

II. Tatsächliche Grundlagen

1. Saldenbilanz als Ausgangspunkt

Ausgangspunkt für die Aufstellung des Jahresabschlusses ist die Saldenbilanz.

Die einzelnen Salden sind auf ihre Richtigkeit **dem Grunde und der Höhe nach** zu überprüfen und ggf. anzupassen. Die Überprüfung stellt die in der Praxis durchzuführende Inventur (§ 240 Abs. 2 HGB) in Form der körperlichen und buchmäßigen Aufnahme sämtlicher Besitz- und Schuldposten dar.

Die Richtigkeit der Salden wird belegt durch:

- das Bestandsverzeichnis,
- die Warenbestandsaufnahme,
- die geprüfte Liste der Forderungen,
- das Kassenaufnahmeprotokoll,
- die Saldenbestätigungen für die Geldkonten,
- die Darlehensbestätigungen der Bank,
- die geprüfte Liste der Verbindlichkeiten,
- die belegbaren Aufstellungen zu den „sonstigen Forderungen“, „sonstigen Verbindlichkeiten“, „Rückstellungen“, „Rechnungsabgrenzungen“.

2. Bestandsaufnahme des Vorratsvermögens

Da der steuerliche Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen zu Beginn und am Ende eines Wirtschaftsjahres bereinigt um private Effekte (Entnahmen und Einlagen) ist, bedarf es einer sehr genauen Ermittlung dieses Vermögens, da jeder fehlerhafte Ansatz in der Vermögensberechnung unmittelbare Auswirkung auf das Betriebsergebnis zur Folge hat.

Beispiel:

Am 31.12.02 wird ein Warenposten mit 45.000 €, statt zutreffend mit 40.000 €, bewertet. Die Bewertung des Warenbestandes zum 31.12.03 ist nicht zu beanstanden. Das Kapital lt. Schlussbilanz zum 31.12.02 wird mit 255.000 € ausgewiesen, das Kapital zum 1.1.02 betrug 50.000 €. In 02 wird der Gewinn um 5.000 € zu hoch ausgewiesen, da der zu hohe Warenendbestand zu einem überhöhten Ausweis des Betriebsvermögens führt:

	Zutreffender Ansatz	Fehlerhafter Ansatz
Kapital am Ende des Jahres	250.000 €	255.000 €
Kapital am Anfang des Jahres	- 50.000 €	- 50.000 €
Kapitalerhöhung (= Gewinn 02)	200.000 €	205.000 €

Diese Kapitalerhöhung des Jahres 02 hat für das Jahr 03 eine Gewinnminderung von 5.000 € zur Folge, da bei richtiger Bewertung das vom Betriebsvermögen 03 abzuziehende Betriebsvermögen zum 31.12.03 um 5.000 € höher wäre:

	Zutreffender Ansatz	Fehlerhafter Ansatz
Kapital am Ende des Jahres (unterstellt)	400.000 €	400.000 €
Kapital am Anfang des Jahres	- 250.000 €	- 255.000 €
Kapitalerhöhung (= Gewinn 03)	150.000 €	145.000 €
Gewinn 02 und 03 insgesamt	350.000 €	350.000 €

Durch den richtigen Bilanzansatz des Warenbestandes zum 31.12.03 gleicht sich der Bewertungsfehler in der Bilanz zum 31.12.02 bereits in der Folgeperiode 03 wieder aus.
In Summe sind der Gewinn 02 und 03 identisch, lediglich die Periodenzuordnung ist durch den falschen Bilanzansatz zum 31.12.02 falsch.

Nach § 240 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, bei Beginn seiner gewerblichen Betätigung und zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar und eine Bilanz aufzustellen, was eine genaue Ermittlung aller einzelnen Vermögenswerte und Schulden erforderlich macht. Diese mengen- und wertmäßige Bestandsaufnahme nennt man Inventur. Sie erfolgt bei körperlichen Gegenständen (z.B. Grundstücke, Fahrzeuge, Waren) durch Zählen, Messen oder Wiegen (körperliche Bestandsaufnahme). Dabei sind die nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsgüter in einen Geldeswert umzurechnen. Die Bilanz ist in Euro zu erstellen. Die Bewertung erfolgt somit zu Euro (§ 244 HGB). Unkörperliche Wirtschaftsgüter (z.B. Forderungen oder Schulden) werden durch die sog. Buchinventur mit Hilfe von Kontoauszügen und Belegen erfasst.

Die **Inventur** ist grds. alle 12 Monate zum Schluss eines Geschäftsjahres durchzuführen, damit der nach § 242 Abs. 1 HGB erforderliche Jahresabschluss aufgestellt und das Betriebsvermögen i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werden kann. Selbstverständlich ist daher auch bei der Betriebsaufgabe oder -veräußerung eine Inventur erforderlich. In einer Inventuranweisung werden u.a. der Zeitpunkt der Inventuraufnahme und die Aufnahmepersonen festgelegt. Während der Inventur dürfen keine Lagerbewegungen stattfinden, was regelmäßig Produktions- und Umsatzausfälle zur Folge hat. Aufnahmefehler sind denkbar, wenn Personen aus den verschiedensten Abteilungen für die Inventurarbeiten freigestellt werden. Zur Vermeidung sollen häufig Inventurprüfer durch Stichproben die Richtigkeit der Aufnahmearbeiten feststellen. Regelmäßig werden die entsprechenden Aufnahmevordrucke aufgrund der Stammdaten aus der EDV erstellt. Die Aufnahmepersonen tragen nur noch die gefundene Menge und den Brauchbarkeitsgrad ein. Inventurprüfer kontrollieren anschließend die Eintragungen.

Steuerrechtlich ergibt sich die Verpflichtung zur Bestandsaufnahme aus §§ 140, 141 AO. Fehlt diese Inventur, so ist die Buchführung nicht ordnungsgemäß. Dies führt zum Verlust der Beweiskraft der Buchführung, weil ohne ein Bestandsverzeichnis eine Überprüfung der Bestände kaum möglich ist (vgl. § 158 AO).

Für die **Bestandsaufnahme des Vorratsvermögens** kennt das HGB insgesamt drei verschiedene Inventurarten:

a) Stichtagsinventur

Die Inventur braucht nicht genau am Bilanzstichtag vorgenommen werden, sie muss jedoch zeitnah – d.h. innerhalb eines Zeitraumes von 10 Tagen vor bzw. nach dem Bilanzstichtag – erfolgen (§ 240 Abs. 2 HGB; R 5.3 Abs. 1 EStR).

Es muss sichergestellt sein, dass die Bestandsveränderungen zwischen dem Tag der Inventur und dem Bilanzstichtag – **mengen- und wertmäßig** – berücksichtigt werden.

Beispiel:

Ein Tiernahrungsgroßhändler erfasst seinen Warenbestand bereits am 27.12. des Jahres mit 150.000 €. Die Verkäufe vom 27.12. bis zum Ende des Jahres betragen 12.000 € (Verkaufspreise bei einem Kalkulationsaufschlag von $33\frac{1}{3}\%$), Einkäufe sind nicht zu berücksichtigen.
Da in der Schlussbilanz der Bestand zum 31.12. ausgewiesen werden muss, sind die Warenverkäufe vom 27. bis zum 31.12. mengenmäßig gesondert aufzuzeichnen und vom durch die verlegte Inventur ermittelten Warenbestand abzusetzen. Es sind genaue Anschreibungen darüber zu führen, wie sich die Bestände bis zum Stichtag verändert haben. Anstelle besonderer Aufzeichnungen kann der Nachweis auch über Belege geführt werden. Zu beachten ist, dass der Warenbestand mit Nettoeinkaufspreisen anzusetzen ist, also mit 12.000 € abzgl. des Kalkulationsaufschlags (12.000 €: $133\frac{1}{3}\% \times 100 = 9.000$ €):

Warenbestand zum 27.12.	150.000 €
Warenverkäufe bis 31.12.	./. 9.000 €
Warenbestand zum 31.12.	141.000 €

b) Permanente Inventur

Der Bestand zum Abschlussstichtag kann in diesem Fall nach Art und Menge anhand von Lagerbüchern oder Lagerkarteien festgestellt werden (§ 241 Abs. 2 HGB; H 5.3 EStH „Permanente Inventur“), wenn:

- alle Bestände, Zugänge und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge in die Lagerkarteien oder Lagerbücher eingetragen und belegmäßig nachgewiesen werden;
- mindestens einmal im Wirtschaftsjahr eine körperliche Bestandsaufnahme durchgeführt und geprüft wird, ob die Sollbestände (Ist. Lagerkartei oder Lagerbücher) mit den Istbeständen (Ist. körperlicher Bestandsaufnahme) übereinstimmen und die Lagerkartei oder Lagerbücher nach dem Ergebnis der Prüfung berichtigt werden;
- Protokolle über Durchführung und Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme vorliegen, die unter Angabe des Zeitpunktes von den aufnehmenden Personen zu unterzeichnen sind.

Beispiel:

Die wegen des Weihnachts- und Silvestergeschäftes erst am 31.1. des Folgejahres durchgeführte körperliche Inventur ergibt einen Warenbestand von 100.000 €. Die in der Zeit vom 1.1. bis zum 31.1. eingekaufte Ware (10.000 €) sowie der Warenverkauf (20.000 € netto, Einkaufspreis 16.000 €) wurden gesondert aufgezeichnet.

Der Warenendbestand zum 31. 12. ist wie folgt zu ermitteln:

Inventurwert zum 31. 1. des Folgejahres	100.000 €
- Zugänge vom 1. 1.-31. 1.	10.000 €
+ Abgänge vom 1. 1.-31. 1.	16.000 €
= Bilanzansatz 31. 12.	106.000 €

c) Zeitlich verlegte Inventur

Die körperliche Bestandsaufnahme kann in diesem Fall ganz oder teilweise innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten zwei Monate nach dem Abschlussstichtag durchgeführt werden. Der ermittelte Wert ist auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben bzw. zurückzurechnen. (§ 241 Abs. 3 HGB; R 5.3 Abs. 2 EStR).

Art und Menge brauchen nicht auf den Bilanzstichtag festgestellt zu werden.

Formel für die Wertermittlung zum Bilanzstichtag bei einer **vorverlegten** Inventur gem. R 5.3 Abs. 2 Satz 9 EStR:

$$\begin{aligned}
 & \text{Wert des Warenbestandes am } \mathbf{tats\ddot{a}chlichen\ Inventurstichtag} \\
 + & \text{ Wert des Wareneinganges bis zum Bilanzstichtag} \\
 ./ & \text{ Wert des Wareneinsatzes bis zum Bilanzstichtag*} \\
 = & \mathbf{\text{Wert des Warenbestandes am Bilanzstichtag}}
 \end{aligned}$$

* (Umsatz vom Inventurstichtag bis zum Bilanzstichtag ./ . Durchschnittlicher Rohgewinn)

Formel für die Wertermittlung zum Bilanzstichtag bei einer **nach dem Bilanzstichtag durchgeführten** Inventur gem. R 5.3 Abs. 2 Satz 9 EStR:

Wert des Warenbestandes am **tatsächlichen Inventurstichtag**

$$\begin{aligned}
 & ./ . \text{ Wert des Wareneinganges bis zum Inventurstichtag} \\
 + & \text{ Wert des Wareneinsatzes bis zum Inventurstichtag}^* \\
 = & \text{ Wert des Warenbestandes am Bilanzstichtag}
 \end{aligned}$$

* (Umsatz vom Bilanzstichtag bis zum Inventurstichtag ./ . Durchschnittlicher Rohgewinn)

Beispiel:

Kaufmann A hat – zulässigerweise – im Rahmen der zeitlich verlegten Inventur die Warenbestände zum 28.2.02 zu Einstandspreisen aufgenommen und dabei einen Warenbestand in zutreffender Höhe von 812.000 € ermittelt. In der Zeit vom 1.1.–28.2.02 beliefen sich die Wareneinkäufe auf 556.800 €, die Warenverkäufe auf 827.040 €.

Die Handelsspanne beträgt 25 % (ohne Umsatzsteuer). Wie hoch ist der Warenbestand zum 31.12.01?

Lösung:

Der Warenbestand zum 31.12.01 berechnet sich wie folgt:

Warenbestand lt. Inventur (28.2.02)	812.000
./ . Wareneinkäufe 1.1.–28.2.02	556.800
+ Warenverkäufe 1.1.–28.2.02 (827.040 € : 100 × 75)	620.280
= Warenbestand 31.12.01	875.480

Nachteil:

Das Verbrauchsfolgeverfahren „lifo“ bei der Vorratsbewertung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG) kann nicht angewandt werden.

d) Ausnahmen

Die permanente und die verlegte Inventur dürfen nicht bei **unsicheren** oder **wertvollen** Beständen angewandt werden (R 5.3 Abs. 3 EStR).

e) Inventurfehler

Inventurfehler und **Bewertungsfehler** haben regelmäßig unmittelbare Auswirkung auf den Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag, da der fehlerhafte Ansatz zu einem unrichtigen Ausweis des Betriebsvermögens führt. Dies ist beim Jahresabschluss insbesondere bei der Bewertung des Warenbestandes oder der Bewertung halbfertiger bzw. fertiger Arbeiten zu beachten. Wenn möglich, sind Inventurfehler an der Quelle zu korrigieren, wenn dies nicht mehr möglich ist, erfolgt eine Übernahme des falschen Bilanzansatzes in der Eröffnungsbilanz des Folgejahres (Bilanzenzusammenhang!)

f) Exkurs Rohgewinnaufschlag

Anschaffungskosten Ware	100
+ Aufschlag / Marge	50
= Warenverkaufspreis, Umsatzerlös netto	150

Aufschlag (absolute Marge in €)/Anschaffungskosten = Rohgewinnaufschlagsatz = 50/100 = 0,5 = 50 %.

Aufschlag (absolute Marge in €)/Umsatzerlöse = Rohgewinnmarge = 50/150 = 33,3 %.

Andere Bezeichnungen der Rohgewinnmarge sind:

- Handelsspanne,
- Deckungsbeitrag.

D. Bewertung und Bilanzierung

I. Allgemeines

1. Bewertungsgegenstand und Betriebsvermögen

In der Handelsbilanz (§§ 242, 246, 252 HGB)

Die im Jahresabschluss ausgewiesenen **Vermögensgegenstände** und **Schulden** eines Kaufmannes.

Das Handelsrecht präzisiert eine notwendige Betriebsvermögenseigenschaft von Vermögensgegenständen und Schulden nicht. Gleichwohl bilanziert auch der Einzelunternehmer handelsrechtlich nicht sein vollständiges Vermögen (einschließlich des Privatvermögens) sondern lediglich den betrieblichen Teil seines Vermögens. Im Jahresabschluss werden daher ausgewiesen die Vermögensgegenstände und Schulden die einem Kaufmann als Kaufmann zuzurechnen sind.

In der Steuerbilanz (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG): Das **Betriebsvermögen** eines Kaufmannes.

Das Steuerrecht unterscheidet für die Zuordnung zum Betriebsvermögen **Grundstücke und Grundstücksteile und andere Wirtschaftsgüter**. Die Wirtschaftsgüter können notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen oder notwendiges Privatvermögen sein. Bedeutung hat die Vermögenszuordnung im Hinblick auf die Besteuerung der stillen Reserven.

a) Notwendiges Betriebsvermögen

Hierzu zählen alle Wirtschaftsgüter, die **ausschließlich** und **unmittelbar** für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden oder dazu bestimmt sind (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR).

Werden Wirtschaftsgüter sowohl betrieblich als auch privat genutzt, kommt es auf den Umfang der jeweiligen Nutzung an.

Werden diese Wirtschaftsgüter zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt – und handelt es sich nicht um Grundstücke oder Grundstücksteile –, zählen sie **in vollem Umfang** zum notwendigen Betriebsvermögen.

b) Notwendiges Privatvermögen

Werden Wirtschaftsgüter – ausgenommen Grundstücke und Grundstücksteile – zu mehr als 90 % privat genutzt, zählen sie in vollem Umfang zum notwendigen Privatvermögen (R 4.2 Abs. 1 Satz 5 EStR). Ein Ausweis in der Bilanz ist falsch und ggf. zu korrigieren. Vermindert sich der Umfang der betrieblichen Nutzung eines Wirtschaftsgutes, das dem gewillkürten Betriebsvermögen eines Unternehmens in einem früheren Veranlagungszeitraum zulässigerweise wegen einer mehr als 10%-igen betrieblichen Nutzung zugeordnet wurde, in einem Folgejahr auf unter 10 %, so ändert dies an der Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen nichts. Eine solche Nutzungsänderung stellt allein keine Entnahme dar; BFH, Urteil vom 21.8.2012, VIII R 11/11, BStBl II 2013, 117.

c) Gewillkürtes Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen sind und in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, können als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden (R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR).

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist bei der Gewinnermittlung durch **Bestandsvergleich** und auch bei der Gewinnermittlung durch **Einnahmeüberschussrechnung** möglich (**Änderung der Rechtsprechung des BFH** (Urteil vom 2.10.2003, IV R 13/03, DStR 2003, 2156)).

Die Möglichkeit der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens – unabhängig von der Art der Gewinnermittlung – gewährleistet den aus dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) abzuleitenden Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (Identität des Totalgewinns).

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist bei zwei Fallgruppen möglich:

1. bei Wirtschaftsgütern, die zu mindestens 10 % und zu höchstens 50 % eigenbetrieblich genutzt werden (**R 4.2 Abs. 1 Satz 6 EStR**),
2. bei Wirtschaftsgütern, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen sind, bei denen eine Entscheidung nach der Nutzung nicht möglich ist, die aber in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, sog. neutrale Wirtschaftsgüter (**R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR**).

Ein solcher objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb kann bei Gewerbebetrieben insbesondere die dauerhafte Stärkung des Betriebskapitals sein.

Beispiele:

Wertpapiere, Mietwohngrundstücke (vgl. auch H 4.2 (1) EStH, „Wertpapiere“ und „Termin- und Optionsgeschäfte“).

Die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen ist jedoch dann nicht möglich, wenn fest steht, dass das Wirtschaftsgut dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen wird.

Der Steuerpflichtige hat bezüglich der Wirtschaftsgüter der o. g. Fallgruppen ein **Wahlrecht**, das Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen zu behandeln. Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt durch die Bilanzierung bzw. Nichtbilanzierung des Wirtschaftsgutes. Die Einbuchung muss in der laufenden Buchführung erfolgen. Eine rückwirkende Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen – z.B. am Jahresende oder bei Erstellen der Bilanz – ist unzulässig! Insofern ist auch eine Bilanzänderung nicht möglich.

Bei der **Einnahmenüberschussrechnung** ist die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum gewillkürten Betriebsvermögen in unmissverständlicher Weise durch entsprechende, zeitnah erstellte Aufzeichnungen – z.B. Erfassung im betrieblichen Bestandsverzeichnis (R 5.4 Abs. 1 EStR) – auszuweisen. Eine Buchführung ist zur Dokumentation nicht erforderlich.

Aber Achtung!

Das FG München hat diese freie Zuordnung von Wertpapieren zum Betriebsvermögen mit Urteil vom 5.5.2009, 6 K 3517/07 (EStG: Wertpapiere kein gewillkürtes Betriebsvermögen eines Buchhaltungsservice) eingeschränkt.

In dem Urteilsfall erzielte eine nebenberuflich tätige, selbständige Buchhalterin jährliche Einnahmen von 850 DM (1999) und 500 DM (2000) und ordnete Aktien ihrem gewillkürten Betriebsvermögen zu, die als „Liquiditätsreserve“ dienen sollten. Im Jahr 2000 veräußerte sie die Aktien mit erheblichem Verlust, sodass sich für 2000 insgesamt ein Verlust aus ihrer selbständigen Tätigkeit in Höhe von 23.681 DM ergab.

Das FG München wies die dagegen gerichtete Klage ab. Die Aktien konnten nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden, weil nicht erkennbar war, wie sie dem Buchhaltungsservice dienen sollten. Ein Buchhaltungsservice wird maßgeblich durch die eigene Arbeitskraft und die eigenen Fachkenntnisse geprägt, nicht aber durch einen Kapitaleinsatz. Daher kann der Aufbau eines Kapitalstocks in Gestalt einer Liquiditätsreserve keine Förderung des Betriebs darstellen. Die Verluste aus der Veräußerung der Aktien minderten damit nicht den Gewinn der Klägerin, sondern waren nur eingeschränkt als Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG verrechenbar.

Wertpapiere können nach dem BFH-Urteil vom 17.5.2011, VIII R 1/08 jedoch in das Betriebsvermögen eines Arztes eingelegt werden, wenn ihre Anschaffung, das Halten und ihr Verkauf ein Hilfsgeschäft der freiberuflichen Tätigkeit darstellen (z.B. in Form eines verbindlich vereinbarten Finanzierungskonzepts für den ärztlichen Betrieb).

Für eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen reicht es aber weder aus, dass die Wertpapiere aus betrieblichen Mitteln erworben worden sind, noch dass sie in der Gewinnermittlung ausgewiesen sind, noch dass sie als Sicherheit für betriebliche Schulden dienen. Eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen kommt dagegen nicht in Betracht, wenn die vom Betriebsinhaber erworbenen Wertpapiere der Erschließung einer eigenen Einkunftsquelle dienen.

Beispiele zum Betriebsvermögen:

Ist bei folgenden Wirtschaftsgütern die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen möglich?

- a) PKW, der zu 30 % eigenbetrieblich genutzt wird.
- b) Mit Privatmitteln angeschaffte Wertpapiere.
- c) Einlage verlustträchtiger Wertpapiere.
- d) Anschaffung brachliegender Grundstücke, deren Verwendung endgültig nicht feststeht.
- e) Verpfändung von privaten Wertpapieren für einen betrieblichen Kredit.
- f) Hingabe eines unverzinslichen und ungesicherten Darlehens an eine nahe stehende Person.
- g) Erwerb einer wertlosen Forderung.

Lösung:

- a) Gewillkürtes Betriebsvermögen ist möglich, da die betriebliche Nutzung zwischen 10 und 50 % beträgt (R 4.2 Absatz 1 Satz 5 EStR).
- b) Gewillkürtes Betriebsvermögen ist möglich (dauerhafte Verstärkung des Betriebskapitals), wenn die Wertpapiere nicht erkennbar verlustbringend sind (R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR; H 4.2 (1) EStH „Wertpapiere“).
- c) Einlage ist nicht möglich, da erkennbar ist, dass die Wertpapiere dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werden (H 4.2 (1) EStH „Wertpapiere“).
- d) Gewillkürtes Betriebsvermögen ist möglich, da das Grundstück objektiv geeignet und vom Betriebsinhaber erkennbar durch dauerhafte Verstärkung des Betriebskapitals dazu bestimmt ist, dem Betrieb zu fördern (R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR).
- e) Gewillkürtes Betriebsvermögen ist grds. möglich, da ein objektiver Zusammenhang gegeben ist. Das Wirtschaftsgut gehört wegen der Sicherung des betrieblichen Kredits jedoch nicht zwingend zum notwendigen Betriebsvermögen (H 4.2 (1) EStH „Kreditgrundlage/Liquiditätsreserve“).
- f) Bei der Hingabe eines unverzinslichen und ungesicherten Darlehens an eine nahe stehende Person liegt keine betriebliche Veranlassung vor. Der Vorgang ist privat veranlasst, es handelt sich um eine Entnahme von Bargeld. Die Forderung ist daher dem notwendigen Privatvermögen zuzurechnen.
- g) Eine Forderung kann grds. dem Betriebsvermögen zuzurechnen sein. Da das Wirtschaftsgut hier jedoch dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringt, ist der Ausweis als Betriebsvermögen nicht zulässig, es liegt notwendiges Privatvermögen vor. (anders bei erkennbar betrieblicher Motivation wie z.B. Kundenbindung o.ä.).

d) Schulden im Betriebsvermögen

Schulden (steuerrechtlich Verbindlichkeiten und Rückstellungen) können nur **notwendiges Betriebsvermögen oder notwendiges Privatvermögen** sein. Maßgebend ist, wodurch die Schuldaufnahme verursacht wurde (vgl. z.B. BFH vom 4.7.1990, BStBl II 1990, 817).

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist bei Schulden ausgeschlossen.

Dabei rechnen Schulden dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die Schuldaufnahme verursacht ist durch:

- die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen bzw. durch die Finanzierung von Betriebsausgaben (z.B. Kauf eines Betriebsgrund-

stücks gegen Rente oder Darlehen; gestundete Kaufpreisverpflichtung bei Erwerb einer Maschine; Verbindlichkeiten aus Wareneinkauf, größerer Erhaltungsaufwand) oder

- die Schuld als solche dem Betrieb „dient“ (Betriebskapitalverstärkung).

Maßgeblich ist also, ob hinsichtlich der Schuldaufnahme eine betriebliche Veranlassung gegeben ist. Insofern ist die Schuldzuordnung wiederum der Disposition des Gewerbetreibenden entzogen. Die Zinsaufwendungen sind dann Betriebsausgaben.

Wird ein Wirtschaftsgut, das mit Fremdmitteln finanziert wurde, aus dem Betriebsvermögen ins Privatvermögen überführt, stellt die entsprechende Verbindlichkeit keine betriebliche Schuld mehr dar. Es ist eine Entnahme der Verbindlichkeit in Höhe der Darlehnsvaluta vorzunehmen (vgl. auch R 4.2 Abs. 15 Satz 1 EStR).

Grundsatz: Die Schuld folgt dem Wirtschaftsgut!

Beachte! Ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten wegen eines Damnums ist im Zeitpunkt der Entnahme der Verbindlichkeit bzw. des korrespondierenden Wirtschaftsgutes Gewinn mindernd aufzulösen, da eine Entnahme nicht möglich ist! (aktiver Rechnungsabgrenzungsposten ist kein Wirtschaftsgut, sondern dient lediglich der periodengerechten Abgrenzung).

Ist die Schuld hingegen durch Anschaffungen bzw. Ausgaben unmittelbar im privaten Bereich verursacht, so gehört die Schuld zum notwendigen Privatvermögen. Das gilt auch dann, wenn die Schuld durch Gegenstände des Betriebsvermögens abgesichert wird.

Wird ein Wirtschaftsgut, das mit Fremdmitteln finanziert wurde, aus dem Privatvermögen ins Betriebsvermögen überführt, stellt die entsprechende Verbindlichkeit eine betriebliche Schuld dar (Einlage der Verbindlichkeit in Höhe der Darlehnsvaluta, R 4.2 Abs. 15 Satz 2 EStR).

Beachte! Ein im privaten Bereich gezahltes Damnum ist nicht einlagefähig, da kein Wirtschaftsgut.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige errichtet ein Gebäude. Dieses Gebäude wird zu einem Drittel zu eigenen Wohnzwecken und zu zwei Dritteln eigenbetrieblich genutzt (= zwei unterschiedliche Wirtschaftsgüter; s.a. unten Gebäude).

Die Herstellungskosten des Gebäudes belaufen sich insgesamt auf 900.000 € und wurden wie folgt finanziert:

- 300.000 € aus Eigenkapital und
- 600.000 € aus Darlehensaufnahmen.

Der Steuerpflichtige geht davon aus, dass das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wirtschaftsgut voll aus eigenen Mitteln finanziert wurde, während der eigenbetriebliche Teil in voller Höhe aus Darlehensmitteln bezahlt worden ist.

Lösung:

Werden Herstellungskosten für ein gemischt genutztes Grundstück teils mit Fremd-, teils mit Eigenmitteln beglichen, ist die Gesamtfinanzierung auf die Wirtschaftsgüter im Verhältnis der Herstellungskosten zueinander aufzuteilen (vgl. hierzu auch BFH vom 7.11.1991, BStBl II 1992, 141; H 4.2 (15) EStH „Gemischt genutztes Grundstück“).

Das bedeutet, dass $\frac{1}{3}$ der Eigen- und Fremdmittel auf das Wirtschaftsgut „eigene Wohnung“ entfallen und jeweils $\frac{2}{3}$ der Gesamtfinanzierung dem Wirtschaftsgut „eigenbetriebliche Nutzung“ zuzuordnen sind.

Sozialplanaufwendungen

Rückstellungen für Leistungen aus einem Sozialplan nach den §§ 111, 112 des Betriebsverfassungsgesetzes, einem Tarifvertrag oder einer Betriebsvereinbarung müssen ab dem Zeitpunkt gebildet werden, in dem der Unternehmer den Betriebsrat über die geplante Betriebsänderung unterrichtet hat.

Wird der Betriebsrat nach dem Bilanzstichtag, aber vor Aufstellung oder Feststellung der Bilanz unterrichtet, und hat sich der Unternehmer schon vor dem Bilanzstichtag zur Betriebsänderung entschlossen oder Bestand die wirtschaftliche Notwendigkeit zur Aufstellung eines Sozialplanes schon vor dem Bilanzstichtag, so muss ebenfalls eine Rückstellung für das zukünftige Risiko gebildet werden (R 5.7 Abs. 6 EStR).

Steuernachzahlungen

Rückstellungen sind für betriebliche Steuernachzahlungen als ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

Bei der **Gewerbsteuer** sind nicht nur die rückständigen Vorauszahlungen als Schuld (eigene Verbindlichkeit!) in der Schlussbilanz zu berücksichtigen, sondern es ist entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auch für eine sich ergebende Abschlusszahlung eine Rückstellung zu passivieren. Dieser Grundsatz gilt entsprechend für evtl. Erstattungsansprüche.

Auch wenn die GewSt keine Betriebsausgabe darstellt, wird die Rückstellung auch in der Steuerbilanz gebildet (OFD Rheinland), Die Effekte aus Bildung und Auflösung allerdings ausserbilanziell wieder neutralisiert.

Zu **Steuerrückstellungen aufgrund einer Außenprüfung** oder bei Steuerhinterziehung (H 4.9 „Rückstellungen für künftige Steuernachzahlungen“ EStH sowie H 5.7 (5) EStH „Hinterzogene Steuern“).

Tantiemen

Für Tantiemen, Gratifikationen und Lohnnachzahlungen müssen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) gebildet werden, wenn sich derartige Verpflichtungen aus einem Tarifvertrag, Dienstvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder einer Einzelzusage ergeben und die Zahlung nicht von künftigen Erträgen oder von der Liquiditätsslage des Unternehmens abhängt. Die Verpflichtung muss vor dem Bilanzstichtag begründet worden sein.

Bei der Bewertung von Rückstellungen für Gratifikationen ist die Fluktuation mindernd zu berücksichtigen (H 6.11 EStH „Gratifikationen“).

Übernommene Verpflichtungen

BFH-Urteil vom 14.12.2011, I R 72/10 Passivierung „angeschaffter“ Rückstellungen bei steuerlichem Ausweisverbot:

Betriebliche Verbindlichkeiten, welche beim Veräußerer aufgrund steuerlicher Rückstellungsverbote (hier: für Jubiläumsszuwendungen und für Beiträge an den Pensionssicherungsverein) in der Steuerbilanz nicht bilanziert worden sind, sind bei demjenigen Erwerber, der die Verbindlichkeit im Zuge eines Betriebserwerbs übernommen hat, keinem Passivierungsverbot unterworfen, sondern als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und von ihm auch an den nachfolgenden Bilanzstichtagen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990 mit ihren Anschaffungskosten oder ihrem höheren Teilwert zu bewerten (Bestätigung und Fortführung des Senatsurteils vom 16.12.2009, I R 102/08, BStBl II 2011, 566; entgegen BMF-Schreiben vom 24.6.2011, BStBl I 2011, 627).

Werden Rückstellungen übertragen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, wie z.B. Pensionsrückstellungen oder Drohverlust-Rückstellungen ist der sich aus diesem Vorgang ergebende Aufwand gem. § 4f EStG nicht sofort abzugs-

fähig, sondern nur im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abziehbar.

Die Verteilung des sich ergebenden Aufwands unterbleibt ausnahmsweise, wenn:

- die Schuldübernahme im Rahmen einer Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes oder des gesamten Mitunternehmeranteils im Sinne der §§ 14, 16 Abs. 1, 3 und 3a EStG sowie des § 18 Abs. 3 EStG erfolgt; oder
- wenn ein Arbeitnehmer unter Mitnahme seiner erworbenen Pensionsansprüche zu einem neuen Arbeitgeber wechselt oder
- wenn der Betrieb am Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahres die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a bis c EStG nicht überschreitet (235.000 € Eigenkapital bzw. für die Wirtschaftsjahre die nach dem 31.12.2019 enden, die Gewinngrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht überschreitet (200.000 €)).

Behandlung beim Erwerber/Übernehmer der Verpflichtung

Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, sind zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen bei dem Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären, § 5 Abs. 7 EStG.

Ein Gewinn, der sich aus dieser Umbewertung ergibt, kann auf 15 Jahre verteilt werden, indem in Höhe von vierzehn Fünftel eine gewinnmindernde Rücklage gebildet wird, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage sofort erhöhend aufzulösen.

Beispiel:

Die T-GmbH weist in ihrer Steuerbilanz zutreffend eine Pensions-Rückstellung i.H.v. 100.000 € aus, der Teilwert beläuft sich auf 130.000 €. Sie überträgt diese Verpflichtung nun gegen Zahlung von 130.000 € entgeltlich auf die M-GmbH.

Lösung:

Der Differenzbetrag zwischen der passivierten Rückstellung und dem Entgelt stellt bei der T-GmbH einen Aufwand dar, der steuerlich auf 15 Jahre zu verteilen ist.

Bei der M-GmbH als Übernehmerin ist die Rückstellung mit dem Wert zu passivieren, mit welchem sie auch von der T-GmbH passiviert wurde (neu). Der Differenzbetrag i.H.v. 30.000 € ist als Ertrag zu behandeln, kann aber durch Rücklagenbildung auf die folgenden 14 Jahre verteilt werden.

Buchung bei Verkäufer der Pensions-Rückstellung

Bilanzansatz 100, Übertragung für 130:

Pensions-Rückstellung	100		
Aufwand	30	an Bank	130

§ 4f EStG: Aufwand bei einer nicht Komplett-Veräußerung auf 15 Jahre aufzuteilen (Ausnahme Betrieb gem. § 7g EStG).

„Technisch“ via ARAP oder korrekt außerbilanziell.

Bei Komplettverkauf des Betriebs oder Kleinbetriebs i.S.d. § 7g EStG Aufwand in dem Jahr der Veräußerung komplett.

Lösung zu Fall 2:

Gesetzliches Tatbestandsmerkmal ist zwar die **Ausgabe** vor dem Abschlussstichtag; die Verpflichtung zur Zahlung (Verbindlichkeit) ist aber bereits der Zahlung gleichzusetzen (BFH vom 23.9.1969, BStBl II 1970, 104 und BFH vom 17.9.1987, BStBl II 1988, 327).

Sowohl handels- als auch steuerrechtlich (§ 250 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG) muss B den vor dem Abschlussstichtag 01 entstandenen und als antizipativen Posten zu erfassenden Aufwand sofern er Aufwand nach dem Bilanzstichtag darstellt, aktiv abgrenzen.

Nachbuchung 01:

Kfz-Kosten	6.000			
Rechnungsabgrenzungsposten (aktiv)	18.000	an	sonstige VB	24.000

Lösung zu Fall 3:

Grundlegende Voraussetzung für einen transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten ist eine Ausgabe oder entstandene Verpflichtung vor dem Abschlussstichtag.

Aufgrund der vorgenannten Sachlage ist zum 31.12.01 hinsichtlich der ausstehenden Zinsen ein antizipativer Posten (R 5.6 Abs. 3 EStR) in Form einer sonstigen Verbindlichkeit zu passivieren, da es sich um eine Ausgabe nach dem Bilanzstichtag handelt, die Aufwand für eine bestimmte Zeit vor dem Stichtag darstellt (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).

Nachbuchung 01:

Zinsaufwand	30.000	an	Verbindlichkeit geg. Kreditinst.	30.000
-------------	--------	----	----------------------------------	--------

Lösung zu Fall 4:

Sowohl handels- als auch steuerrechtlich (§ 250 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG) muss U die Einnahme sofern sie Ertrag nach dem Bilanzstichtag darstellt, passiv abgrenzen.

Umbuchung 01:

Mieterträge	15.000	an	Rechnungsabgrenzungsposten (passiv)	15.000
-------------	--------	----	-------------------------------------	--------

Lösung zu Fall 5:

Hinsichtlich der Mietkaution liegt ein antizipativer Posten „Sonstige Verbindlichkeit“ vor. Es besteht Passivierungspflicht (§§ 240 Abs. 2, 242 Abs. 1, 246 Abs. 1 HGB). Hinsichtlich der Miete für die Monate Januar bis März 01 handelt es sich um eine Einnahme vor dem Abschlussstichtag, die Ertrag für einen bestimmten Zeitraum nach dem Abschlussstichtag darstellt. Für diese Einnahme ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (§ 250 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Nachbuchung 00:

1.11.00: Bank	30.000	an	sonstige Verbindlichkeit (Kautions)	15.000
			Rechnungsabgrenzungsposten (passiv)	15.000
Bilanzansätze per 31.12.00:			sonstige Verbindlichkeit	15.000 €
			Rechnungsabgrenzungsposten (passiv)	15.000 €

Lösung zu Fall 6:**a) Buchungen in 01 zur Aufstellung der Handelsbilanz**

Bank	59.500	an	Kundenanzahlung	59.500
s. b. Aufwand	9.500	an	Umsatzsteuer	9.500

alternativ nach IDW zulässig „Netto-Ausweis“:

Bank	59.500	an	Kundenanzahlung	50.000
		an	Umsatzsteuer	9.500

Buchungen in 02 zur Aufstellung der Handelsbilanz

Kundenanzahlung	59.500			
Forderungen	59.500	an	Erlöse	100.000
			s. b. Ertrag	9.500
			USt	9.500

b) Buchungen in 01 zur Aufstellung der Steuerbilanz

Bank	59.500	an	Kundenanzahlung	59.500
RAP (aktiv)	9.500	an	Umsatzsteuer	9.500

Buchungen in 02 zur Aufstellung der Steuerbilanz

Kundenanzahlung	59.500			
Forderungen	59.500	an	Erlöse	100.000
			RAP (aktiv)	9.500
			USt	9.500

Rechtsgrundlagen: § 250 Abs. 1 Nr. 2 HGB; § 5 Abs. 5 EStG

Lösung zu Fall 7:

Handelsbilanziell **kann** das Damnum als transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert und über die Darlehenslaufzeit aufgelöst werden oder im Entstehungsjahr in voller Höhe als Aufwand erfasst werden (§ 250 Abs. 3 HGB).

Nachbuchung zur Aufstellung der Handelsbilanz 01:

Bank	285.000			
Zinsaufwand	15.000	an	Darlehen	300.000

Aktivierungsgebot in der Steuerbilanz und lineare Verteilung über die Laufzeit des Darlehens (§ 5 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Nachbuchung zur Aufstellung der Steuerbilanz 31.12.01:

Bank	285.000			
Zinsaufwand	2.250			
Rechnungsabgrenzungsposten (aktiv)	12.750	an	Darlehen	300.000

Bilanzansatz in der Steuerbilanz:

RAP (aktiv)-Disagio		15.000 €
./. Auflösung für 01: $\frac{1}{5}$ für $\frac{9}{12}$		2.250 €
31.12.01		12.750 €
./. Auflösung für 02: $\frac{1}{5}$ von 15.000 €		3.000 €
31.12.02		9.750 €

Lösung zu Fall 8:

Für den Fall, dass ein von der Darlehenslaufzeit abweichender Zinsfestschreibungszeitraum besteht, ist auf den Zinsfestschreibungszeitraum, der kürzer sein kann als die Darlehenslaufzeit, abzuschreiben (H 6.10 „Zinsfestschreibung“ EStH).

Nachbuchung zur Aufstellung der Steuerbilanz 31.12.01:

Bank	285.000				
Zinsaufwand	3.750				
Rechnungsabgrenzungsposten (aktiv)	11.250	an	Darlehen	300.000	
	RAP (aktiv)-Disagio				15.000 €
./.	Auflösung für 01:				
	$\frac{1}{3}$ von 15.000 € für $\frac{9}{12}$				3.750 €
	31.12.01				11.250 €
./.	Auflösung für 02:				
	$\frac{1}{3}$ von 15.000 €				5.000 €
	31.12.02				6.250 €

Lösung zu Fall 9:

Wird das Darlehen vorzeitig zurückgezahlt, ist das Disagio grundsätzlich in voller Höhe aufzulösen (BFH vom 13.3.1974, BStBl II 1974, 359). Bei nur teilweiser Tilgung ist die außerplanmäßige Auflösung nur anteilig vorzunehmen, H 5.6 „Auflösung eines RAP“ EStH.

Nachbuchung zur Aufstellung der Steuerbilanz 31.12.05:

Zinsaufwand	an	Rechnungsabgrenzungsposten (aktiv)	3.250	
		RAP (aktiv)-Disagio 31.12.04/1.1.05		3.750 €
./.		außerplanmäßige Auflösung in 05:		
		$\frac{1}{3}$ des Restbetrages von 31.12.04		1.250 €
				2.500 €
./.		planmäßige Auflösung 05:		
		2.500 € : 1,25 (15 Monate)		2.000 €
		31.12.05		500 €

Lösung zu Fall 9a:

Obwohl das Damnum durch die Marktentwicklung wertlos geworden ist, kann keine Auflösung/Teilwertabschreibung vorgenommen werden, da es sich beim Damnum nicht um einen Vermögensgegenstand bzw. ein Wirtschaftsgut handelt, H 6.10 „Kreditbedingungen“ EStH.

Lösung zu Fall 9b:

Wird ein Wirtschaftsgut, das mit Fremdmitteln finanziert wurde, aus dem Betriebsvermögen ins Privatvermögen überführt (hier durch Schenkung an die Tochter), stellt die entsprechende Verbindlichkeit keine betriebliche Schuld mehr dar. Es ist eine Entnahme der Verbindlichkeit in Höhe der Darlehensvaluta vorzunehmen (vgl. auch R 4.2 Abs. 15 Satz 1 EStR).

Ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten wegen eines Disagios ist im Zeitpunkt der Entnahme der Verbindlichkeit bzw. des korrespondierenden Wirtschaftsgutes Gewinn mindernd aufzulösen, da eine Ent-