

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR. BANNAS**

**BERLINER SEMINAR**   
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

# Bilanzsteuerrecht

## Auszug aus Skriptteil II

**Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung**

# Inhaltsverzeichnis

<b>1. Buchführungspflicht</b> .....	<b>8</b>
1.1. <i>Buchführungspflicht nach Handelsrecht</i> .....	8
1.1.1. Muss- oder Ist-Kaufmann (§ 1 HGB) .....	8
1.1.2. Kleingewerbetreibende (§ 2 HGB) .....	8
1.1.3. Land- und Forstwirte (§ 3 HGB) .....	8
1.1.4. Scheinkaufleute (§ 5 HGB) .....	8
1.1.5. Formkaufleute (§ 6 HGB) .....	8
1.2. <i>Buchführungspflicht nach Steuerrecht</i> .....	9
1.2.1. Derivative Buchführungspflicht nach § 140 AO .....	9
1.2.2. Originäre Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO .....	9
1.3. <i>Beginn und Ende der Buchführungspflicht</i> .....	9
1.3.1. Buchführungspflicht nach Handelsrecht bzw. § 140 AO .....	9
1.3.2. Buchführungspflicht nach § 141 AO .....	9
1.4. <i>Übungen zu Buchführungspflicht</i> .....	12
1.5. <i>Buchführungspflicht nach § 141 AO</i> .....	14
<b>2. Aufzeichnungspflichten</b> .....	<b>15</b>
2.1. <i>Außersteuerliche Aufzeichnungspflichten</i> .....	15
2.2. <i>Steuerliche Aufzeichnungspflichten</i> .....	15
<b>3. Aufbewahrungsvorschriften</b> .....	<b>16</b>
<b>4. Zurechnung von Wirtschaftsgütern</b> .....	<b>17</b>
<i>Übungen Zurechnung von Wirtschaftsgütern</i> .....	18
<b>5. Leasingverträge</b> .....	<b>19</b>
5.1. <i>BMF, 19.04.1971, IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl I 1971, 264; Ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter</i> .....	24
5.2. <i>Übungen zum Thema Leasingverträge</i> .....	29
<b>6. Betriebsvermögen / Privatvermögen</b> .....	<b>31</b>
6.1. <i>Zuordnung zum Betriebsvermögen</i> .....	31
6.2. <i>Zuordnung zum Privatvermögen</i> .....	31
6.3. <i>Wahlmöglichkeiten für die Zuordnung</i> .....	32
6.4. <i>Notwendiges Betriebsvermögen</i> .....	32
6.5. <i>Notwendiges Privatvermögen</i> .....	32

6.6. <i>Gewillkürtes Betriebsvermögen</i> .....	33
6.7. <i>Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter</i> .....	33
6.8. <i>Betriebsvermögen bei Personengesellschaften</i> .....	34
6.9. <i>Übungen zum Umfang des Betriebsvermögens</i> .....	37
6.10. <i>Übungen zu gemischt genutzten Wirtschaftsgütern</i> .....	38
<b>7. Verbindlichkeiten / Schulden</b> .....	<b>39</b>
7.1. <i>Begriff</i> .....	39
7.2. <i>Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen</i> .....	39
7.3. <i>Begrenzung des Schuldzinsenabzugs § 4 Abs. 4a EStG</i> .....	39
7.3.1 <i>Schuldzinsen</i> .....	40
7.3.2 <i>Überentnahmen</i> .....	40
7.3.3 <i>Hinzurechnungsbetrag</i> .....	41
7.4. <i>Begrenzung des Schuldzinsenabzugs § 4h EStG</i> .....	41
7.4.1. <i>Zielsetzung der Zinsschranken-Regelung</i> .....	41
7.4.2. <i>Regelung im Einzelnen</i> .....	42
<b>8. Rentenverbindlichkeiten</b> .....	<b>49</b>
8.1. <i>Rentenverbindlichkeiten als Schuldposten</i> .....	49
8.2. <i>Behandlung der laufenden Rentenzahlungen und Auflösung des Rentenbarwerts</i> .....	49
8.3. <i>Übungen zu Rentenverbindlichkeiten</i> .....	50
<b>9. Bilanzierung von Grundstücken und Grundstücksteilen</b> .....	<b>52</b>
9.1. <i>Bilanzposten „Grundstücke“</i> .....	52
9.2. <i>Gebäudebegriff</i> .....	52
9.3. <i>Betriebsvorrichtungen</i> .....	53
9.4. <i>Scheinbestandteile</i> .....	53
9.5. <i>Ladeneinbauten u.a.</i> .....	53
9.6. <i>Mietereinbauten</i> .....	53
9.7. <i>Sonstige selbständige Gebäudeteile</i> .....	54
9.8. <i>Eigenbetrieblichen Zwecken dienende Gebäudeteile</i> .....	54
9.9. <i>Grundstücksteile von untergeordneter Bedeutung</i> .....	54
9.10. <i>Fremdbetrieblichen Zwecken und fremden Wohnzwecken dienende Gebäudeteile</i> .....	55
9.11. <i>Eigenen Wohnzwecken dienende Gebäudeteile</i> .....	55
9.12. <i>Grundstücksteile als selbständige Wirtschaftsgüter (Zusammenfassung)</i> .....	56
9.13. <i>BMF, 15.01.1976, IV B 2 - S 2133 - 1/76, BStBl I 1976, 66; Ertragsteuerrechtliche Behandlung von</i>	

<i>Mietereinbauten und Mieterumbauten; hier: Anwendung der Grundsätze der BFH-Urteile vom 26.2.1975 - I R 32/73 und I R 184/73 - (BStBl II S. 443).....</i>	57
<i>9.14. Übungen: Grundstücke und Grundstücksteile.....</i>	60
<b>10. Grundsatz der Maßgeblichkeit.....</b>	<b>65</b>
<i>10.1. Maßgeblichkeitsprinzip .....</i>	<i>65</i>
<i>10.2. Ansatzvorschriften (Aktivierung / Passivierung) .....</i>	<i>65</i>
<i>10.3. Bewertungsvorschriften .....</i>	<i>68</i>
<b>11. Umgekehrte Maßgeblichkeit .....</b>	<b>70</b>
<b>12. Arten der Wirtschaftsgüter .....</b>	<b>71</b>
<b>13. Arten der immateriellen Anlagegüter .....</b>	<b>72</b>
<i>Übungen zu immateriellen Wirtschaftsgütern.....</i>	<i>74</i>
<b>14. Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB .....</b>	<b>75</b>
<i>14.1. Angabepflichtige Haftungsverhältnisse .....</i>	<i>75</i>
<i>14.2. Nicht angabepflichtige Haftungsverhältnisse.....</i>	<i>76</i>
<i>14.3. Übungen zu Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB.....</i>	<i>76</i>
<b>15. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung .....</b>	<b>77</b>
<i>15.1. Begriff und Bedeutung .....</i>	<i>77</i>
<i>15.2. Handelsrechtliche Grundsätze.....</i>	<i>78</i>
<i>15.2.1. GoB bei Erfassung von Geschäftsvorfällen .....</i>	<i>78</i>
<i>15.2.1. GoB bei Durchführung des Jahresabschlusses.....</i>	<i>78</i>
<i>15.3. Steuerrechtliche Grundsätze .....</i>	<i>78</i>
<i>15.4. Folgen bei Buchführungsmängeln.....</i>	<i>78</i>
<b>16. Inventur § 240 HGB .....</b>	<b>79</b>
<i>16.1. Arten der Inventur.....</i>	<i>79</i>
<i>16.1.1. Stichtagsinventur § 240 Abs. 1 und 2 HGB .....</i>	<i>79</i>
<i>16.1.2. Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur § 241Abs. 3 HGB: .....</i>	<i>80</i>
<i>16.1.3. Permanente Inventur § 241 Abs. 2 HGB:.....</i>	<i>82</i>
<i>16.1.4. Stichprobeninventur § 241Abs. 1 HGB: .....</i>	<i>82</i>
<i>16.2. Übungen zu Inventur.....</i>	<i>83</i>
<b>17. Anschaffungskosten .....</b>	<b>84</b>
<i>17.1. Begriff.....</i>	<i>84</i>

17.2. Anschaffungspreis und betriebsbereiter Zustand.....	84
17.3. Anschaffungsnebenkosten .....	84
17.4. Nachträgliche Anschaffungskosten.....	84
17.5. Anschaffungspreisminderungen .....	84
17.6. Übungen zu Anschaffungskosten.....	85
<b>18. Herstellungskosten.....</b>	<b>88</b>
18.1. Definition.....	88
18.2. Begriffsbestimmungen .....	88
18.3. Übungen zu Herstellungskosten.....	90
<b>19. Herstellungskosten bei Gebäuden .....</b>	<b>94</b>
19.1. Herstellungskosten bei Gebäudeabbruch, H 6.4 „Abbruchkosten“ EStH .....	94
19.1.1. Abbruch eines selbst errichteten Gebäudes.....	94
19.1.2. Erwerb ohne Abbruchabsicht und sonstiger Gebäudeabbruch.....	94
19.1.3. Erwerb mit Abbruchabsicht .....	95
19.1.4. Dreijahreszeitraum als Indiz für den Erwerb in Abbruchabsicht .....	95
19.2. Übungen zu Herstellungskosten bei Gebäuden.....	96
<b>20. Teilwert .....</b>	<b>97</b>
20.1. Begriff.....	97
20.2. Schätzung.....	97
20.3. Teilwertvermutungen (H 6.7 EStH).....	97
20.4. Übungen zum Teilwert .....	98
<b>21. Bewertungsgrundsätze HGB .....</b>	<b>99</b>
<b>22. Handelsrechtliche Grundsätze .....</b>	<b>102</b>
<b>23. Steuerrechtliche Grundsätze .....</b>	<b>103</b>
BMF, 25.02.2000, BStBl I 2000, 372;.....	104
Übungen zu Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens .....	110
Übungen zu Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens .....	111
<b>24. Durchschnitts- oder Gruppenbewertung ,§ 240 Abs. 4 HGB / R 6.8 Abs. 3 und 4 EStR .....</b>	<b>113</b>
24.1. Die Gruppen und Sammelbewertung.....	113
24.2. Die Durchschnittsbewertung.....	113

<b>25. Verbrauchsfolgeverfahren § 256 HGB.....</b>	<b>115</b>
25.1. nach Handelsrecht.....	115
25.2. Steuerrechtliche Lifo - Verfahren.....	116
<b>26. Festbewertung .....</b>	<b>120</b>
26.1. Sachanlagevermögen: Anhaltewert.....	121
26.2. Fälle zu 24. – 26. Bewertungsverfahren .....	122
<b>27. Rechnungsabgrenzungsposten .....</b>	<b>125</b>
27.1. Begriff.....	125
27.2. Voraussetzungen.....	125
27.3. Sonderfälle .....	125
27.4. Bewertung.....	126
27.5. Übungen zu Rechnungsabgrenzungsposten .....	126
<b>28. Abschreibung des Anlagevermögens .....</b>	<b>128</b>
28.1. Begriff und Aufgaben der Abschreibung .....	128
28.2. Absetzungsberechtigter .....	129
28.3. Abschreibungsarten .....	129
28.3.1. Kalkulatorische und bilanzielle Abschreibungen .....	129
28.3.2. Direkte und indirekte Abschreibungen.....	130
28.3.3. Planmäßige Abschreibungen und Sonderabschreibungen.....	130
28.4. Beginn der Abschreibung: .....	131
28.5. Planmäßige Abschreibung .....	133
28.5.1. Abschreibungsplan .....	133
28.5.2. Schätzung der Nutzungsdauer .....	133
28.5.3. Wahl des Abschreibungsverfahrens .....	134
28.6. Abschreibungsmethoden.....	135
28.6.1. Lineare Abschreibung .....	135
28.6.2. Degressive Abschreibung bei Anschaffungen vor dem 01.01.2008: .....	136
28.6.3. Abschreibung nach Maßgabe der Inanspruchnahme / Leistung .....	137
28.7. Besonderheiten bei Einlage des Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen.....	140
28.8. Außerplanmäßige Abschreibungen.....	140
28.9. Abschreibungen bei Gebäuden und Gebäudeteilen .....	142
28.10. Besonderheiten bei Abschreibungen.....	145

<b>29. Sonderabschreibung § 7g / Ansparabschreibung bzw. Investitionsabzugsbetrag.....</b>	<b>146</b>
29.1. Sonderabschreibung § 7g EStG a.F.....	146
29.2.1. Begünstigte Betriebe .....	146
29.1.2 Begünstigte Wirtschaftsgüter .....	146
29.1.3 AfA vom Restwert .....	146
29.1.4 Die Bestimmungen des § 7g .....	147
29.2. Sonderabschreibung § 7g EStG n.F.: .....	148
29.2.1. Investitionsabzugsbetrag .....	148
29.2.2. Sonderabschreibung .....	151
29.2.3. Investition und Nutzung .....	153
29.2.4. Anwendung / Übergangszeit .....	158
29.2.5. Zusammenfassung und tabellarische Übersicht .....	158
<b>30. Geringwertige Wirtschaftsgüter .....</b>	<b>162</b>
30.1. Rechtslage bis 31.12.2007: .....	162
30.2. Rechtslage ab dem 1.1.2008 .....	163
30.2.1. Unterscheidung nach Einkunftsarten .....	163
30.2.2. Aufzeichnungspflichten ab 2008 .....	165
30.2.3. Auswirkungen auf die Handelsbilanz.....	165
30.3. Fälle zu 28. - 30. Steuerliche Abschreibungen .....	166
<b>31. Anteile an anderen Unternehmen .....</b>	<b>177</b>
31.1. Begriff.....	177
31.2. Anteile an Personengesellschaften und entsprechende Erträge .....	177
31.3. Anteile an Kapitalgesellschaften und entsprechende Erträge.....	178
31.4. Übungen zu Anteile an anderen Unternehmen.....	179
<b>32. Forderungen.....</b>	<b>181</b>
32.1. Bewertung von Forderungen.....	181
32.2. Pauschalabschreibung .....	182
32.3. Abschreibungen auf Forderungen.....	182
32.4. Einzelwertberichtigung .....	183
32.5. Wertberichtigung und Umsatzsteuer.....	183
32.6. Pauschalwertberichtigung auf Forderungen.....	185
32.7. Übungen zu Forderungen.....	186
<b>33. Bewertung von Verbindlichkeiten .....</b>	<b>189</b>
33.1. Rechtsgrundlagen .....	189

33.2. <i>Erstmaliger Bilanzansatz</i> .....	189
33.3. <i>Bewertung zum ersten (und auch nachfolgenden) Bilanzstichtag</i> .....	189
33.4. <i>Unverzinsliche Verbindlichkeiten</i> .....	190
33.5. <i>BMF, 12.08.2002, IV A 6 - S 2175 - 7/02, BStBl I 2002, 793; Bewertung von Verbindlichkeiten: Kursschwankungen</i> .....	191
33.6. <i>Übungen zu Bewertung von Verbindlichkeiten</i> .....	193
<b>34. Entnahmen und Einlagen</b> .....	<b>195</b>
34.1. <i>Rechtsgrundlagen</i> .....	195
34.2. <i>Entnahmebegriff</i> .....	195
34.3. <i>Bewertung von Entnahmen</i> .....	195
34.4. <i>Einlagebegriff</i> .....	195
34.5. <i>Bewertung von Einlagen</i> .....	196
34.6. <i>Fälle zur Bewertung von Entnahmen</i> .....	196
<b>35. Änderungen durch das SEStEG</b> .....	<b>199</b>
35.1. <i>Entstrickung</i> .....	199
35.2. <i>Rechtsfolge: Sofortversteuerung</i> .....	200
35.3. <i>Verstrickung</i> .....	200
35.4. <i>Ausgleichsposten nach § 4g EStG</i> .....	201
35.5. <i>Bildung des Ausgleichspostens</i> .....	201
35.6. <i>Auflösung des Ausgleichspostens</i> .....	201
35.7. <i>Aufzeichnungs-, Dokumentations- und Meldepflichten</i> .....	201
35.8. <i>Zusammenfassendes Beispiel</i> .....	202

## 1. Buchführungspflicht

### 1.1. Buchführungspflicht nach Handelsrecht

Nach § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann zur Buchführung verpflichtet. Die §§ 240, 242 HGB bestimmen, dass jeder Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes sowie für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar und eine Bilanz aufzustellen hat. Diese Verpflichtungen gelten für alle Kaufleute im Sinne der §§ 1 bis 6 HGB:

#### 1.1.1. Muss- oder Ist-Kaufmann (§ 1 HGB)

ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Er ist auch ohne Eintragung in das Handelsregister Kaufmann und wird deshalb bereits mit Beginn seiner gewerblichen Betätigung buchführungspflichtig. Ausnahmen gelten nur für so genannte Kleingewerbetreibende (§ 1 Abs. 2 und § 2 HGB).

#### 1.1.2. Kleingewerbetreibende (§ 2 HGB)

benötigen nach Art und Umfang ihrer Tätigkeit keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb. Für die Entscheidung, ob ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist, ist immer auf den konkreten Betrieb abzustellen, nicht auf die Branche. Maßgebend ist das Gesamtbild im gewöhnlichen Geschehensablauf. Im Zweifel können als Entscheidungskriterien herangezogen werden: Vielzahl zu erbringender Leistungen, Kontokorrentverkehr, Vielzahl von Geschäftsverbindungen, Bilanzsumme, Umsatzerlöse, Höhe des Anlagevermögens, Zahl der Arbeitnehmer. Diese Kleingewerbetreibenden sind nach § 2 HGB berechtigt, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen, allerdings sind sie nicht dazu verpflichtet. Durch die Eintragung verlangen Sie die Kaufmannseigenschaft. Erst ab diesem Zeitpunkt beginnt bei Ihnen die handelsrechtliche Buchführungspflicht.

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

#### 1.1.3. Land- und Forstwirte (§ 3 HGB)

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

#### 1.1.4. Scheinkaufleute (§ 5 HGB)

sind Personen, deren Firma zwar im Handelsregister eingetragen ist, die im Geschäftsverkehr aber nur den Anschein erwecken, Vollkaufleute zu sein. Sie müssen sich gegenüber gutgläubigen Dritten entsprechend ihrem Verhalten als Kaufmann behandeln lassen und können sich nicht darauf berufen, tatsächlich kein Handelsgewerbe zu betreiben oder Kleingewerbetreibende im Sinne von § 1 Abs. 2 HGB zu sein. Scheinkaufleute sind deshalb auch buchführungspflichtig, und zwar von dem Zeitpunkt an, an dem sie sich in das Handelsregister eintragen lassen haben.

#### 1.1.5. Formkaufleute (§ 6 HGB)

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

- Die *Personengesellschaften* OHG und KG, wenn sie ein Handelsgewerbe betreiben (§§ 105 Abs. 1 und 161 Abs. 1 HGB),
- Die *Kapitalgesellschaften* AG, KGaA und GmbH. Sie gelten kraft Gesetzes als Handelsgesell-

schaften, selbst wenn sie kein Handelsgewerbe betreiben.

- Die *eingetragene Genossenschaft*, die nach § 17 Abs. 2 Genossenschaftsgesetz als Kaufmann gilt, obwohl sie keine Handelsgesellschaft ist.

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

## **1.2. Buchführungspflicht nach Steuerrecht**

### **1.2.1. Derivative Buchführungspflicht nach § 140 AO**

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

### **1.2.2. Originäre Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO**

Um die Besteuerung möglichst gerecht und zutreffend durchzuführen, zieht das Steuerrecht den Rahmen für die Buchführungspflicht weiter als das Handelsrecht. Ein Teil der Kleingewerbetreibenden und bestimmte Land und Forstwirte, die nicht bereits nach § 140 AO buchführungspflichtig sind, werden deshalb nach § 141 Abs. 1 AO verpflichtet, für steuerliche Zwecke Bücher zu führen. Diese Verpflichtung besteht, wenn - bezogen auf den einzelnen Betrieb - auch nur eine der Wertgrenzen überschritten wird, die aus der folgenden Übersicht zu § 141 AO zu ersehen ist.

Da unter § 141 Abs. 1 AO nur gewerbliche Unternehmer im Sinne von § 15 Abs. 2 EStG und Land und Forstleute (§ 13 EStG) fallen, sind selbstständig Tätige mit Einkünften nach § 18 EStG niemals zur Buchführung verpflichtet. Sie können selbstverständlich freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen.

## **1.3. Beginn und Ende der Buchführungspflicht**

### **1.3.1. Buchführungspflicht nach Handelsrecht bzw. § 140 AO**

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

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

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

### **1.3.2. Buchführungspflicht nach § 141 AO**

Für den Beginn der Buchführungspflicht ist nicht allein das objektive Vorliegen eines der Merkmale des § 141 Abs. 1 AO entscheidend, vielmehr muss das zuständige Finanzamt den Steuerpflichtigen auf den Beginn der Buchführungspflicht hinweisen. Dieser Hinweis kann z. B. auch in einem Steuerbescheid oder

einem Feststellungsbescheid erfolgen. Nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO muss der Steuerpflichtige erst vom Beginn des auf die Mitteilung folgenden Wirtschaftsjahres an Bücher führen.

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

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

Die Pflicht und das Recht zur Buchführung und Bilanzierung enden jedoch stets zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

**Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches**

§ 1 HGB  
Muss (Ist) Kaufmann

**Kaufmann kraft Betätigung**

Musskaufleute betreiben ein Handelsgewerbe, das ist grds. jeder Gewerbetrieb.

Sie sind zwar nach § 29 HGB zur Eintragung in das Handelsregister verpflichtet, aber die Eintragung ist nur deklaratorisch (rechtsbekundend).

§ 5 HGB  
Scheinkaufmann

**Kaufmann kraft Eintragung**

Aufgrund der Eintragung seiner Firma in das Handelsregister wird jeder als Kaufmann behandelt.

Er kann sich nicht darauf berufen, kein Handelsgewerbe zu betreiben.

§§ 2 und 3 HGB Kannkaufmann

**Kaufmann kraft fakultativer Eintragung**

Kannkaufleute sind berechtigt, die Eintragung in das Handelsregister herbeizuführen.

Anwendbar auf Handelsgewerbetreibende, die nicht nach § 1 Abs. 1 Kaufleute sind sowie land- und forstwirtschaftliche Unternehmen und deren Nebengewerbe.

§ 6 HGB  
Formkaufmann

**Kaufmann kraft Rechtsform**

Die Personengesellschaften OHG und KG, wenn sie Kaufleute im Sinne der §§ 1 bis 3 HGB sind.

Die AG, KGaA und GmbH immer, selbst wenn sie kein Handelsgewerbe betreiben.

§ 1 Abs. 1 HGB  
Kaufmann

Kaufmann im Sinne des HGB ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt.

Das Handelsrecht ist mit allen Rechten und Pflichten auf ihn anzuwenden.

§ 1 Abs. 2 HGB  
Handelsgewerbe

Wenn ein „nach Art oder Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb“ nicht erforderlich ist, wird der Gewerbetreibende einer Privatperson (einem Nichtkaufmann) gleichgestellt.

§ 2 HGB  
Gewerbliche Unternehmen

Handelsgewerbetreibende nach § 1 Abs.2 haben ein Lösungsantragsrecht für das Handelsregister.

Durch die Löschung der Firma können sie sich wieder aus dem Kaufmannsstatus zurückziehen.

§ 3 HGB  
Land- und Forstwirte

Ein „in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb“ muss erforderlich sein.

Die Löschung der Firma ist nur nach den allgemein geltenden Vorschriften möglich.

#### **1.4. Übungen zu Buchführungspflicht**

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

##### **Fall 1.1**

Der Lebensmitteleinzelhändler A hat seine Firma mit dem Zusatz „e.K.“ im Handelsregister eintragen lassen. Mit seinem Gewerbebetrieb erzielt er in einem Jahr durchschnittlich einen Umsatz von 260.000,- € und einen Gewinn von 55.000,- €.

##### **Fall 1.2**

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

##### **Fall 1.3**

Der Arbeitnehmer C unterhält als so genannter „Nebenerwerbslandwirt“ eine Schweinemästerei.

##### **Fall 1.4**

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

##### **Fall 1.5**

Die E-GmbH stellt Elektrogeräte her.

**Fall 1.6**

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

**Fall 1.7**

Der selbständige Handelsvertreter G ist Kleingewerbetreibender im Sinne von § 1 Abs. 2 HGB. Er ermittelt seinen Gewinn durch eine Einnahme-Überschuss-Rechnung. Im Kalenderjahr \*02 hat er erstmals einen Gewinn von mehr als 50.000,- € aus einem Umsatz von 60.000,- € erzielt.

Die Steuererklärungen \*02 hat G im Mai \*03 abgegeben. Daraufhin hat ihn das Finanzamt zusammen mit dem am 19.01.\*04 abgesandten Einkommensteuer-Bescheid für \*02 aufgefordert, seinen Gewinn durch doppelte Buchführung zu ermitteln.

**Fall 1.8**

Der Kleinunternehmer H war bisher nach § 141 Abs. 1 Nr. 4 AO zur Buchführung verpflichtet. Erstmals im Kalenderjahr \*02 hat er keinen der Grenzwerte des § 141 Abs. 1 AO mehr überschritten.

H hat seine Steuererklärungen für \* 02 im November \*03 beim Finanzamt eingereicht. Die Steuerbescheide sind ihm im März \*04 zugegangen.

**1.5. Buchführungspflicht nach § 141 AO**

Überschreiten einer Wertgrenze führt zur Buchführungspflicht	Wertgrenzen		
	Umsatz	Gewinn	Wirtschaftswert
Gewerbliche Unternehmer	500.000 €	50.000 €	--
Land- und Forstwirt	500.000 € (Kalenderjahr)	50.000 € (Kalenderjahr)	25.000 € (Feststellungszeitpunkt)

**Begriffsbestimmungen****Umsatz**

Umsätze eines Kalenderjahrs einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen sind lediglich die nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG steuerfreien Umsätze.

**Gewinn**

Bei Gewerbetreibenden ist der im Wirtschaftsjahr (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG) erzielte Gewinn anzusetzen.

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

Sowohl bei Gewerbetreibenden als auch bei Land- und Forstwirten sind für die Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AO die bei der Gewinnermittlung angesetzten erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen außer Betracht zu lassen (§ 7a Abs. 6 EStG).

**Wirtschaftswert**

Der nach § 46 BewG zu ermittelnde Wirtschaftswert ist der Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft abzüglich des darin enthaltenen Wohnungswerts. Nach § 141 Abs. 1 S. 3 AO ist der Wirtschaftswert aller selbst bewirtschafteten Flächen maßgebend, so dass der nach § 46 BewG festgestellte Wert noch um den Wert der zu gepachteten Flächen erhöht und um den Wert der verpachteten Flächen vermindert werden muss.

## 2. Aufzeichnungspflichten

### 2.1. Außersteuerliche Aufzeichnungspflichten

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

- > Nach dem Gesetz zur Sicherung von Bauforderungen haben Baugewerbetreibende und Baugeldempfänger, die die Herstellung eines Neubaus unternehmen, Baubücher zu führen.
- > Apotheken müssen nach der Apothekenbetriebsordnung Herstellungsbücher und Prüfungsbücher, außerdem nach der Betäubungsmittel-Verschreibungs-Verordnung Betäubungsmittelbücher über den Verbleib der Betäubungsmittel führen.
- > Nach dem Fahrlehrergesetz haben die Inhaber von Fahrschulen Aufzeichnungen über die Ausbildung eines jeden Fahrschülers sowie über das erhobene Entgelt zu führen.

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

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

### 2.2. Steuerliche Aufzeichnungspflichten

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

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

- > Führung eines Anbauverzeichnisses von buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten nach §142AO,
- > Aufzeichnung des Wareneingangs durch gewerbliche Unternehmer nach § 142 AO,
- > Aufzeichnung des Wareneingangs durch gewerbliche Unternehmer und buchführungspflichtige Land- und Forstwirte nach § 144 AO,
- > Aufzeichnung von Betriebsausgaben im Sinne von § 4 Absätze 5 Nr. 1 bis 4, 6 b und 7 EStG nach § 4 Abs. 7 EStG,
- > Führung eines Verzeichnisses über die so genannten geringwertigen Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG,
- > Führung eines Verzeichnisses über erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nach § 7a Abs.8 EStG,
- > Führung von Lohnkonten nach § 41 Abs. 1 EStG und § 4 LStDV, > Umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG und §§ 63 bis 68 UStDV.

### 3. Aufbewahrungsvorschriften

#### Handelsrecht

##### Unterlagen

§ 257 Abs. 1 HGB

1. Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse usw. sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen
2. Empfangene Handelsbriefe
3. Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe
4. Buchungsbelege

##### Fristen

§ 257 Abs. 4 HGB

Unterlagen nach Abs. 1 Nr. 1 und 4 zehn Jahre  
alle anderen Unterlagen sechs Jahre

*Fristbeginn*

§ 257 Abs. 5 HGB

Schluss des Kalenderjahrs, in dem die jeweiligen Unterlagen entstanden sind (z.B. abgeschlossen, auf- oder festgestellt, empfangen oder abgesandt wurden).

##### Erleichterungen

§ 257 Abs. 3 HGB

Nur Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse müssen im Original aufbewahrt werden, ansonsten können die Unterlagen grds. auch auf einem Bild- oder anderen Datenträger erfasst werden.

#### Steuerrecht

##### Unterlagen

§ 147 Abs. 1 AO

1. Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen
2. Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe
3. Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe
4. Buchungsbelege
5. Sonstige Unterlagen, soweit sie *für* die Besteuerung von Bedeutung sind

##### Fristen

§ 147 Abs. 3 AO

Unterlagen nach Abs. 1 Nr. 1 und 4 zehn Jahre  
alle anderen Unterlagen sechs Jahre

*Fristbeginn* § 147 Abs. 4

AO

Wie im Handelsrecht, aber kein Fristablauf, solange die Unterlagen für Steuern Bedeutung haben, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

##### Erleichterungen

§ 147 Abs. 2 AO

Wie im Handelsrecht

## 4. Zurechnung von Wirtschaftsgütern

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

Weil das Steuerrecht jedoch in besonderem Maße an wirtschaftliche Vorgänge anknüpft, hat sich hier weitgehend eine wirtschaftliche Betrachtungsweise durchgesetzt. Rechtsgrundlage dafür ist § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. In Zweifelsfällen ist damit ein Wirtschaftsgut nicht dem bürgerlich-rechtlichen sondern dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen.

Voraussetzung für diese wirtschaftliche Zurechnung ist, dass ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.

Wirtschaftliches Eigentum liegt z. B. vor

- > beim Erwerber, der unter **Eigentumsvorbehalt** erworben hat. Bürgerlich-rechtlicher Eigentümer ist hier noch der Verkäufer.
- > beim **Grundstückskäufer.**, der zwar noch nicht im Grundbuch als neuer Eigentümer eingetragen ist, auf den das Grundstück jedoch bereits aufgelassen ist und auf den vertraglich schon Nutzen und Lasten übergegangen sind.
- > beim Käufer **“rollender oder schwimmender Ware“** allerdings erst dann, wenn auf ihn auch das Eigentum an der Ware übergegangen ist, z.B. auch durch ein „Ersatzpapier“ wie einen Lagerschein oder ein Konnossement. Der bloße Gefahrübergang nach § 447 BGB reicht nicht für die Annahme eines wirtschaftlichen Eigentums.
- > in Fällen des **Sicherungseigentums** beim Sicherungsgeber. Bürgerlich-rechtlicher Eigentümer ist hier der Sicherungsnehmer.
- > bei der **Zession** beim Zedenten, obwohl der Zessionar, in der Regel eine Bank, bürgerlichrechtlicher Eigentümer wird. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um eine stille oder offene Zession handelt.
- > beim **Kommissionsgeschäft** bilanziert immer der Kommittent das Kommissionsgut. Bei der Verkaufskommission bleibt er bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Ware. Bei der Einkaufskommission wird der Kommissionär zwar bürgerlich-rechtlicher Eigentümer, er ist dem Kommittenten aber zur Herausgabe der Ware verpflichtet, sodass auch hier das wirtschaftliche Eigentum beim Kommittenten liegt.
- > Bei demjenigen der, gegen Entzug gesichert, dass **Wirtschaftsgut bis zu dessen Erschöpfung nutzen darf**, z. B. ein Abbauberechtigter oder ein Leasingnehmer.

## Übungen Zurechnung von Wirtschaftsgütern

### Fall 4.1

Kaufmann F hat im Dezember \*01 ein unbebautes Grundstück für seinen Betrieb erworben. Nach dem notariellen Vertrag gehen Nutzen und Lasten des Grundstücks zum 1. Januar \*02 auf F über. Der Eigentumswechsel wurde im März \*02 in das Grundbuch eingetragen.

#### Frage

Ab wann ist das Grundstück dem Erwerber zuzurechnen?

### Fall 4.2

Einzelhändler G hat im Dezember \*01 Handelsware für seinen Betrieb bestellt. Der Hersteller hat einen Spediteur mit der Auslieferung beauftragt und diesem die Ware am 28.12.\*01 übergeben. Bei G wurde die Ware am 03.01.\*02 angeliefert.

#### Frage

Wem ist die Ware am Bilanzstichtag 31.12.\*01 zuzurechnen?

### Fall 4.3

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

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

#### Fragen

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

### Fall 4.4

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

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

#### Frage

Wem sind die Kommissionswaren bürgerlich-rechtlich und bilanzsteuerrechtlich zuzurechnen?

## 5. Leasingverträge

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

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

### 1. Operating-Leasing

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

### 2. Spezial-Leasing

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

### 3. Finanzierungs-Leasing

Beim Finanzierungs-Leasing muss zwischen Verträgen unterschieden werden, die eine Vollamortisation beinhalten oder die lediglich auf eine Teilamortisation abzielen:

#### 3.1 Vollamortisationsverträge

Bei einer Vertragsgestaltung mit Vollamortisation handelt es sich um einen Vertrag, der über eine bestimmte Zeit abgeschlossen wird (Grundmietzeit), während der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann.

Der Leasingnehmer deckt mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten mindestens die Anschaffungskosten des Leasinggebers sowie seine sämtlichen Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten und einer Gewinnspanne. Die Grundmietzeit ist regelmäßig kürzer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts.

Bei Vollamortisationsverträgen ist im wesentlichen zwischen drei Vertragstypen zu unterscheiden:

##### 3.1.1 Leasingverträge mit Kaufoption

Hierbei hat der Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit das Recht, den Leasinggegenstand zu erwerben. Für die Zurechnung des Leasinggegenstands wird auf das Verhältnis des bei Ausübung der Kaufoption vorgesehenen (restlichen) Kaufpreises zum Buchwert oder niedrigeren gemeinen Wert des Leasinggegenstands im Zeitpunkt der Veräußerung abgestellt. Für die Ermittlung des Buchwerts ist die lineare AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle maßgebend.

##### 3.1.2 Leasingverträge mit Mietverlängerungsoption

Bei dieser Gestaltung hat der Leasingnehmer das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit das Vertragsverhältnis auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zu verlängern. Für die Zurechnung des Leasinggegenstands wird abgestellt auf das Verhältnis der Anschlussmiete zum Wertverzehr des Leasinggegenstands, der auf der Basis der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelt wird.

### **3.1.3 Leasingverträge ohne Kauf- oder Mietverlängerungsoption**

Nach Ablauf der Grundmietzeit besteht kein Recht auf Erwerb des Leasinggegenstands oder Fortführung des Mietvertrags.

## **3.2 Teilamortisationsverträge**

Verträge, die auf eine Teilamortisation abzielen, haben ebenfalls eine Grundmietzeit, während der aber die Anschaffungskosten einschließlich Nebenkosten des Leasinggebers nur zum Teil gedeckt werden. Hierbei sind folgende Vertragstypen zu unterscheiden:

### **3.2.1 Modelle mit einem Andienungsrecht des Leasinggebers aber ohne Optionsrecht des Leasingnehmers**

Das Andienungsrecht bewirkt, dass der Leasinggeber das Recht hat, den Leasinggegenstand zu einem vorher vereinbarten Preis dem Leasingnehmer zu verkaufen, dieser jedoch kein Recht auf den Erwerb hat.

### **3.2.2 Modelle mit Aufteilung des Mehrerlöses**

Der Leasinggeber veräußert den Leasing-Gegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit. Sollte der Veräußerungserlös die durch die bereits geleisteten Leasingraten noch nicht gedeckten Anschaffungskosten des Leasinggebers nicht erreichen, hat der Leasingnehmer die verbleibenden Kosten durch eine Abschlusszahlung zu tragen (Restamortisation durch Abschlusszahlung).

Übersteigt der Veräußerungserlös die verbleibende Restamortisation, behält der Leasinggeber einen Teil dieses Mehrerlöses, der Rest wird an den Leasingnehmer ausgezahlt.

### **3.2.3 Kündigungsrecht des Leasingnehmers mit Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die zu leistende Abschlusszahlung**

Der Leasingnehmer hat nach Ablauf der Grundmietzeit ein Kündigungsrecht. Die noch nicht gedeckten Gesamtkosten des Leasinggebers sind durch eine Abschlusszahlung auszugleichen.

Der Veräußerungserlös des Leasinggebers wird regelmäßig zu 90% auf die Abschlusszahlung angerechnet. Eine eventuell verbleibende Restamortisation ist vom Leasingnehmer zu tragen. Ein etwaiger Veräußerungsgewinn (falls der Veräußerungserlös die geleisteten Leasingraten zuzüglich der Restamortisation übersteigt) verbleibt beim Leasinggeber.

## **4. Zurechnung des Leasinggegenstands**

Die Zurechnungsentscheidung für die Bilanzierung der Leasinggegenstände - entweder beim Leasinggeber als bürgerlich-rechtlichem Eigentümer oder beim Leasingnehmer als wirtschaftlichem Eigentümer - kann den nachfolgenden Schaubildern entnommen werden.

## Leasing-Vertragstypen

### Finanzierungs-Leasing

Der Leasing-Vertrag wird über eine feste Grundmietzeit abgeschlossen und ist während dieser Zeit für beide Vertragspartner (grds.) unkündbar.

### Spezial-Leasing

Das Leasing-Gut ist speziell auf die Bedürfnisse des Leasing-Nehmers zugeschnitten. Es kann nach Ablauf der Mietzeit auch nur von ihm sinnvoll weiterbenutzt werden.

### Vollamortisationsverträge (full-pay-out-Verträge)

Die vom Leasing-Nehmer während der unkündbaren Grundmietzeit zu zahlenden Leasing-Raten decken

- die Anschaffungskosten des L.-Gebers
- seine sämtlichen Nebenkosten einschl. der Finanzierungskosten
- eine Gewinnspanne des L.-Gebers.

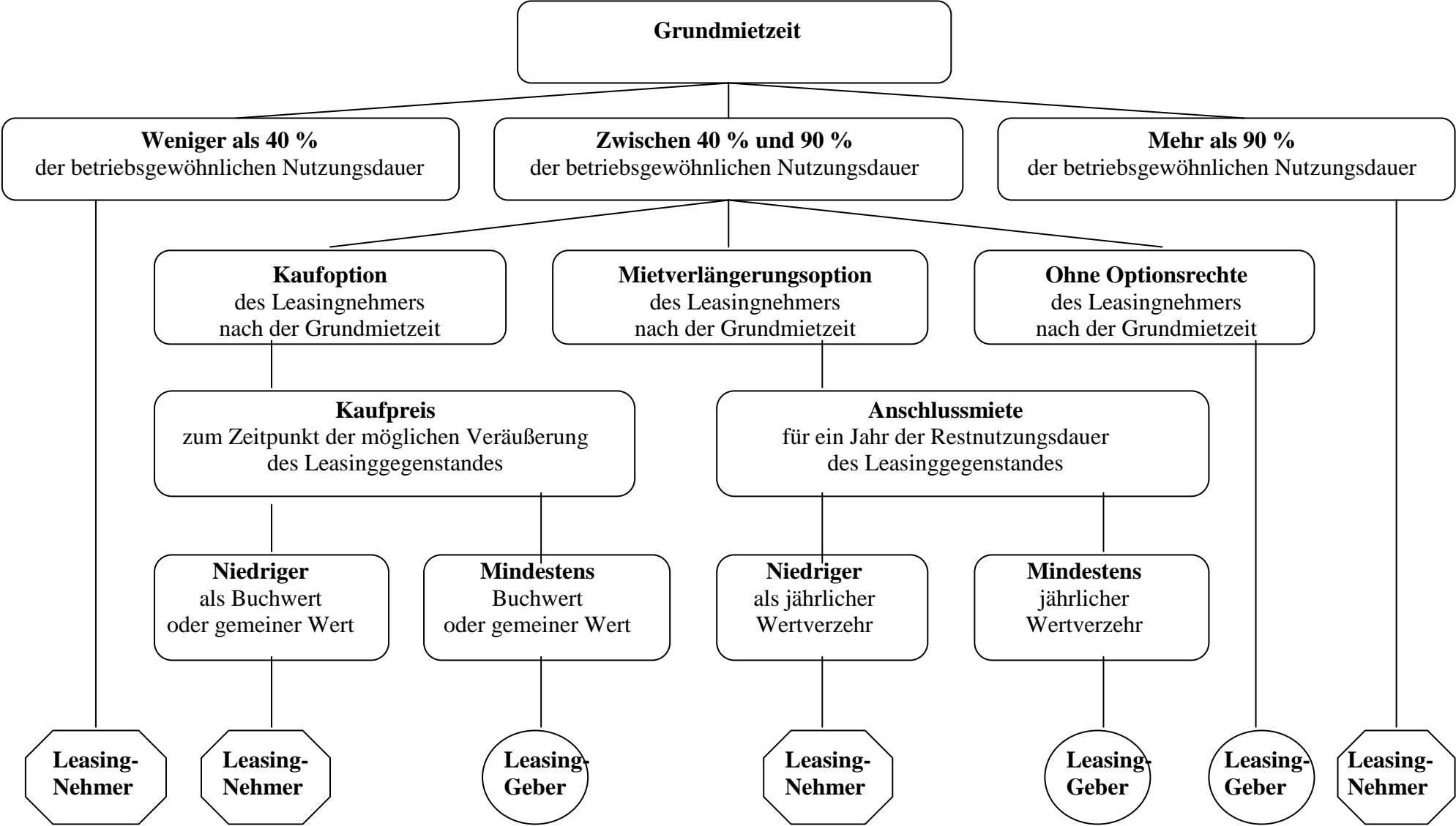
### Teilamortisationsverträge (non-pay-out-Verträge)

Der Leasing-Geber erhält während der unkündbaren Grundmietzeit nicht seine gesamten Kosten für das Leasing-Gut (Anschaffungs- und Finanzierungskosten) und seinen Gewinnzuschlag in vollem Umfang amortisiert.

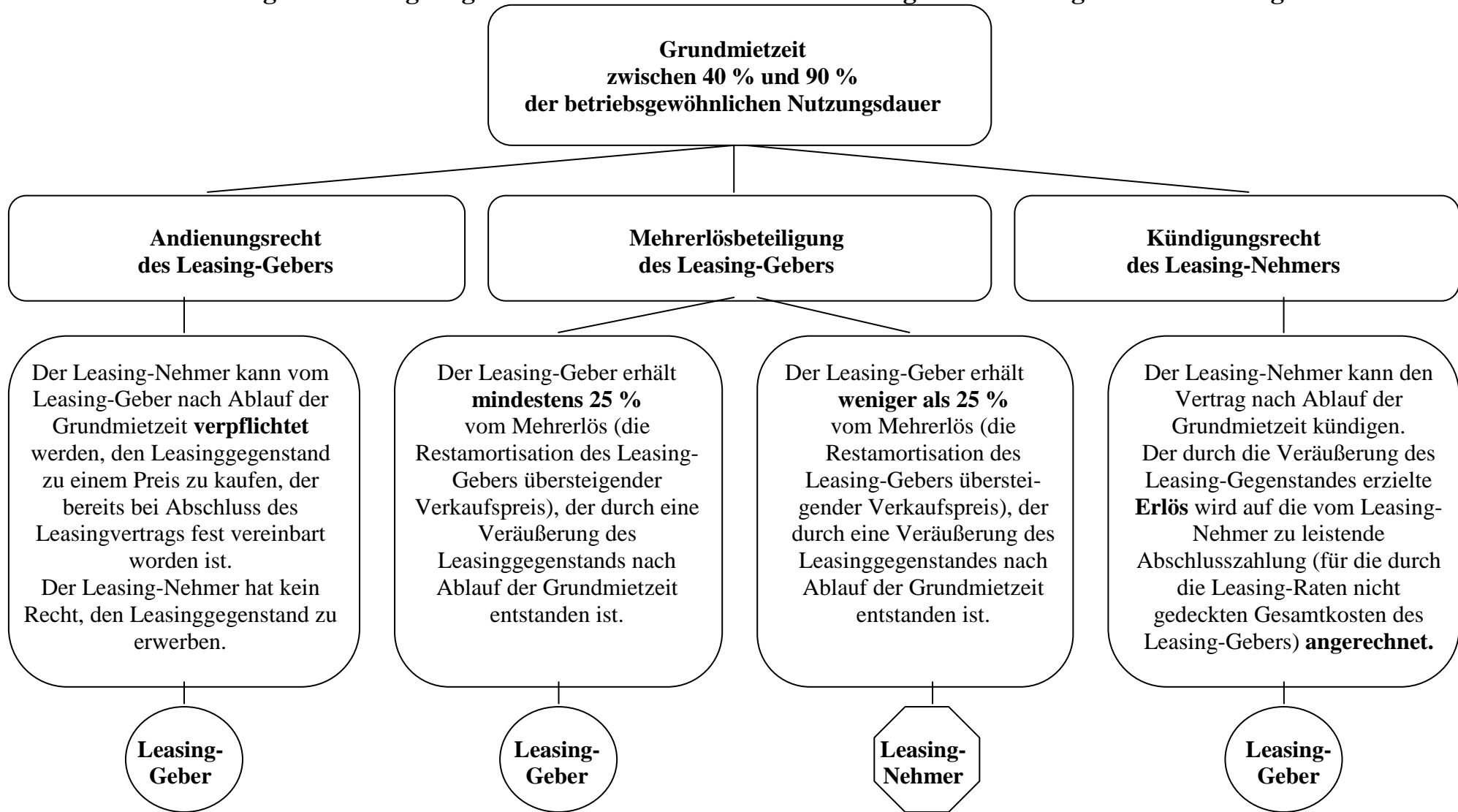
### Voll- und Teilamortisations-Verträge

Das Leasing-Gut ist unabhängig von der Amortisation beim Leasing-Geber und auch unabhängig von dem Verhältnis zwischen Grundmietzeit und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer regelmäßig dem Leasing-Nehmer zuzurechnen.

Zurechnung des Leasing-Gegenstands bei Vollamortisationsverträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter



**Zurechnung des Leasing-Gegenstands bei Teilamortisationsverträgen über beweglich Wirtschaftsgüter**



### **5.1. BMF, 19.04.1971, IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl I 1971, 264; Ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter**

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

#### **I. Allgemeines**

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

Um eine einheitliche Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung zu gewährleisten, kann bei vor dem 24. April 1970 abgeschlossenen Leasing-Verträgen aus Vereinfachungsgründen von dem wirtschaftlichen Eigentum des Leasing-Gebers am Leasing-Gut und einer Vermietung oder Verpachtung an den Leasing-Nehmer ausgegangen werden, wenn die Vertragsparteien in der Vergangenheit übereinstimmend eine derartige Zurechnung zugrunde gelegt haben und auch in Zukunft daran festhalten. Das gilt auch, wenn die Vertragslaufzeit über den genannten Stichtag hinausreicht (vgl. Schreiben vom 21. Juli 1970 - IV B/2 - S 2170 - 52/70 - BStBl 1970 I S. 913).

IV A/1 - S 7471 - 10/70

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

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

1. Finanzierungs-Leasing im Sinne dieses Schreibens ist nur dann anzunehmen, wenn

- a) der Vertrag über eine bestimmte Zeit abgeschlossen wird, während der der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann (Grundmietzeit),  
und
- b) der Leasing-Nehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers deckt.

2. Beim Finanzierungs-Leasing von beweglichen Wirtschaftsgütern sind im wesentlichen folgende Vertragstypen festzustellen:

- a) Leasing-Verträge ohne Kauf- oder Verlängerungsoption

Bei diesem Vertragstyp sind zwei Fälle zu unterscheiden: Die Grundmietzeit

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

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

**b) Leasing-Verträge mit Kaufoption**

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

**c) Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption**

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

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

**d) Verträge über Spezial-Leasing**

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

**III. Steuerliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes**

Die Zurechnung des Leasing-Gegenstandes ist von der von den Parteien gewählten Vertragsgestaltung und deren tatsächlicher Durchführung abhängig. Unter Würdigung der gesamten Umstände ist im Einzelfall zu entscheiden, wem der Leasing-Gegenstand steuerlich zuzurechnen ist. Bei den unter 11.2. genannten Grundvertragstypen gilt für die Zurechnung das Folgende:

**1. Leasing-Verträge ohne Kauf- oder Verlängerungsoption**

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

**a) dem Leasing-Geber,**

wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt,

**b) dem Leasing-Nehmer,**

wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.

**2. Leasing-Verträge mit Kaufoption**

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

**a) dem Leasing-Geber,**

wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und der für den Fall der Ausübung des Optionsrechts vorgesehene Kaufpreis nicht niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA

nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelte Buchwert oder der niedrigere gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräußerung,

b) dem Leasing-Nehmer,

aa) wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt oder

bb) wenn bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der für den Fall der Ausübung des Optionsrechts vorgesehene Kaufpreis niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelte Buchwert oder der niedrigere gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräußerung.

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

### 3. Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption

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

a) dem Leasing-Geber,

wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und die Anschlußmiete so bemessen ist, daß sie den Wertverzehr für den Leasing-Gegenstand deckt, der sich auf der Basis des unter Berücksichtigung der linearen Absetzung für Abnutzung nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der Restnutzungsdauer lt. AfA-Tabelle ergibt.

b) dem Leasing-Nehmer,

aa) wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt oder

bb) wenn bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer die Anschlußmiete so bemessen ist, daß sie den Wertverzehr für den Leasing-Gegenstand nicht deckt, der sich auf der Basis des unter Berücksichtigung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der Restnutzungsdauer lt. AfA-Tabelle ergibt.

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

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

### 4. Verträge über Spezial-Leasing

Bei Spezial-Leasing-Verträgen ist der Leasing-Gegenstand regelmäßig dem Leasing-Nehmer ohne

Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und Nutzungsdauer und auf Optionsklauseln zuzurechnen.

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

##### **1. Beim Leasing-Geber**

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

##### **2. Beim Leasing-Nehmer**

Die Leasing-Raten sind Betriebsausgaben.

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

##### **1. Beim Leasing-Nehmer**

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

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

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

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

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

##### **2. Beim Leasing-Geber**

Der Leasing-Geber aktiviert eine Kaufpreisforderung an den Leasing-Nehmer in Höhe der den Leasing-

Raten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasing-Nehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit identisch.

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

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

## 5.2. Übungen zum Thema Leasingverträge

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

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

### Fall 5.1

Kaufmann H benötigt für seinen Betrieb einen Gabelstapler, der von der Leasinggesellschaft für 50.000,- € gekauft und nun im Rahmen eines Leasinggeschäfts angeboten wird. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Fahrzeugs beträgt fünf Jahre.

Aufgrund eines Kostenvergleichs hat H das Angebot einer Leasinggesellschaft angenommen, das Fahrzeug nicht zu kaufen, sondern für die Zeit vom 01.01.\*01 bis zum 31.12.\*03 fest zu mieten. Im Leasingvertrag wurde eine monatliche Miete von 1.500,- € zuzüglich 285,- € Umsatzsteuer vereinbart. Ferner ist darin geregelt, dass der Leasingnehmer den Vertrag während des festen Mietzeitraums (Grundmietzeit) nicht kündigen kann und eine Kauf- oder Mietverlängerungsoption nach Ablauf dieser Zeit ausgeschlossen ist.

### Fall 5.2

Abwandlung zu Fall 1:

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

### Fall 5.3

Abwandlung zu Fall 2:

Die Anschlussmiete beträgt monatlich 800,- € zuzüglich Umsatzsteuer.

**Fall 5.4**

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

Es wurde eine unkündbare Grundmietzeit vom 01.01.\*02 bis zum 31.12.\*04 vereinbart. Während dieser Zeit muss I eine jährliche Leistungsrate von 36.000,- € zuzüglich 6.840,- € Umsatzsteuer zum Ende jedes Leasingjahres zahlen. Nach Ablauf der Grundmietzeit ist I berechtigt, den Computer für 10.000,- € zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer zu erwerben.

**Fall 5.5**

Abwandlung zu Fall 4:

Während der Grundmietzeit muss I monatliche Leasingraten von 3.000,- € zuzüglich 570,- € Umsatzsteuer zahlen.

**Fall 5.6**

Ein Fuhrunternehmer mietet ab 02.01.03 einen LKW für eine Grundmietzeit von 36 Monaten. Der LKW hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 48 Monaten. Eine Kaufoption ist vereinbart.

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

**Aufgabe:**

- a) Wem ist der LKW steuerlich zu zurechnen?
- b) Wie ist die bilanzmäßige Darstellung des Leasingvertrags beim Leasing-Nehmer?
- c) Wie sind die Zahlungen des Leasing-Nehmers ertragsteuerlich während der Jahre 03, 04 und 05 zu behandeln?

## 6. Betriebsvermögen / Privatvermögen

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

### 6.1. Zuordnung zum Betriebsvermögen

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

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

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

Auch Wertminderungen können den betrieblichen Gewinn beeinflussen. Denn das Gesetz (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ermöglicht Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert des Wirtschaftsguts, wie z. B. im Falle außerordentlicher Kursverluste bei Wertpapieren des Anlagevermögens sowie bei Ausfall einer betrieblichen Forderung.

### 6.2. Zuordnung zum Privatvermögen

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

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

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

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

**Beispiel**

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

Ausnahmen gelten für Gewinne (und Verluste) aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG) sowie für Spekulationsgewinne (§ 23 EStG; private Veräußerungsgeschäfte).

**6.3. Wahlmöglichkeiten für die Zuordnung**

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

**6.4. Notwendiges Betriebsvermögen**

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

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

**6.5. Notwendiges Privatvermögen**

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

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

Bebaut z.B. ein Gewerbetreibender ein zum Betriebsvermögen gehörendes Grundstück mit einem Wohnhaus, endet die Zugehörigkeit des Grundstücks zum Betriebsvermögen spätestens in dem Zeitpunkt, von dem an feststeht, dass der Betriebsinhaber das Wohnhaus für seine eigenen Wohnzwecke verwenden will. In einem solchen Fall ist das Ausscheiden des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen als Entnahme

(§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) zu behandeln; das bedeutet, dass die in dem Grundstück ruhenden stillen Reserven versteuert werden müssen. Wird das Grundstück unrichtigerweise weiter als Betriebsvermögen behandelt, ist es - falls nicht später noch eine Rückwärtsberichtigung bis zur Fehlerquelle vorgenommen werden kann - mit dem Buchwert auszubuchen.

### **6.6. Gewillkürtes Betriebsvermögen**

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

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

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

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

### **6.7. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter**

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

#### **Bewegliche Wirtschaftsgüter**

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

Ob ein bewegliches Wirtschaftsgut bei gemischter Nutzung dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzurechnen ist, richtet sich nach dem Umfang der betrieblichen bzw. privaten Nutzung. Wird das Wirtschaftsgut zu mehr als 50% eigenbetrieblich genutzt, gehört es zum Betriebsvermögen; bei einer privaten Nutzung von mehr als 90% ist es dem Privatvermögen zuzurechnen. Bei einer betrieblichen Nutzung zwischen 10 und 50% kann der Steuerpflichtige wählen, ob er das Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuordnen will (R 4.2 (1) S. 4 EStR).

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

**Unbewegliche Wirtschaftsgüter**

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

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

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

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

Weitere Ausführung zum Thema Bilanzierung von Grundstücken.

**6.8. Betriebsvermögen bei Personengesellschaften**

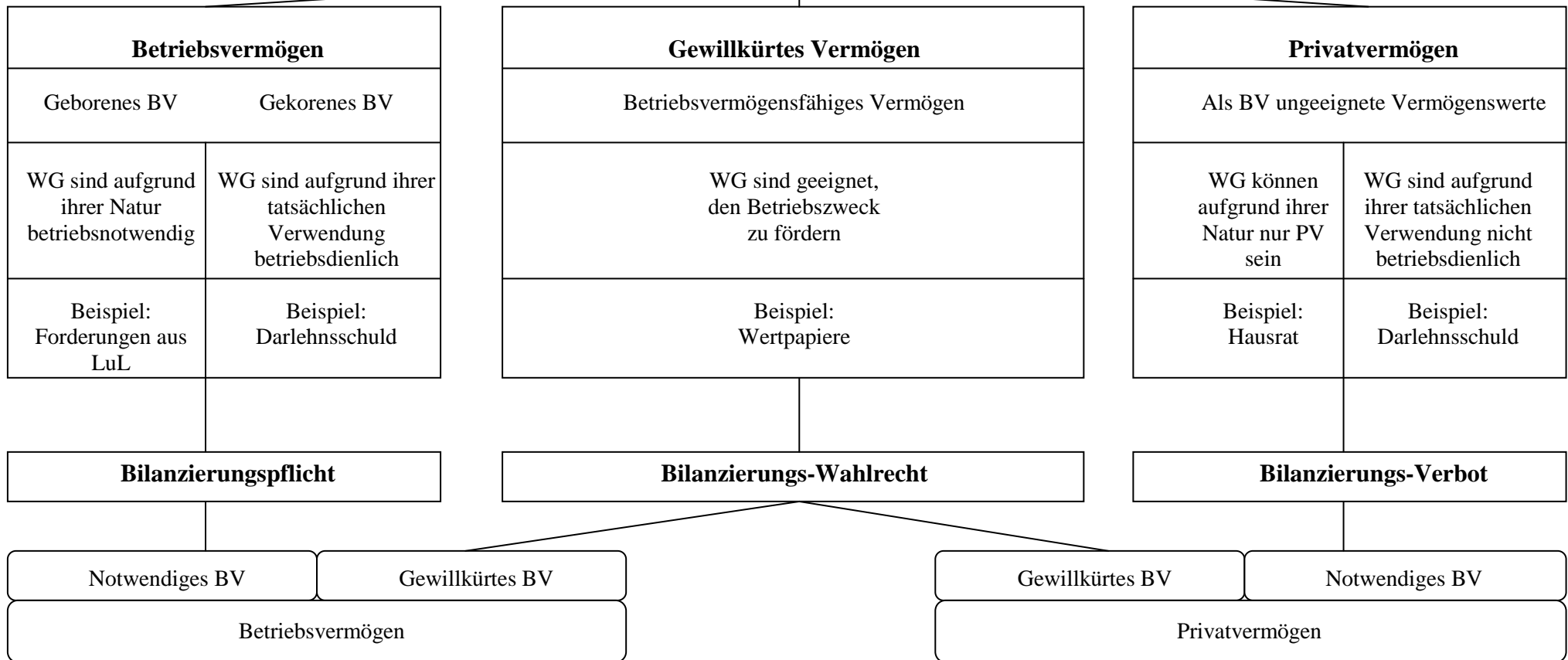
Bei Personengesellschaften (OHG, KG, GbR) ist zu unterscheiden zwischen dem Gesellschaftsvermögen (§ 718 BGB), das den Gesellschaften zur gesamten Hand zusteht (§ 719 BGB) und in der Handels- und Steuerbilanz als Betriebsvermögen der Gesellschaft anzusetzen ist, und den im Eigentum einzelner Gesellschafter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

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

**Umfang des Betriebsvermögens**

**Umfang des Betriebsvermögens**

**Vermögen von Personalunternehmen**  
- ohne gemischtgenutzte Wirtschaftsgüter (WG) -



**Gemischtgenutzte Wirtschaftsgüter**

**Betrieblich und privat genutzte Wirtschaftsgüter**

**Mehr als 50 %**  
objektiv abgrenzbare  
betriebliche Nutzung

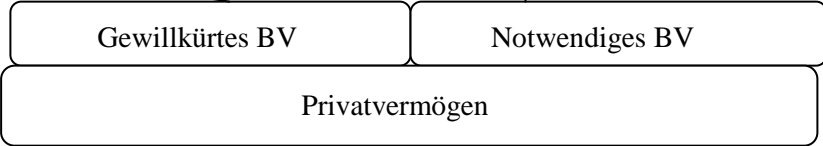
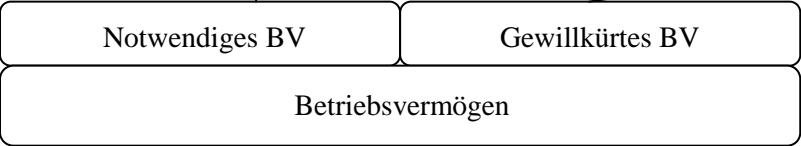
**Zwischen 10 % und 50 %**  
objektiv abgrenzbare  
betriebliche Nutzung

**Weniger als 10 %**  
objektiv abgrenzbare betriebliche  
Nutzung  
oder  
keine objektive  
Abgrenzungsmöglichkeit zwischen  
betrieblicher und privater Nutzung

**Bilanzierungspflicht**  
**R 4.2 Abs. 1 S. 4 EStR**

**Bilanzierungs-Wahlrecht**  
**R 4.2 Abs. 1 S. 6 EStR**

**Bilanzierungs-Verbot**  
**R 4.2 Abs. 1 S. 5 EStR**



## 6.9. Übungen zum Umfang des Betriebsvermögens

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

### Fall 6.1

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

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

### Fall 6.2

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

### Fall 6.3

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

### Fall 6.4

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

### Fall 6.5

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

## 6.10. Übungen zu gemischt genutzten Wirtschaftsgütern

### Fall 6.6

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

- 80% betriebliche und 20% private Fahrleistung,
- 40% betriebliche und 60% private Fahrleistung,
- 5% betriebliche und 95% private Fahrleistung.

### Fragen

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

### Fall 6.7

Fallerweiterung zu Fall 1:

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

### Frage

Inwieweit ist der Veräußerungserlös als Betriebseinnahme zu erfassen?

### Fall 6.8

Abwandlung zu Fall 1 a:

Der Pkw wurde auf einer privaten Fahrt unverschuldet in einen Verkehrsunfall verwickelt. Die Versicherung des Unfallgegners hat alle Reparaturkosten am Fahrzeug von M übernommen.

Außerdem hat sie das Honorar eines Arztes erstattet, den M nach dem Unfall vorsichtshalber aufgesucht hatte.

### Frage

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

**Inhaltsverzeichnis**

Lösungen zu 1.4. Buchführungspflicht .....	2
Lösungen zu 4. Zurechnung von Wirtschaftsgütern .....	5
Lösungen zu 5.2. Leasingverträge .....	8
Lösungen zu 6.9. Betriebsvermögen / Privatvermögen.....	16
Lösungen zu 6.10. Gemischtgenutzte Wirtschaftsgüter .....	18
Lösungen zu 7.5. Verbindlichkeiten .....	20
Lösungen zu 8.3. Rentenverbindlichkeiten .....	24
Lösungen zu 9.14. Grundstücke und Grundstücksteile.....	27
Lösungen zu 13. Immaterielle Vermögenswerte .....	36
Lösungen zu 14.3. Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB.....	37
Lösungen zu 16.2. Inventur .....	38
Lösungen zu 17.6. Anschaffungskosten .....	39
Lösungen zu 18.3. Herstellungskosten.....	42
Lösungen zu 19.4. Herstellungskosten bei Gebäuden .....	46
Lösungen zu 20.4. Teilwert.....	47
Lösungen zu 23. Steuerrechtliche Grundsätze.....	50
Lösungen zu 26.2.: 24. – 26. Bewertungsverfahren.....	55
Lösungen zu 27.5. Rechnungsabgrenzungsposten .....	66
Lösungen zu 30.3.: 28. - 30. Steuerliche Abschreibungen .....	69
Lösungen zu 31.4. Anteile an anderen Unternehmen .....	84
Lösungen zu 32.7. Wertberichtigung Forderungen: .....	89
Lösungen zu 33.6. Bewertung von Verbindlichkeiten.....	96
Lösungen zu 34.6. Entnahmen .....	101

## Lösungen zu 1.4. Buchführungspflicht

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

### Fall 1.1

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

Unabhängig von der Höhe der Umsätze und des Gewinns unterliegt der Lebensmitteleinzelhändler A der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen (§ 140 AO) Buchführungspflicht. Die Vorschrift des § 141 AO findet hier keine Anwendung, da sich bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt.

### Fall 1.2

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

Ergebnis:

Die Änderungsschneiderei unterliegt der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen (§ 140 AO) Buchführungspflicht. Die Vorschrift des § 141 AO findet auch hier keine Anwendung, da sich bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt.

### Fall 1.3

Land- und Forstwirte sind keine Kaufleute im Sinne des § 1 HGB. Da hier lt. Sachverhalt keine freiwillige Eintragung (§ 3 Abs. 2 HGB) erfolgte, sind die handelsrechtlichen Buchführungspflichten nicht anzuwenden. Jedoch werden gewerbliche Unternehmer und Land- und Forstwirte von dem § 141 AO erfasst. Eine steuerliche Buchführungspflicht ergibt sich nur, wenn die im § 141 Abs. 1 AO genannten Grenzen überschritten werden.

Ergebnis:

Der „Nebenerwerbslandwirt“ unterliegt nicht der handelsrechtlichen Buchführungspflicht. Die Vorschrift des § 141 AO könnte hier Anwendung finden. Da sich aus dem Sachverhalt jedoch keine Überschreitung der im § 141 Abs. 1 AO genannten Grenzen feststellen lässt, unterliegt der „Nebenerwerbslandwirt“ auch nicht der steuerrechtlichen Buchführungspflicht.

**Fall 1.4**

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

Ergebnis:

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

**Fall 1.5**

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

Ergebnis:

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

**Fall 1.6**

Der Rechtsanwalt unterhält keinen Gewerbebetrieb. Somit sind die handelsrechtlichen Vorschriften über den Kaufmann und über die Buchführung nicht anzuwenden. Die Vorschrift des § 141 AO findet nur dann Anwendung, wenn sich nicht bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt. Unter diese Vorschrift fallen jedoch nur gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, nicht jedoch Freiberufler. Dennoch ist er verpflichtet, seine Einnahmen aufzuzeichnen (§§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG, 4 Abs. 3 EStG) und ggf. die Kontoauszüge für sein Konto aufzubewahren, wenn er alle unbaren Geschäftsvorfälle sowohl betrieblicher als auch privater Art über dieses Konto abwickelt. Die Verpflichtung zur Aufbewahrung der Kontoauszüge ergibt sich aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO, wonach sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, gesondert aufzubewahren hat. Die Aufbewahrungspflicht des § 147 AO ergänzt zwar nur die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der §§ 140 ff AO. Die Aufzeichnungspflicht ergab sich einmal aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG, wonach die vereinbarten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen aufzuzeichnen sind. Diese Aufzeichnungspflicht besteht unabhängig davon, ob die Umsätze steuerfrei sind oder nicht. Auch derjenige Unternehmer, der steuerfreie und/oder steuerpflichtige Umsätze tätigt, ist aufzeichnungspflichtig. Auch ein Rechtsanwalt hat deshalb seine Umsätze insgesamt einzeln aufzuzeichnen, um so eine Überprüfung der Umsätze zu ermöglichen. Diese Aufzeichnungen sind aber auch für die Überprüfung der Einkommensteuererklärungen von Bedeutung. Eine Aufzeichnungspflicht ergibt sich jedoch auch aus § 4 Abs. 3 EStG. Auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfordert Aufzeichnungen. Anders als durch schriftliche Aufzeichnungen ist die Ermittlung von Einnahmen und von Ausgaben gar nicht möglich.

Ergebnis:

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

### Fall 1.7

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

Die Voraussetzungen der Buchführungspflicht nach § 141 AO sind:

- Umsätze von mehr als 500.000 € im KJ. oder
- selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert von mehr als 25.000 € oder
- Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 50.000 € oder
- Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 50.000 €.

Im Jahr 02 hat er erstmals einen Gewinn von mehr als 30.000 EUR aus einem Umsatz von 50.000 EUR erzielt. Der Umsatz von 50.000 überschreitet nicht die Umsatzgrenze von 500.000 Euro. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Kalenderjahr \*02 beträgt mehr als 30.000 Euro. Damit ist eine der im § 141 AO genannte Grenze überschritten. Die Verpflichtung ist vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 S. 1 AO). Der am 19.01.04 zur Post gegebene Einkommenssteuer-Bescheid für \*02 wurde am 22.01.04 bekannt gegeben. Für steuerliche Zwecke hat er für das Wirtschaftsjahr ab dem 01.01.05 der Verpflichtung zur Führung von Büchern nachzukommen.

Ergebnis:

Der Handelsvertreter unterliegt nicht der handelsrechtlichen Buchführungspflicht. Da sich aus dem Sachverhalt eine Überschreitung (einer) der im § 141 Abs. 1 AO genannten Grenzen feststellen lässt, unterliegt er der steuerrechtlichen Buchführungspflicht ab dem folgenden Wirtschaftsjahr 04. Die zuständige Finanzbehörde hat dem Handelsvertreter auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen. Diese Mitteilung soll ihm mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden, von dessen Beginn ab die Buchführungspflicht zu erfüllen ist.

### Fall 1.8

Der Kleinunternehmer H ist er kein Kaufmann im Sinne des § 1 Abs. 1 HGB. Somit sind die handelsrechtlichen Buchführungspflichten nicht anzuwenden. Auch die die im § 141 Abs. 1 AO genannten Grenzen werden im Kalenderjahr 02 nicht mehr überschritten. Die Verpflichtung zur Buchführung im Sinne § 141 Abs. 1 AO endet mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das

Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen nach § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen (§ 141 Abs. 2 S. 2 AO).

H hat seine Steuererklärungen für \*02 im November \*03 beim Finanzamt eingereicht. Die Finanzbehörde hätte zwar noch in \*03 die Möglichkeit gehabt festzustellen, dass die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen. Lt. Sachverhalt hat das Finanzamt jedoch keine Feststellung in dieser Sache getroffen. Somit sollte H den Erlass einer entsprechenden Mitteilung in 04 erwirken, damit mit Ablauf des Jahres \*05 keine Verpflichtung zur Buchführung mehr besteht. Eine förmliche Mitteilung über den Wegfall der Buchführungspflicht ist nicht vorgesehen. Dass die Steuerbescheide ihm im März \*04 zugegangen sind ist unerheblich.

Ergebnis:

Der Kleinunternehmer H unterliegt hier nicht der handelsrechtlichen Buchführungspflicht. Sofern ihm in \*04 die Mitteilung über das Ende der Buchführungspflicht bekannt gegeben wird, unterliegt er nach dem Ablauf des Jahres \*05 nicht mehr der steuerrechtlichen Buchführungspflicht.

## Lösungen zu 4. Zurechnung von Wirtschaftsgütern

### Fall 4.1

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

Ergebnis:

Ein Grundstück ist mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums angeschafft. Das ist der Zeitpunkt, zu dem nach der Vereinbarung im notariellen Kaufvertrag Eigenbesitz, Gefahr, Lasten und Nutzen auf den Erwerber übergehen. Beide Parteien müssen sich in gehöriger Form über den Eigentumsübergang einig sein und der Veräußerer muss die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt haben.

### Fall 4.2

Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 EStG). Handelsrechtlich hat der Kaufmann nur "seine" Vermögensgegenstände auszuweisen (§ 39 Abs. 1, Abs. 2 HGB a. F.; §§ 240, 242 HGB).

Bestandteil des Vermögens des Kaufmanns sind die ihm zivilrechtlich gehörenden Vermögensgegenstände sowie solche, die zivilrechtlich zwar einer anderen Person gehören, die aber nach der Ausgestaltung der Rechtsbeziehungen zu dem zivilrechtlichen Rechtsinhaber und nach den tatsächlichen Verhältnissen wirtschaftlich Bestandteil seines Vermögens sind; sog. wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit.

Gekaufte Waren gehören wirtschaftlich zum Vermögen des Kaufmanns, sobald er die Verfügungsmacht darüber erlangt hat. Verfügungsmacht über Sachen (§ 90 BGB) bedeutet - unmittelbaren oder mittelbaren - Besitz an ihnen.

Durch die Erlangung des Besitzes wird gekaufte Ware wirtschaftlich dem Vermögen des Kaufmanns zugeordnet, wenn der Eigentumserwerb noch aussteht; denn durch den Besitz in Verbindung mit der vertraglichen Berechtigung zur Benutzung oder Weiterveräußerung der Sachen ist der Kaufmann insandt gesetzt, darüber unter Ausschluss des Eigentümers zu verfügen oder sie ungestört zu nutzen. Der Verkäufer kann die Ware vor dem Rücktritt nicht zurückfordern (§ 986 Abs. 1, §§ 433, 455, 346 BGB). Gegenüber Dritten, die ihr Eigentum nach der Besitzerlangung des Käufers gemäß § 931 BGB vom Verkäufer erworben haben, kann der Käufer die Herausgabe nach § 986 Abs. 2 BGB verweigern.

Ergebnis:

Gekaufte Waren gehören wirtschaftlich zum Vermögen des Kaufmanns, sobald er die Verfügungsmacht in Gestalt des unmittelbaren oder mittelbaren Besitzes an ihnen erlangt hat.

Der Lieferant hat die aus dem Kaufvertrag resultierenden Pflichten erfüllt, da er die Waren an den von ihm beauftragten Spediteur übergeben hat. Der Einzelhändler O hat die Verpflichtung, die Ware in Empfang zu nehmen und den Kaufpreis an den Verkäufer zu entrichten. Der Lieferant hat den Anspruch auf den Kaufpreis realisiert (§ 447 BGB). Jedoch ist dem Käufer die Ware noch nicht zuzurechnen, weil er nicht die Verfügungsmacht in Gestalt des unmittelbaren oder mittelbaren Besitzes an ihnen erlangt hat (BFH BStBl 1989 II S. 21).

### Fall 4.3

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

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

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

Grundsätzlich hat der wirtschaftliche Eigentümer der Forderung diese auch zu bilanzieren. Die Forderungen werden zur Besicherung eines Kredites abgetreten bzw. beliehen.

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

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

Wenn das Ausfallrisiko jedoch bei dem H verbleibt, dann sind diese Forderungen analog zu Sicherungsübereignungen bzw. -abtretungen - nach § 246 I 2 HGB bis zur Tilgung bei ihm als dem ursprünglichen Eigentümer zu bilanzieren.

#### **Fall 4.4**

Verkaufskommission:

Die Bilanzierung der Kommissionsware erfolgt (bis zur Veräußerung an den Dritten) beim Kommittenten, da der Kommissionär weder rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer wird. Der Kommittent kann die Ware bei Übergabe an den Kommissionär (aus Gründen der wirtschaftlichen Klarheit) auf ein Kommissionswarenkonto umbuchen, aber mit seinen Anschaffungskosten und nicht mit dem vereinbarten Verkaufsentgelt, denn Gewinnrealisierung ist noch nicht eingetreten.

Bei Veräußerung der Ware durch den Kommissionär hat der Kommittent seinen Anspruch gegen den Kommissionär und die USt zu buchen.

Einkaufskommission:

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

Ergebnis:

Bei der Einkaufskommission hat der Kommittent die Ware als wirtschaftlicher Eigentümer § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zu bilanzieren. Bei der Verkaufskommission ist der Warenposten am 31.12.xx mit den Anschaffungskosten bei dem Kommittenten als zivilrechtlicher Eigentümer § 39 Abs. 1 AO unter dem Bilanzposten Vorräte zu aktivieren. Durch die Warenübergabe ergeben sich weder bilanz- noch umsatzsteuerrechtliche Folgen.

Es bleibt festzuhalten, dass die Kommissionswaren niemals bei dem Kommissionär zu bilanzieren sind.

## Lösungen zu 5.2. Leasingverträge

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

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

### Fall 5.1

Der Vertrag wurde über eine bestimmte Zeit abgeschlossen (1.1.\*01-31.12.\*03), während der der Vertrag bei vertragsmäßiger Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann (Grundmietzeit), und der Leasing-Nehmer deckt mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten (1.500 Euro x 36 Monate = 54.000 Euro) mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 50.000 Euro, sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers.

Es liegt ein Finanzierungs-Leasing im Sinne des Erlasses vom 5.5.1971 vor. Dieser Leasingvertrag beinhaltet keine Kauf- oder Verlängerungsoption und die Grundmietzeit ist geringer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes. Die Grundmietzeit beträgt 60 % (36 Monate/60 Monate) der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Somit ist der Leasing-Gegenstand dem Leasing-Geber zuzurechnen.

Buchmäßige Behandlung:

Leasing-Geber:

Der Leasing-Geber hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im Leasingvertrag festgehalten wurden, zu aktivieren.

Anlagevermögen	an (Verbindlichkeiten oder Geldkonto)	50.000
Vorsteuer	an (Verbindlichkeiten oder Geldkonto)	9.500

Die Absetzung für Abnutzung ist nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vorzunehmen.

Abschreibungen auf Sachanlagen an Anlagevermögen 10.000.

Die Leasing-Raten sind Betriebseinnahmen.

(Forderung oder Geldkonto) an Umsatzsteuer	285
an Leasingerträge	1.500

Leasing-Nehmer: Die Leasing-Raten sind Betriebsausgaben.

Vorsteuer	285
Leasingaufwendungen	1.500 an (Verbindlichkeiten oder Geldkonto) 1.785



Zahlungseingang der Umsatzsteuer-Forderung:

Bank an Umsatzsteuer-Forderungen gg. Leasingnehmer 10.260

Vereinnahmung der Leasingrate (jährlich):

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

\*zur Ermittlung der Erträge vgl. Lösung Zins- und Kostenanteil für den Leasingnehmer

Leasing-Nehmer:

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

Anlagevermögen 50.000 an Leasingverbindlichkeiten 50.000  
Vorsteuer (12 x 3 x 1.500 x 19%) 10.260 an USt-Vb. gg. Leasinggeber 10.260

Bzw. handelsrechtlich dargestellt (vgl. auch weiter unten):

Anlagevermögen 50.000 an Leasingverbindlichkeit 54.000  
Vorsteuer 10.260 USt-Verb. gg. Leasinggeber 10.260  
Aktive RAP 4.000

Zahlung der USt-Verbindlichkeit:

USt-Verbindlichkeiten gg. Leasinggesellschaft an Bank 10.260

In der Praxis ist es üblich, dass die gesamte Vorsteuer mit der ersten Rate bezahlt wird, um die Abzugsfähigkeit gem. § 15 UStG zu gewährleisten.

Zahlung der Leasingrate (HR):

Leasingverbindlichkeiten an Bank (12 x 1.500) 18.000

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

Abschreibungen auf Sachanlagen an Anlagevermögen 10.000

Da die Verbindlichkeit handelsrechtlich mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren ist kann der Zins- und Kostenanteil (als Differenzbetrag) als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten bilanziert werden.

Aktiver RAP an Verbindlichkeiten 4.000\*

\*36 Raten x 1.500 Euro = 54.000 Euro./ 50.000 Euro

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Bei der Aufteilung ist zu berücksichtigen, dass sich infolge der laufenden Tilgung der Zinsanteil verringert und der Tilgungsanteil entsprechend erhöht. Der Leasingnehmer kann den in den Leasingraten enthaltenen Zins- und Kostenanteil auf zweierlei Weise berechnen:

- Barwertvergleichsmethode
- Zinsstaffelmethode

Wird der Zins- und Kostenanteil nach der Zinsstaffelmethode berechnet, so lautet die Formel:

$$\text{Zins- und Kostenanteil einer Leasingrate} = \frac{\text{Summe der Zins- und Kostenanteile aller Leasingraten}}{\text{Summe der Zahlenreihe aller Raten}} \times \frac{\text{Anzahl der restlichen Raten} + 1}{+1}$$

Die Summe der Zahlenreihe aller Raten errechnet sich wie folgt:  $1+2+3+\dots+34+35+36=666$

Entspricht  $(1+36)*36/2$

Als Zins- und Kostenanteil sind folgende Beträge anzusetzen:

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

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

\*Entspricht  $36+35+\dots+24+25 = (36+25)/6$

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

Steuerrechtlich (nach Leasing-Erlass):

Zinsaufwand (Leasingaufwand)	2.198,19*	an	Bank	18.000
Verbindlichkeiten	15.801,81			

Handelsrechtlich:

Zinsaufwand (Leasingaufwand)	an	Aktiver RAP	2.198,19*
------------------------------	----	-------------	-----------

\*jährliche Anpassung in 2. Jahr  $222/666 \times 4.000$  und im 3. Jahr  $78/666 \times 4.000$

**Fall 5.4**

Es ist ein Finanzierungs-Leasing im Sinne dieses Erlasses vom 05.05.1971 anzunehmen, weil der Vertrag über eine bestimmte Zeit (1.1.\*02-31.12.\*04) abgeschlossen wurde, während der Vertrag bei vertragsmäßiger Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann (Grundmietzeit), und der Leasing-Nehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten (3 x 36.000 Euro = 108.000 Euro) mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers deckt. Es handelt sich um einen Leasing-Vertrag mit Kaufoption (Der Leasing-Nehmer hat das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit, die kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, den Leasing-Gegenstand zu erwerben). Ausgehend von dem Listenpreis ergibt sich ein fiktiver Buchwert am 31.12.\*04 in Höhe von 22.500 Euro.

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

Buchmäßige Behandlung:

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

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

Daraus errechnet sich folgender Zins- und Tilgungsanteil:

(Zahlenreihe aller Raten = 1+2+3 = 6)

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

Die ggf. zu zahlende Restkaufpreisrate stellt in voller Höhe Zinsaufwand dar.

Die Buchungen erfolgen analog Fall 3

**Fall 5.5**

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

36 Leasingraten zu je 3.000 Euro	108.000
<u>./. Anschaffungskosten</u>	<u>90.000</u>
Zins- und Kostenanteil	18.000

Daraus errechnet sich folgender Zins- und Tilgungsanteil:

(Zahlenreihe aller Raten =  $1+2+3+...+34+35+36 = 666$ )

1. Jahr ( $36 + ...+25$ ) 366
2. Jahr ( $24 + ...+13$ ) 222
3. Jahr ( $12 + ...+ 1$ ) 78

(insgesamt 666)

Jährliche Leasingrate	Zins- und Kostenanteil	Tilgungsanteil
36.000 366/666	9.892	26.108
36.000 222/666	6.000	30.000
36.000 78/666	2.108	33.892
	<b>18.000</b>	<b>90.000</b>

Auch hier ist die ggf. anfallende Restkaufpreisrate zum Zeitpunkt der Ausübung des Optionsrechts in voller Höhe Zinsaufwand. Buchungen analog Fall 3.

**Fall 5.6**

Frage a):

Die Leasingraten von zusammen 299.000 € decken die Anschaffungs- und Finanzierungskosten des Leasinggebers (260.000 €). Somit kann der BMF-Erlass vom 19.04.1971 hier angewandt werden (1 § 6/1).

Danach werden die Leasinggegenstände stets dem Leasing-Nehmer als wirtschaftlichem Eigentümer zugerechnet, wenn die Grundmietzeit weniger als 40% oder mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.

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

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

Frage b):

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

Die einmalige Sonderzahlung ist als Aufgeld anzusehen, vom Leasing-Nehmer zu aktivieren und auf die Grundmietzeit zu verteilen.

Die Umsatzsteuer entsteht nach R 177 (4) UStR jeweils mit Ablauf des mtl. Voranmeldungszeitraumes, für den die Leasingrate zu entrichten ist. Entsprechendes gilt bei einem als Mietvertrag beurteiltem Leasingvertrag auch für die Vorsteuer. Weichen aber die getroffenen Vereinbarungen wesentlich von denen ab, die bei einer bloßen Gebrauchsüberlassung üblich sind – wie im vorliegenden Fall der Zurechnung des Leasinggegenstandes beim Leasing-Nehmer – so handelt es sich umsatzsteuerlich um eine Lieferung. Sollte demnach eine Rechnung der Leasing-Gesellschaft vorliegen, müsste ein sofortiger Vorsteuerabzug möglich sein. Entgelt wäre die Summe sämtlicher Leasingraten (3 x 96.000 € = 288.000 €) zzgl. des vereinbarten Kaufpreises (40.000 €) zusammen also 328.000 €. Da im vorliegenden Fall eine Rechnung nur hinsichtlich der Einmalzahlung vorliegt kann die Vorsteuer nur insoweit bereits im Lieferzeitpunkt abgezogen werden, im Übrigen handelt es sich um noch nicht abziehbare Vorsteuer.

Buchungssatz:

Fuhrpark		200.000 €	
noch nicht abziehbare Vorsteuer (328.000 € x 19%)		62.320 €	
	an	Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	262.320 €
RAP (Aufgeld)		11.000 €	
Vorsteuer		2.090 €	
	an	Geldkonto	13.090 €

**Hinweis:**

In der Literatur wird – entgegen den Leasingerlassen – auch die Auffassung vertreten, die Summe aller Raten einschließlich Umsatzsteuer (hier: 390.320 €) als Verbindlichkeit zu passivieren und einen entsprechenden RAP (hier: 128.000 €) auszuweisen.

Frage c):

Die 3 Leasing-Raten in Höhe von 288.000 € sind nur insoweit Aufwand, wie sie nicht zur Tilgung verwandt werden, also i.H.v. 88.000 € (= 288.000 € - 200.000 €). Die Verteilung auf die 3 Jahre erfolgt

degressiv, nach der Zinsstaffelmethode (analog der arithmetischen Abschreibung). Auch das Aufgeld wird nach der Zinsstaffelmethode verteilt:

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

Die Zins- und Kostenanteile betragen somit:

in 03:	3/6 von 88.000 €	44.000 €
in 04:	2/6 von 88.000 €	29.333 €
in 05:	1/6 von 88.000 €	<u>14.667 €</u>
		88.000 €

Die Tilgungsanteile betragen somit:

in 03:	96.000 € - 44.000 €	52.000 €
in 04:	96.000 € - 29.333 €	66.667 €
in 05:	96.000 € - 14.667 €	<u>81.333 €</u>
		200.000 €

Das Aufgeld verteilt sich entsprechend:

in 03:	3/6 von 11.000 €	5.500 €
in 04:	2/6 von 11.000 €	3.667 €
in 05:	1/6 von 11.000 €	<u>1.833 €</u>
		11.000 €

Buchungssatz in 03:

Verbindlichkeiten L+L (52.000 € + 15.360 €)	67.360 €	
Zinsaufwand	44.000 €	
	an Geldkonto	111.360 €
Vorsteuer (96.000 € x 19%)	18.240 €	
	an noch nicht abzb. Vorsteuer	18.240 €
Zinsaufwand	5.500 €	
	an RAP	5.500 €
AfA LKW (§ 7 (2) EStG = 30%)	60.000 €	
	an Fuhrpark	60.000 €

Die Buchungen 04 und 05 werden entsprechend gebildet. Die Schlusszahlung in 06 in Höhe von 40.000 € stellt dann Aufwand dar.

## Lösungen zu 6.9. Betriebsvermögen / Privatvermögen

### Umfang des Betriebsvermögens

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

#### Fall 6.1

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

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

Privatvermögen

Betriebsvermögen

- ⇒ Notwendiges
- ⇒ Gewillkürtes

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

Diese Eigenschaft erfüllen:

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

#### Fall 6.2

Maßgeblich für die Zuordnung einer Verbindlichkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen ist der Anlass ihrer Entstehung (Nähere Zuordnungskriterien einer Verbindlichkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen enthält das BMF-Schreiben vom 27.7.1987). Sofern sich das Grundstück im Betriebsvermögen befindet, ist diese Verbindlichkeit ebenfalls dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

#### Fall 6.3

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (nur) solche WG, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind. Diese Merkmale treffen auf den verpfändeten Teil eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhauses nicht zu. Das gesamte Haus war bis zur Verpfändung dem Privatvermögen des Unternehmers zuzuordnen. Durch die Eintragung der Hypothek änderte sich hieran ohne den ausdrücklich bekundeten Willen des Unternehmers nichts, insbesondere führte dieser Vorgang nicht zu einer zwangsläufigen Einbringung des "Einfamilienhaus" ins BV. Denn es handelte sich wirtschaftlich um die bloße Belastung eines im Privatvermögen gehaltenen Gegenstandes zur Sicherung einer betrieblichen Schuld. Wenngleich die Schuld selbst dem notwendigen (passiven) Betriebsvermögen zugerechnet werden muss - sie diene unmittelbar und objektiv der Bereitstellung von Betriebsmitteln -, gilt dies nicht ebenso für das zu ihrer Sicherheit belastete Wohnhaus. Weiterhin haften nämlich z. B. auch Einzelkaufleute den Geschäftsgläubigern mit ihrem Privatvermögen, ohne dass dieses deshalb dem Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen wäre.

Kann hiernach das Wohnhaus nicht als notwendiges BV angesehen werden, so könnte seine Erfassung als gewillkürtes BV möglich sein, da eine Handlung des Unternehmers, mit der sie dieses Wohnhaus in das BV eingebracht hat, durch die Aktivierung in der Bilanz zu erkennen ist. Damit ist

ein wichtiger Anhaltspunkt für die Zuordnung zum gewillkürten BV vorhanden, nämlich der buchmäßige Ausweis in den Bilanzen und GuV-Rechnungen des Unternehmers. Eine Erfassung als gewillkürtes BV kommt jedoch nicht in Betracht, da das Wohnhaus ausschließlich zu privaten Zwecken genutzt wird.

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

#### **Fall 6.4**

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

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

#### **Fall 6.5**

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

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

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

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

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

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

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

## Lösungen zu 6.10. Gemischtgenutzte Wirtschaftsgüter

### Fall 6.6

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

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

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

Betriebsvermögen		betriebliche Veranlassung
• Notwendiges		100 % - 50 % (Pflicht zur Bilanzierung)
• Gewillkürtes		50 % - 10 % (Wahlrecht)
Privatvermögen		unter 10 %

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

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

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

### **Fall 6.7**

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

In Ergänzung zur Variante B: Wird ein zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut, das teilweise privat genutzt worden ist, veräußert, so ist der gesamte Veräußerungserlös Betriebseinnahme (BFH vom 24.9.1959).

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

### **Fall 6.8**

#### **Unfall- und Reparaturkosten:**

Die Unfallkosten für das betriebliche Fahrzeug stellen Betriebsausgaben dar. Die Betriebsausgaben sind netto, d. h. nach Abzug der in Rechnung gestellten Vorsteuer abzusetzen (vgl. § 9b EStG). Ermittelt der Unternehmer die auf seine Privatfahrten und Fahrten zum Betrieb entfallenden Kfz-Kosten aufgrund eines Fahrtenbuches mit Einzelnachweis der insgesamt für das Fahrzeug entstandenen Aufwendungen, sind diese außergewöhnlichen Kraftfahrzeugkosten in die Gesamtkosten einzubeziehen. Damit wird rein rechnerisch ein Teil der Unfallkosten den privaten Fahrten zugeordnet und über die Nutzungsentnahme bzw. die nichtabziehbaren Betriebsausgaben (wegen der Fahrten zum Betrieb) in den außersteuerlichen Bereich verlagert. Die Unfallkosten sind bei der 1%-Regelung mit dem Pauschalwert abgegolten.

Soweit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Unfallgeschehen Mietwagen- und Gutachterkosten angefallen sollten, handelt es sich um Betriebsausgaben des Geschädigten, wenn der Mietwagen betrieblich genutzt wurde bzw. der Gutachter die Höhe des "stellvertretenden commodum" (§ 281 BGB) zu ermitteln hatte. Die dem Geschädigten als Schadensersatz erstatteten Betriebsausgaben sind dessen Betriebseinnahmen.

#### **Arztkosten:**

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

#### **(Im Fall einer angenommenen Verschrottung) Buchwert des PKW:**

Wird ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens während seiner Nutzung zu privaten Zwecken des Steuerpflichtigen zerstört, so tritt bezüglich der stillen Reserven, die sich bis zu seiner Zerstörung

gebildet haben, keine Gewinnrealisierung ein. In Höhe des Restbuchwerts liegt eine Nutzungsentnahme vor. Eine Schadensersatzforderung für das während der privaten Nutzung zerstörte Wirtschaftsgut ist als Betriebseinnahme zu erfassen, wenn und soweit sie über den Restbuchwert hinausgeht R 4.7 Abs. 1 EStR. Ertragsteuerrechtlich handelt es sich um eine Entnahme von Leistungen. Die private Unfallfahrt führt nicht zur Sach-, sondern nur zur Nutzungsentnahme (BFH-Beschluss vom 23.1.2001, BFH-Urteil vom 24.5.1989).

Kurz gesagt:

Die Schadensersatzzahlung tritt im Betriebsvermögen des Geschädigten an die Stelle des zerstörten PKW. Nur eine Mehrentschädigung führt zu einer Gewinnrealisation.

## Lösungen zu 7.5. Verbindlichkeiten

In den folgenden Fällen ist zu untersuchen, in welchem Umfang Betriebsschulden vorliegen und ob die gezahlten Zinsen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

### Fall 7.1

Maßgeblich für die Zuordnung einer Verbindlichkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen ist der Anlass ihrer Entstehung (Nähere Zuordnungskriterien einer Verbindlichkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen enthält das BMF-Schreiben vom 27.7.1987). Da sich das Grundstück nicht im Betriebsvermögen befindet, ist diese Verbindlichkeit dem notwendigen Privatvermögen zuzuordnen. Die damit im Zusammenhang stehenden Zinsaufwendungen sind ebenfalls dem privaten Bereich zuzurechnen.

#### zu a)

Hier liegt eine Vermögensumschichtung im Privatvermögen vor. Es ist im Betriebsvermögen keine Buchung zu veranlassen.

#### zu b)

Bank	x EUR	an	Privateinlagen	x EUR
Privatentnahmen	x EUR	an	Bank	x EUR

Da diese Vermögensumschichtungen keine betrieblichen Vorgänge darstellen, kann alternativ auch das Konto „Durchlaufender Posten“ angesprochen werden.

### Fall 7.2

Das Darlehen von 400.000 EUR wurde für das gesamte Grundstück aufgenommen. Die Grundstücksnutzung und Grundstückszuordnung entscheidet über das Schicksal der Darlehensschuld und der entsprechenden Zinszahlungen. Die Tilgungen werden für die Schuld insgesamt erbracht. Die Darlehensschulden sind somit gleichermaßen anteilig im betrieblichen und im privaten Bereich zu reduzieren. Die Zinsen sind ebenfalls entsprechend der Veranlassung dem betrieblichen und dem privaten Bereich zuzuordnen.