Verlust-Posten		677
1	Umsatzerlöse und aktivierte Eigenleistungen	677
1.1	Umsatzerlöse	677
1.2	Gewinnverwirklichung bei Umsatzerlösen	677
1.2.1	Kaufverträge	677
1.2.2	Leistungen	678

1.2.3	Besonderheiten in der Bauwirtschaft	679
1.2.4	Provisionsansprüche von Handelsvertretern	680
1.3	Aktivierete Eigenleistungen	681
2	Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren	682
2.1	Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	682
2.2	Aufwendungen für bezogene Waren (Wareneinsatz)	682
2.2.1	Buchmäßige Behandlung der Waren	683
2.2.2	Auswirkungen von Fehlbuchungen bei Waren	684
2.2.3	Auswirkung von Anschaffungspreisminderungen	685
3	Löhne und Gehälter	686
3.1	Lohnbuchhaltung – Finanzbuchhaltung	687
3.2	Buchung von Lohnzahlungen	687
3.2.1	Lohnzahlung ohne Besonderheiten	687
3.2.2	Vermögenswirksame Leistungen	688
3.2.3	Abschlagszahlungen	689
3.2.4	Vorschüsse – Arbeitgeberdarlehen	690
3.2.5	Sachbezüge	691
4	Provisionsaufwand und -ertrag durch Kommissionsgeschäfte	693
4.1	Allgemeines	693
4.2	Einkaufskommission	693
4.3	Verkaufskommission	696
5	Erträge aus Wertpapieren und Beteiligungen	701
5.1	Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren (Rentenpapieren)	701
5.2	Erträge aus Dividendenpapieren	703
5.3	Beteiligungserträge	705
6	Diskontaufwand und -ertrag sowie Finanzkosten bei Wechselgeschäften	706
6.1	Allgemeines	706
6.2	Gezogener Wechsel	707
6.2.1	Verwertungsmöglichkeiten	707
6.2.2	Wechsel und Umsatzsteuer	708
6.2.3	Rechnungsabgrenzung bei Wechseldiskontierung	710
6.2.4	Wechselprolongation	710
6.2.5	Wechselprotest	711
Teil N	Bilanzberichtigung und Bilanzänderung sowie Berichtigungstechnik und Mehr- und Wenigerrechnung	713
1	Grundsätze der Bilanzberichtigung	713
1.1	Begriff	713
1.1.1	Abgrenzung Handelsbilanz und Steuerbilanz	715
1.1.2	Nachträglich fehlerhafte Steuerbilanz aufgrund Änderung der Rechtsprechung .	716
1.2	Abgrenzung verschiedenartiger Fehler	718

1.3	Grundsatz des Bilanzzusammenhangs und Bilanzberichtigung	719
1.4	Verfahrensrechtliche Grundsätze für eine Bilanzberichtigung	720
1.4.1	Pflicht zur Bilanzberichtigung	720
1.4.2	Steuerfestsetzungen sind noch nicht durchgeführt	721
1.4.3	Bilanzberichtigung bereits bestandskräftiger Steuerfestsetzungen	721
1.4.3.1	Steuerfestsetzung kann nach der AO noch geändert werden	721
1.4.3.2	Steuerfestsetzung kann nach der AO nicht mehr geändert werden	721
1.4.3.2.1	Fehlergruppe 1: Ein Fehler hat sich steuerlich noch nicht ausgewirkt	722
1.4.3.2.2	Fehlergruppe 2: Ein Fehler hat sich steuerlich ausgewirkt	724
1.4.3.2.3	Fehlergruppe 3: Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs	731
1.5	Anpassung der laufenden Buchführung an die in einem Vorjahr vorgenommene Bilanzberichtigung	732
2	Grundsätze der Bilanzänderung	733
2.1	Begriff und allgemeine Voraussetzungen	733
2.2	Steuerrechtliche Voraussetzungen	734
2.3	Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz	736
2.4	Anpassung der laufenden Buchführung an die in einem Vorjahr vorgenommene Bilanzänderung	736
3	Technik der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	737
4	Gewinnberichtigung im Rahmen der Mehr- und Wenigerrechnung (MWR)	738
4.1	Begriff	738
4.2	Verschiedene Methoden der MWR	739
4.3	Technik der MWR	740
4.3.1	Technik der Bilanz-Methode	740
4.3.1.1	Getrennte Darstellung der Bilanzberichtigung und Gewinnberichtigung	741
4.3.1.2	Integrierte Darstellung der Bilanzberichtigung und Gewinnberichtigung	743
4.3.2	Technik der GuV-Methode	744
4.3.2.1	Gegenüberstellung der bisherigen und richtigen Gewinnauswirkung	744
4.3.2.2	Integrierte GuV-Posten-Berichtigung und Gewinnberichtigung	744
4.3.3	Parallele Anwendung beider Methoden?	745
4.3.4	Verwendung eines amtlichen Vordrucks	745
4.4	Hinweise zur Bearbeitung von Klausuren und Prüfungsarbeiten	748
Teil O	Betriebseröffnung, Betriebserwerb, Betriebsübertragung, Betriebsaufgabe	749
1	Betriebseröffnung	749
2	Betriebserwerb	750
2.1	Entgeltlicher Betriebserwerb	750

2.2	Unentgeltlicher Betriebserwerb	750
2.3	Teilentgeltlicher Betriebserwerb	750
3	Betriebsübertragung und Betriebsaufgabe	753
3.1	Entgeltliche Betriebsübertragung	754
3.2	Unentgeltliche Betriebsübertragung	755
3.3	Betriebsaufgabe	755
3.4	Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung	758
3.5	Weitere Fälle der Betriebsübertragung	759
3.6	Forderungen und Schulden nach Betriebsveräußerung und -aufgabe	760
Teil P Verträge unter Verwandten		762
1	Allgemeines	762
2	Arbeitsverträge mit Ehegatten	763
2.1	Bürgerlich-rechtlich wirksame Vereinbarung	763
2.2	Durchführung wie unter fremden Dritten (steuerlicher Fremdvergleich)	764
2.3	Angemessenheit der Vergütungen	765
3	Arbeitsverträge mit Kindern	766
4	Andere Verträge unter nahen Angehörigen	767
4.1	Gesellschaftsverträge	768
4.2	Miet- und Pachtverträge	768
4.3	Schenkungs- und Darlehensverträge	769
4.4	Nutzungsüberlassungsverträge	771
Teil Q Besonderheiten bei Personengesellschaften		772
1	Begriff der Mitunternehmerschaft	772
1.1	Handelsrecht und Steuerrecht	772
1.2	Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmermerrisiko	772
1.3	Keine Identität Gesellschafter und Mitunternehmer	773
1.4	Mitunternehmerschaft nur bei Gewinneinkünften	774
1.5	Einzelne Gesellschaftsformen	775
1.5.1	Offene Handelsgesellschaft (OHG)	775
1.5.2	Kommanditgesellschaft (KG)	775
1.5.3	Gewerblich tätige BGB-Gesellschaft (GbR)	776
1.5.4	Atypisch stille Gesellschaft	776
1.5.5	Atypisch stille Unterbeteiligung	778
1.5.6	Gütergemeinschaft	778
1.5.7	Erbengemeinschaft	779
1.5.8	Betriebsaufspaltung	779
1.5.9	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	782
1.5.10	Schwesterpersonengesellschaften	783

2	Besonderheiten bei der steuerlichen Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft	784
2.1	Unterschiede bei der Gewinnermittlung gegenüber Einzelunternehmen	784
2.1.1	Kapitalkonten	784
2.1.2	Sonder- und Ergänzungsbilanzen	785
2.1.3	Auswirkungen der Mitunternehmerschaft	786
2.2	Umfang des Betriebsvermögens von Personengesellschaften	786
2.2.1	Gesamthandsvermögen	786
2.2.2	Sonderbetriebsvermögen	788
2.2.2.1	Begriff	788
2.2.2.2	Sonderbetriebsvermögen I	788
2.2.2.3	Sonderbetriebsvermögen II	790
2.3	Buchmäßige Behandlung des Sonderbetriebsvermögens	791
2.3.1	Laufende Geschäftsvorfälle im Sonderbetriebsvermögen	792
2.3.2	Sonderbetriebsvermögen und Gewinnfeststellung	794
2.4	Überführung von Wirtschaftsgütern	794
2.5	Übertragung von Wirtschaftsgütern	795
2.5.1	Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	796
2.5.1.1	Vollentgeltliche Veräußerung an Dritte oder an Mitunternehmer	796
2.5.1.2	Unentgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung an Mitunternehmer	797
2.5.1.3	Übertragung in das Gesamthandsvermögen	799
2.5.1.3.1	Voll- und teilentgeltliche Veräußerung an die Personengesellschaft	799
2.5.1.3.2	Unentgeltliche Übertragung oder Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	800
2.5.2	Übertragung von Gesamthandsvermögen	803
2.5.2.1	Übertragung in ein Sonderbetriebsvermögen	803
2.5.2.2	Übertragung in einen anderen Betrieb eines Mitunternehmers	805
2.5.2.3	Übertragung in das Privatvermögen	805
2.5.3	Übertragung von Privatvermögen ins Betriebsvermögen	806
2.5.3.1	Einlage ins Sonderbetriebsvermögen	806
2.5.3.2	Einbringung in das Gesamthandsvermögen	807
2.5.4	Übertragung von anderem Betriebsvermögen ins Gesamthandsvermögen	808
2.5.5	Vermögensübertragung und Umsatzsteuer	808
2.5.6	Teilwertansatz und Sperrfrist bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	808
2.6	Vergütungen der Personengesellschaften an ihre Mitunternehmer oder umgekehrt für besondere Leistungen	809
2.6.1	Vergütungen an Mitunternehmer	809
2.6.1.1	Vergütungen für Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft	810
2.6.1.2	Vergütungen für die Hingabe von Darlehen	813
2.6.1.3	Vergütungen für die Überlassung von sonstigen Wirtschaftsgütern	814
2.6.1.4	Vergütungen für Lieferungen durch Mitunternehmer	814
2.6.2	Leistungen der Personengesellschaft an ihre Mitunternehmer	814
2.7	Behandlung der Sonderbetriebsausgaben	814
2.8	Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmer und Personengesellschaft	815
2.8.1	Buchgewinn-Übertragung von Gesellschafter auf Gesellschaft	816
2.8.2	Buchgewinn-Übertragung von Gesellschaft auf Gesellschafter	817
2.9	Verlustberücksichtigung bei Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto (§ 15a EStG)	818

3	Verteilung von Gewinn und Verlust und buchmäßige Behandlung	819
4	Behandlung der Beteiligung eines Mitunternehmers im Betriebsvermögen seines Einzelbetriebs	823
5	Besonderheiten bei der Gründung von Personengesellschaften	824
5.1	Bargründung	824
5.2	Sachgründung	825
5.3	Fälle des § 24 UmwStG	826
5.3.1	Ansatz des gemeinen Werts	827
5.3.2	Buchwertfortführung	828
5.3.3	Ansatz eines Zwischenwerts	833
5.4	Gründung von Personengesellschaften und Umsatzsteuer	834
6	Besonderheiten beim Eintritt oder Ausscheiden eines Mitunternehmers	834
6.1	Aufnahme eines weiteren Mitunternehmers	834
6.2	Gesellschafterwechsel	835
6.2.1	Kaufpreis über Buchwert	835
6.2.2	Personenbezogene Steuervorschriften	836
6.2.3	Kaufpreis unter Buchwert	837
6.3	Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Personengesellschaft	838
6.3.1	Handelsrechtliche (zivilrechtliche) Folgen	838
6.3.2	Ertragsteuerliche Folgen	839
6.3.2.1	Abfindung über Buchwert	839
6.3.2.2	Abfindung an lästige Gesellschafter	841
6.3.2.3	Abfindung unter Buchwert	842
6.3.2.4	Sachwertabfindung	844
6.3.2.4.1	Erfolgswirksame Sachwertabfindung	844
6.3.2.4.2	Erfolgsneutrale Sachwertabfindung	846
6.3.2.5	Privat beeinflusste Abfindungen	846
6.3.2.6	Ausscheiden eines Gesellschafters und Umsatzsteuer	847
7	Realteilung	847
7.1	Begriff	847
7.2	Steuerliche Folgen	850
7.2.1	Zuteilung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen	850
7.2.1.1	Einfache Buchwertfortführung	850
7.2.1.2	Kapitalkontenanpassung	851
7.2.1.3	Spitzenausgleich	852
7.2.2	Zuteilung von Einzelwirtschaftsgütern	854
8	Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG	855
8.1	Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG	856
8.2	Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG	856
8.2.1	Vertragliche Gewinnverteilung	856
8.2.2	Erträge aus Sonderbetriebsvermögen	857
8.2.3	Verdeckte Gewinnausschüttung	857

8.3	Tätigkeitsvergütung für Geschäftsführer	858
8.3.1	Kommanditist als Geschäftsführer	858
8.3.2	Fremder Geschäftsführer	859
8.3.3	Geschäftsführer und »doppelstöckige« GmbH & Co. KG	860
8.3.4	Tätigkeitsvergütung und Umsatzsteuer	860
9	Besonderheiten bei der typischen stillen Gesellschaft	860
9.1	Behandlung der stillen Einlage beim Betriebsinhaber	861
9.2	Behandlung beim stillen Gesellschafter	861
9.3	Stille Beteiligung und Gewerbesteuer	862
10	Besondere Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für bestimmte Personengesellschaften	862
Teil R	Besonderheiten beim Abschluss von Kapitalgesellschaften	865
1	Grundlegende Unterschiede zur Personengesellschaft	865
1.1	Kapitalkonten	865
1.2	Personensteuern	868
1.2.1	Personensteuern als Aufwand	868
1.2.2	Körperschaftsteuerrückstellung	868
1.2.3	Steuernachzahlungen und -erstattungen	869
2	Besondere Gliederungsvorschriften für Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung	869
2.1	Die Bilanzgliederung nach § 266 HGB	869
2.2	Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB	870
2.3	Der Anhang	871
2.4	Erleichterungen für bestimmte Kapitalgesellschaften	871
2.4.1	Größenklassen	871
2.4.2	Verkürzte Bilanz	872
2.4.3	Sonstige Erleichterungen	873
3	Besondere Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften	873
3.1	Steuerabgrenzung gemäß § 274 HGB (latente Steuern)	873
3.1.1	Passive (passivische) Steuerabgrenzung	873
3.1.2	Aktive (aktivische) Steuerabgrenzung	875
3.1.3	Saldierung der latenten Steuern	876
3.2	Eigene Anteile	876
4	Ausschüttungssperren	877
5	Konzernabschluss	878
6	Genossenschaften	878

7	Steuerbilanz und steuerliche Ausgleichsposten	879
7.1	Steuerbilanz	879
7.2	Steuerliche Ausgleichsposten »Mehrkapital« und »Minderkapital«	879
7.3	Verdeckte Gewinnausschüttungen	882
8	Buchung der Gewinnverwendung	883
9	Rechnungslegung nach IFRS	884
Teil S Komplexe Übungsfälle		885
	Übungsfall 1: Wechsel von der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	885
	Übungsfall 2: Wechsel von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung	887
	Übungsfall 3: Ermittlung der Herstellungskosten Firma Schuster	889
	Übungsfall 4: Ermittlung der Herstellungskosten für halbfertige und fertige Erzeugnisse	890
	Übungsfall 5: Ermittlung der Herstellungskosten für ein Bürogebäude	891
	Übungsfall 6: Gesamtkostenverfahren	892
	Übungsfall 7: Veräußerung eines ganzen Betriebs	894
	Übungsfall 8: Veräußerung eines einzelnen Wirtschaftsguts	895
	Übungsfall 9: Full-pay-out-Leasing	896
	Übungsfall 10: Gebäudebrand	896
	Übungsfall 11: Abbruch Lagerhalle	897
	Übungsfall 12: Erwerb eines Erbbaurechts und Bilanzberichtigung	897
	Übungsfall 13: Bilanzberichtigung: Bewertung Warenbestände	899
	Übungsfall 14: Bilanzberichtigung: Gewerbesteuer-Rückstellung	899
	Übungsfall 15: Bilanzberichtigung: Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE)	900
	Übungsfall 16: Aufwendungsverteilungsposten	901
	Übungsfall 17: Außenprüfung bei einem Einzelunternehmen	902
	Übungsfall 18: Außenprüfung bei einem Einzelunternehmen	903
Teil T Lösungen zu den komplexen Übungsfällen		907
	Lösung zu Übungsfall 1: Wechsel von der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	907
	Lösung zu Übungsfall 2: Wechsel von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögens- vergleich zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung	909
	Lösung zu Übungsfall 3: Ermittlung der Herstellungskosten Firma Schuster	910
	Lösung zu Übungsfall 4: Ermittlung der Herstellungskosten für halbfertige und fertige Erzeugnisse	912

Lösung zu Übungsfall 5: Ermittlung der Herstellungskosten für ein Bürogebäude	915
Lösung zu Übungsfall 6: Gesamtkostenverfahren	916
Lösung zu Übungsfall 7: Veräußerung eines ganzen Betriebs	918
Lösung zu Übungsfall 8: Veräußerung eines einzelnen Wirtschaftsguts	920
Lösung zu Übungsfall 9: Full-pay-out-Leasing	921
Lösung zu Übungsfall 10: Gebäudebrand	925
Lösung zu Übungsfall 11: Abbruch Lagerhalle	926
Lösung zu Übungsfall 12: Erwerb eines Erbbaurechts und Bilanzberichtigung	927
Lösung zu Übungsfall 13: Bilanzberichtigung: Bewertung Warenbestände	929
Lösung zu Übungsfall 14: Bilanzberichtigung: Gewerbesteuer-Rückstellung	930
Lösung zu Übungsfall 15: Bilanzberichtigung: Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE)	932
Lösung zu Übungsfall 16: Aufwendungsverteilungsposten	934
Lösung zu Übungsfall 17: Außenprüfung bei einem Einzelunternehmen	935
Lösung zu Übungsfall 18: Außenprüfung bei einem Einzelunternehmen	938
Literaturverzeichnis	943
Stichwortverzeichnis	945

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
AB	Anfangsbestand
Abschn.	Abschnitt
AE AO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung (BStBl I 1998, 630)
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche oder technische Abnutzung
AfS	Absetzung für Substanzverringerung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AO	Abgabenordnung
a. o. Aufwand	außerordentlicher Aufwand
a. o. Ertrag	außerordentlicher Ertrag
Art.	Artikel
AV	Anlagevermögen
AVmG	Altersvermögensgesetz
Az.	Aktenzeichen
BaWü	Baden-Württemberg
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBauG	Bundesbaugesetz
Bd.	Band
BdF (BMF)	Bundesminister der Finanzen
BerlinFG	Berlinfördergesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFA	Bankenfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidung des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGBI I	Bundesgesetzblatt Teil I
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
bgND	betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
BLP	Bruttolistenpreis
BMF (BdF)	Bundesminister der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BR-Drucksache	Drucksache des Bundesrats
BStBl I	Bundessteuerblatt Teil I

BT-Drucksache	Drucksache des Bundestags
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BW	Baden-Württemberg
Bw	Buchwert
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
dergl.	dergleichen
d. h.	das heißt
d. s.	das sind
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
EB	Eröffnungsbilanz
EFG	Entscheidung der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGHGB	Einführungsrecht zum HGB
EG AO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
e. K.	eingetragene(r) Kaufmann/ Kauffrau
Erl.	Erlass
ESt	Einkommensteuer
EStÄR	Einkommensteueränderungsrichtlinien
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuer-Gesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuroEG	Gesetz zur Einführung des Euro (Euroeinführungsgesetz) vom 09.06.1998 (BGBl 1988,2342)
evtl.	eventuell
EWU	Europäische Wirtschafts- und Währungsgemeinschaft
f., ff.	folgende, fortfolgende
FA	Finanzamt
FEK	Fertigungseinzelkosten
FG	Finanzgericht
FGK	Fertigungsgemeinkosten
Fifo	First in – first out
FinMin Ba-Wü	Finanzministerium Baden-Württemberg
FK	Fertigungskosten
FKPG	Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms
FL	Fertigungslöhne
FÖJG	Gesetz zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres (FÖJ-Förderungsgesetz – FÖJG)
FördG	Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz)
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)

FVG	Finanzverwaltungs-Gesetz
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GdBR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GenG	Genossenschafts-Gesetz
GewSt	Gewerbesteuer
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuer-Gesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl.A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoS	Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung
GrEst	Grunderwerbsteuer
GrEstG	Grunderwerbsteuer-Gesetz
GuV-Rechnung	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	geringwertiges Wirtschaftsgut, geringwertige Wirtschaftsgüter
HB	Handelsbilanz
HBeglG 2004	Haushaltsbegleitgesetz 2004
HdR-E	Kütting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss (Loseblatt)
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hifo	Highest in – first out
HK	Herstellungskosten
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
HS	Halbsatz
IAB	Investitionsabzugsbetrag
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
IKR	Industriekontenrahmen
inkl.	inklusive
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtliniengesetz

KapSt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KiLSt	Kirchenlohnsteuer
Kj.	Kalenderjahr
Kln	Köln
Kösdi	Kölner Steuerdialog
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuer-Gesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KVStG	Kapitalverkehrsteuer-Gesetz
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
LG	Leasing-Geber
Lifo	Last in – first out
LN	Leasing-Nehmer
Lofu	Lowest in – first out
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LuF	Land- und Forstwirtschaft
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MGK	Materialgemeinkosten
MK	Materialkosten
MWR	Mehr- und Weniger-Rechnung
MWSt	Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer)
ND	Nutzungsdauer
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
Part GG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
PB	Prüferbilanz
PublG	Publizitätsgesetz
R	Richtlinie
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RBW	Restbuchwert
rd.	rund
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz
RfE	Rücklage für Ersatzbeschaffung
RFH	Reichsfinanzhof
RhPf	Rheinland-Pfalz

rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
RND	Restnutzungsdauer
RStBl I	Reichssteuerblatt Teil I
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
SchlHol	Schleswig-Holstein
SchutzbauG	Schutzbaugesetz
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SK	Selbstkosten
s. o.	siehe oben
so. betr. Aufw.	sonstige betriebliche Aufwendungen
so. betr. Ertr.	sonstige betriebliche Erträge
sog.	sogenannte/r/s
SolZ	Solidaritätszuschlag
Sopo	Sonderposten mit Rücklageanteil
St.	Stück
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StB	Steuerbilanz
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StEuglG	Steuer-Euroglättungsgesetz
StGB	Strafgesetzbuch
stl.	steuerlich
stl. BP	steuerliche Betriebsprüfung
STEd	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)
StMBG	Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts
StOG	Standortsicherungsgesetz
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StW	Steuer-Warte (Zeitschrift)
s. u.	siehe unten
szt.	seinerzeit
TW	Teilwert
Tz.	Textziffer
u.	und
u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliche
u. E.	unseres Erachtens
u. f.	und folgende
UmwG	Umwandlungsgesetz

UmwStErl.	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei $\frac{3}{4}$ nderung der Unternehmensform (Umwandlungssteuergesetz)
UntStFG	Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmersteuerrechts
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer- Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuer-Gesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz)
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
VersStDV	Versicherungssteuer-Durchführungsverordnung
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
v. H.	vom Hundert
VO	Verordnung
VorSt	Vorsteuer (Eingangs-Umsatzsteuer)
VSt	Vermögenssteuer
VStG	Vermögenssteuer-Gesetz
VStR	Vermögenssteuer-Richtlinien
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
WG	Wechselgesetz
Wj.	Wirtschaftsjahr
Wj. 01, 02, 03	erstes Wj., zweites Wj., drittes Wj. (in Beispielen)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WStDV	Wechselsteuer-Durchführungsverordnung
WStG	Wechselsteuer-Gesetz
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozessordnung
z. T.	zum Teil
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 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 (§§ 238–342a) 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 §§ 238–241a 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. § 264a HGB) in den §§ 264–289f HGB (vgl. auch § 91 AktG und § 41 GmbHG). Auch die Bestimmungen über den Konzernabschluss und Konzernlagebericht (§§ 290–315e), die Prüfung (§§ 316–324a), 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 Strafge­lder, Buß­gelder und Zwangsgelder (§§ 331–335c) wurden in das HGB übernommen.
- Eingetragene **Genossenschaften** in den §§ 336–339 HGB (vgl. auch § 33 GenG).
- **Unternehmen bestimmter Geschäftszweige** in den §§ 340–341y HGB. Diese ergänzen­den Vorschriften gelten für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 340–340o HGB), für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§§ 341–341p HGB) sowie für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors (§§ 341q–341y).

Außerdem wurden Regelungen geschaffen für die Anerkennung und Übertragung bestimmter Aufgaben auf ein **privates Rechnungslegungsgremium** (§ 342 HGB) und für die Bildung eines **Rechnungslegungsbeirats** (§ 342a 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 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 § 267a 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 § 241a 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. Auch ausländische Unternehmen mit inländischen Einkünften, die nach ausländischen Gesetzen buchführungspflichtig sind, fallen unter die Vorschrift des § 140 AO (BFH vom 14.11.2018 I R 81/16).

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 60000 € übersteigt, zeichnet lediglich täglich seine betrieblichen Einnahmen und Ausgaben in Form einer Einnahmeüberschuss-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.

	bei Land und Forstwirten mehr als ...	bei Gewerbe- treibenden mehr als ...
Die Voraussetzungen dafür sind:		
• Gesamtumsatz i. S. d. § 19 Abs. 3 Satz 1 UStG im Kalenderjahr	600000 €	600000 €
• selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert nach § 46 BewG (diese Alternative entfällt mit Wirkung vom 01.01.2025)	25000 €	
• Gewinn aus Gewerbebetrieb im Wirtschaftsjahr		60000 €
• Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft im Kalenderjahr	60000 €	

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, 241a HGB).

Bis zum 31.12.2024 ist bei **Land- und Forstwirten** 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 § 4a EStG. Der Gewinn der Land- und Forstwirte ist dabei zeitanteilig aus zwei Wirtschaftsjahren zu ermitteln (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG). Dadurch wird bei stark schwankenden Gewinnen eine gewisse Nivellierung erreicht.

Beispiel

Für den Landwirt und Winzer L wurden nach § 13a 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 €
		<u>53 000 €</u>

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 (§ 7a 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. AE AO 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 (§ 13a Abs. 1 und Abs. 3–7 EStG) oder der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich bzw. durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben (§ 13a Abs. 2 EStG). Wählen sie die Sonderregelung des § 13a 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 regelmäßige 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 (AE AO 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 Buchführungspflicht 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 diejenigen 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 § 13a EStG ein Gewinn von 61000 €. 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 **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 Fahr-schülers nach § 31 des Fahrlehrergesetzes);
- von **Forstsaamen- und Forstpflanzenbetrieben** (Kontrollbücher über alle Vorräte, Ein-gänge, Vorratsveränderungen und Ausgänge von Saat- und Pflanzengut nach § 12 des Gesetzes über forstliches Saat- und Pflanzengut);
- von Bearbeitungs- und Verarbeitungsbetrieben der **Getreide- und Futtermittelwirt-schaft** (Geschäftsbücher nach § 15 der Getreide-Ausfuhr- und Verarbeitungs-Überwa-chungs-VO);
- von Unternehmern, die **Heimarbeit** ausgeben, weitergeben oder abnehmen (Beschäfti-gungslisten, Entgeltverzeichnisse und Entgeltbücher nach §§ 6 Satz 1 und 8 Abs. 1 des Heimarbeitsgesetzes i. V. mit §§ 9 ff. der 1. VO zur Durchführung des Heimarbeitsgeset-zes);
- 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 **Lohnsteuerhilfvereinen** (besondere Aufzeichnungen u. a. über die Einnahmen, Ausgaben und Vermögenswerte nach § 21 des StBerG);
- von **Maklern, Darlehens- und Anlagevermittlern, Bauträgern und Baubetreuern** (Anga-ben 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 Saat-gutverkehrsgesetzes);
- von Unternehmen, die die Erlaubnis für den Umgang und Verkehr mit **Sprengstoffen** haben (Verzeichnisse über die Menge der hergestellten, wiedergewonnenen, erworben-en, eingeführten, überlassenen, verwendeten oder vernichteten Sprengstoffe nach § 16 Abs. 1 des Sprengstoffgesetzes);
- von **Tierärzten**, die eine Hausapotheke betreiben (Nachweise über den Erwerb, die Her-stellung, die Aufbewahrung und die Abgabe von Arzneimitteln nach § 13 der VO über tier-ärztliche Hausapotheken);
- von **Versicherungsunternehmen** (eine besondere Rechnungslegung nach der VO über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen);
- von **Versteigerern** (Aufzeichnungen über die Versteigerungsaufträge nach § 8 der Verstei-gerer-VO);
- von **Verwaltern des gemeinschaftlichen Eigentums der Wohnungseigentümer** (Wirt-schaftspläne, Abrechnungen und Rechnungslegungen nach § 28 Abs. 1, 2 und 4 des Woh-nungseigentumsgesetzes);

- von Unternehmen, die Erzeugnisse i. S. des **Weingesetzes** herstellen, in Verkehr bringen, ins Inland und aus dem Inland verbringen (Wein- und Analysenbücher nach § 29 Abs. 1 Weingesetz 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 **Anbauverzeichnis** 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 § 7a 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. 1b UStG und für sonstige Leistungen i. S. von § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (§ 22 Abs. 2 Nr. 3 UStG),
 - die wegen unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG und wegen unberechtigten Steuerausweises nach § 14c 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.

- c) **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 §§ 14 und 23 RennwLottG, wonach von Buchmachern und Veranstaltern von Sportwetten bestimmte Nachweise zu führen 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 haf-

tenden 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. Seit dem 01.01.2020 gelten nach § 146a 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 Auf-

zeichnungen 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 vertretungsrechtigte 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, nach § 334 HGB **Bußgelder** bis zu 50 000 € (bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften i. S. v. § 264d HGB auch höher),
- wenn die Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts nicht erfüllt wird, können **Ordnungsgelder** von 2 500 € bis zu 25 000 € (bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften i. S. v. § 264d HGB auch höher) 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 § 283b 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 € (in besonderen Fällen bis 25 000 €) 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 abgelaufenen 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	85000 €
Wert laut Inventur 31.12.04	96000 €
Anschaffungskosten für Schalmaterial im Jahr 04	5400 €
Anschaffungskosten für Schalmaterial im Jahr 05	6300 €

Lösung: Der neue Wert übersteigt den alten Festwert um mehr als 10% und wird daher zum neuen Festwert. Für die Aufstockung werden 11000 € benötigt. Die Anschaffungskosten 04 betragen jedoch nur 5400 €. Sie müssen in voller Höhe aktiviert werden und führen zu einem Bilanzansatz von 90400 € zum 31.12.04. Von den Anschaffungskosten 05 von 6300 € 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	Aufw.	5 400			
		<u>90 400</u>			<u>90 400</u>

S				H	
01.01.05	AB	90 400	31.12.05	SB	96 000
31.12.05	Aufw.	5 600			
		<u>96 000</u>			<u>96 000</u>

S		Aufwand Schalmaterial		H	
04 Diverse		<u>5 400</u>	31.12.04 Festwert		<u>5 400</u>

S				H	
05 Diverse		6 300	31.12.05 Festwert		5 600
			31.12.05 GuV		700
		<u>6 300</u>			<u>6 300</u>

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 Bilanzstichtag 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		219 500 €	
			<hr/>
		356 900 €	
Warenverkauf November/Dezember 03	276 000 €		
Rohgewinn (276 000 × 25/125)	<u>./.</u> 55 200 €		
Wareneinsatz	220 800 €	<u>./.</u> 220 800 €	
Warenbestand am Bilanzstichtag 31.12.03			<hr/>
			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 Vergünstigungen 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. 2a 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 3.1). 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. § 264a 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	829 024		
	<u>20 180 210</u>		<u>20 180 210</u>

b) Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform

BEISPIEL

	€
Umsatzerlöse	19809284
Wareneinsatz	./.. 11599187
Rohergebnis	8210097
Personalaufwand	
a) Löhne und Gehälter	2952043
b) soziale Abgaben	421238
	./.. 3373281
Abschreibungen	
a) auf Sachanlagen	875506
b) auf Forderungen	30482
sonstige Aufwendungen	./.. 3124651
	806177
Erträge aus Beteiligungen	213039
Zinserträge	89036
Zinsen und ähnliche Aufwendungen	./.. 143362
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	964890
außerordentliche Erträge	
a) Erträge aus Anlagenverkauf	7943
b) andere außerordentl. Erträge	60908
außerordentl. Aufwendungen	./.. 28579
außerordentliches Ergebnis	40272
	1005162
Betriebssteuern	./.. 176138
Jahresüberschuss	829024

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	

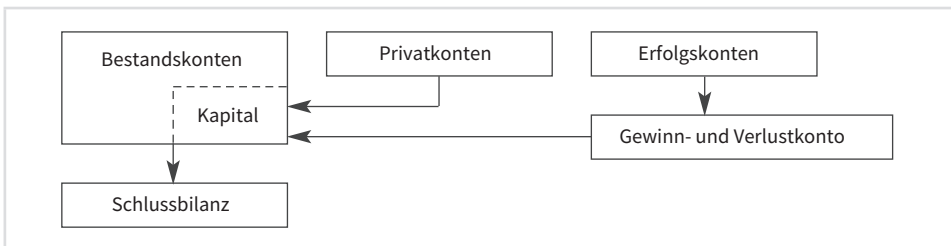
2.1.3 Gewinn- und Verlustkonto

Im Gewinn- und Verlustkonto werden die Salden der einzelnen Erfolgskonten gesammelt. Wie bei den Erfolgskonten selbst ist die Sollseite die Aufwandseite, 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 € | (einzeilig) |
|-----------------|-------|----|------|-------|-------------|
- c) Bareinnahme aus Warenverkauf einschl. USt
- | | | | | | |
|-------|--------|----|----------------|--------|--------------|
| Kasse | 1190 € | an | Verkaufserlöse | 1000 € | (mehrzeilig) |
| | | | Umsatzsteuer | 190 € | |

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 Sachkonten 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. Insoweit 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. Buchführungskenntnisse 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		184031,80
08.01.	4		01210	107350,00	
20.02.	25		01210	76681,80	
14.04.	17	Wechsel per 10. 07.	74201		68459,40
14.07.	92		01210	68459,40	
20.07.	38	Wechsel per 20.10.	74201		68649,82
16.09.	57	Wechsel per 16.12.	74201		143864,82
20.10.	143		01210	68649,82	
21.12.	82	Wechsel per 16.12.	74201	143864,82	
21.12.	82	Wechsel per 16.03.	74201		120000,00
Summe				465005,84	585005,84
gebucht bis		EB-Wert	Saldo neu	Jahresverkehrszahlen neu	
31.12.04		184031,80 H	120000,00 H	465005,84 S	400974,04 H

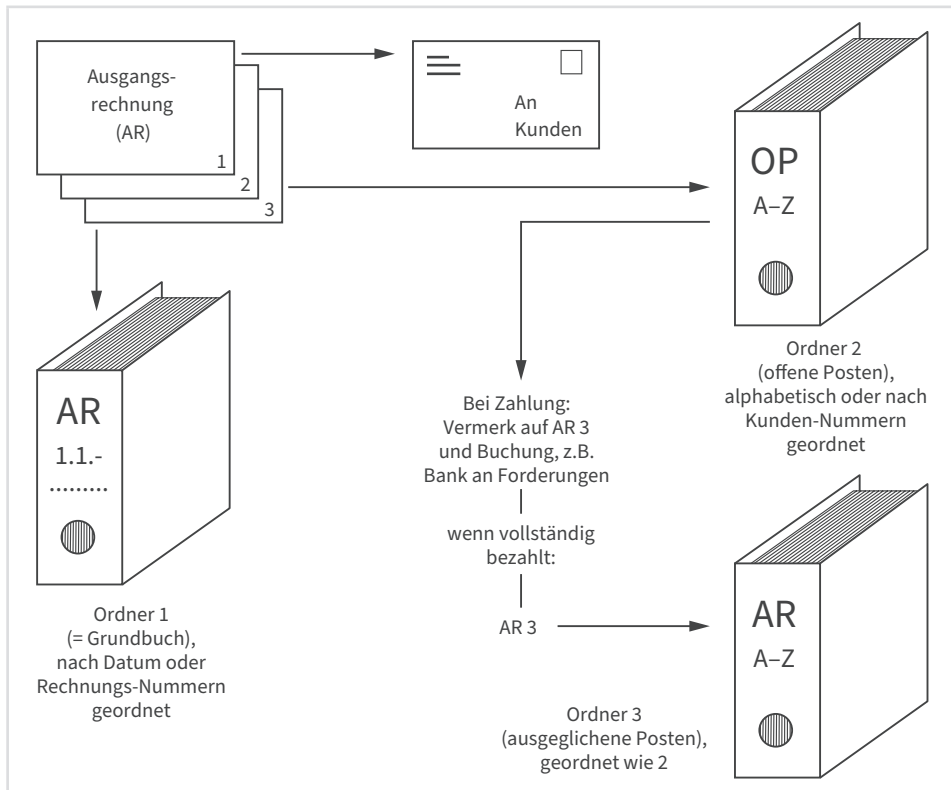
Anmerkungen: Im Zusammenhang mit der EDV-Buchführung stellt sich die Frage, ob eine Buchführung noch **ordnungsmäßig** ist, wenn Daten nicht ausgedruckt, sondern nur auf Datenträgern gespeichert werden. § 239 Abs. 4 HGB lässt diese Speicherung unter bestimmten Voraussetzungen zu. So müssen die Daten 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 Kassenstreifen bei Einsatz elektronischer Registrierkassen. Für Unternehmer ohne Registrierkassen oder ähnliche Geräte ist der **Kassenbericht** ein gutes Hilfsmittel, bei dem die Bareinnahmen (Tageslösung) 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>	<i>28,50</i>	<i>150,00</i>		WE
			150	00
2. Betriebsausgaben				
<i>Stromgeld August</i>	<i>11,40</i>	<i>60,00</i>		Raumk
			60	00
3. Summe Vorsteuer	<i>39,90</i>	→	39	90 Vorst.
4. Privatentnahmen <i>Haushaltsgeld</i>		<i>80,00</i>	80	00 Entn
5. Sonstige Ausgaben				
<i>Einzahlung auf Bankkonto</i>		<i>800,00</i>	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>		<i>200,00</i>	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
			Warenverkauf	1 721,51
			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 Unternehmern 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 Konten-seiten 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
<u>Gewinn</u>						

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

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

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

Wareneinkauf 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	./.
	51 890 €
	149 410 €
Gewinn	57 181 €
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 19400 € in der Sollspalte der Erfolgsbilanz ausgewiesen.
- bb) Wareneinkauf und Warenverkauf wie in Variante 1.
- cc) Das Privatkonto erscheint mit 51890 € auf der Sollseite der Vermögensbilanz(!), das Kapitalkonto unverändert gegenüber der Saldenbilanz mit 201300 € im Haben.
- dd) Die Vorsteuer wird wie in der Saldenbilanz mit 4105 € im Soll der Vermögensbilanz, die Umsatzsteuer mit 10882 € im Haben angesetzt.

Die Summen der Vermögensbilanz (vor Gewinn) betragen danach 313425 € bzw. 256244 €, 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 25228 € gegen bar. Von den Tageseinnahmen werden 22500 € auf das Bankkonto des Hauptbetriebs eingezahlt. Der Hauptbetrieb liefert Waren im Wert (AK) von 18300 € an die Filiale aus.

Buchungen bei der **Filiale**:

Kasse	25228 €	an	Warenverkauf	21200 €
			an Umsatzsteuer	4028 €
Verrechnung Hauptbetrieb	22500 €	an	Kasse	22500 €
Wareneinkauf	18300 €	an	Verrechnung Hauptbetrieb	18300 €

Beim **Hauptbetrieb** ergeben sich folgende Buchungen:

Bank	22500 €	an	Verrechnung Filiale X	22500 €
Verrechnung Filiale X	18300 €	an	Wareneinkauf	18300 €

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 § 256a 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 § 241a 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:

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

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 müssen 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 des Wirtschaftsjahres, auch Überschussrechnung genannt) ermitteln (§ 4 Abs. 3 EStG).

Vom Steuergesetzgeber 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 § 4a 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 weitaus 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 nicht zulässig, auch nicht bei Neueröffnung des Betriebs oder bei Umstellung des Geschäftsjahres.

b) Steuerliches Wirtschaftsjahr

Ertragsteuerlich befinden sich die Regelungen über den Gewinnermittlungszeitraum in § 4a EStG und in den §§ 8b und 8c 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. § 8b 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 (§ 4a 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 4a EStR.
- Für **Land- und Forstwirte** bestimmt § 4a Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich als Wirtschaftsjahr den Zeitraum vom 01. 07. bis 30. 06. Für bestimmte Gruppen von Land- und Forstwirten enthält § 8c EStDV abweichende Regelungen.
- Für **Gewerbetreibende, die nicht im Handelsregister eingetragen sind**, bestimmt § 4a Abs. 1 Nr. 3 EStG als Wirtschaftsjahr grundsätzlich das Kalenderjahr. Eine Ausnahme dieser Festlegung sieht § 4a Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG für solche Gewerbetreibende vor, die gleichzeitig auch buchführende Land- und Forstwirte sind.

1.4 Bedeutung des Gewinns für die Besteuerung

Nach dem deutschen Steuersystem zählen zu den Ertragsteuern die Einkommensteuer (für die natürlichen Personen), die Körperschaftsteuer (vor allem 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.
- Für die **Gewerbsteuer** 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 (§§ 4–7k 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, 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 Abrech-

nungsperioden 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 Güterverzehr 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.