

Grundkurs Steuerrecht

Thiemann / Wernsmann

2025

ISBN 978-3-406-64587-7

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Da die **Bilanz** immer **ausgeglichen** sein muss, gilt der Satz „keine Buchung ohne Gegenbuchung“. Zu jedem Zugang oder Abgang auf einem Konto muss es daher eine Gegenbuchung auf einem anderen Konto in gleicher Höhe geben. Um dies auf den Konten zu verdeutlichen, kann man zu dem jeweiligen Zugang bzw. Abgang notieren, auf welchem anderen Konto die Gegenbuchung vorgenommen worden ist. Wenn die Gegenbuchung auf zwei verschiedenen Konten erfolgt, impliziert dies, dass man für die Buchung zwei separate Posten bilden muss (im Beispiel: Zugang 30.000 auf dem Konto „Bank“ wird iHv 10.000 auf dem Konto Waren und iHv 20.000 auf dem Konto „GuV“ gegengebucht, so dass man den Zugang auf dem Konto „Bank“ in die Posten „Waren 10.000“ und „GuV 20.000“ aufteilt).

Am **Schluss des Wirtschaftsjahres** werden die Konten **„abgeschlossen“**. Auch hier gilt das Prinzip, dass beide Seiten des Kontos ausgeglichen sein müssen. Die zum Ausgleich erforderliche Differenz wird als „Endbestand“ auf der Seite des Kontos notiert, auf der der Ausgleich erforderlich ist. Es erfolgt dann eine Gegenbuchung auf der „gegentüberliegenden Seite“ in die Schlussbilanz (genauer: im sog. Schlussbilanzkonto, das aber mit der Schlussbilanz identisch ist).⁴¹⁰ Soweit Unterkonten bestehen, muss mehrfach „gegengebucht“ werden. Im Beispiel betrifft das das Kapitalkonto und das GuV-Konto. Der Endbestand des GuV-Kontos ist auf der Soll-Seite. Er wird dementsprechend auf der Haben-Seite des Kapitalkontos gegengebucht. Der Endbestand des Kapitalkontos befindet sich auf der Soll-Seite. Er wird dementsprechend auf der rechten Seite (Passiva) der Schlussbilanz gegengebucht.

Beispiel (Fortsetzung): Die einzelnen Konten (vereinfacht) stellen sich damit wie folgt dar:

Waren

Soll	Haben
Anfangsbestand 20.000	Bank 10.000
Bank 5.000	Endbestand 15.000
Summe 25.000	Summe 25.000

Bank

Soll	Haben
Anfangsbestand 10.000	Waren 5.000
Waren 10.000	Endbestand 35.000
GuV 20.000	
Summe 40.000	Summe 40.000

GuV

Soll	Haben
Endbestand 20.000	Anfangsbestand 0
	Waren 20.000
Summe 20.000	Summe 20.000

⁴¹⁰ Birk/Desens/Tappe SteuerR Rn. 872.

Kapitalkonto

Soll	Haben
Endbestand 50.000	Anfangsbestand 30.000 Endbestand GuV 20.000
Summe 50.000	Summe 50.000

Daraus ergibt sich als Schlussbilanz:

Aktiva	Passiva
Waren 15.000 (= Endbestand aus dem Warenkonto) Konto 35.000 (= Endbestand aus dem Konto für das Bankguthaben)	Eigenkapital 50.000 (= Endbestand aus dem Kapitalkonto)
Summe 50.000	Summe 50.000

Aus dem Abschluss der einzelnen Konten und der Gegenbuchung in die Schlussbilanz ergibt sich, dass die Bilanz ausgeglichen ist (wäre dies nicht der Fall, muss bei der Buchführung ein Fehler unterlaufen sein). Verglichen mit der Bilanz zu Beginn des Wirtschaftsjahres ergibt sich ein Zuwachs an Eigenkapital, dh ein Gewinn iSd § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, iHv 20.000 EUR. Das entspricht dem im GuV-Konto ermittelten Endbestand auf der Soll-Seite.

d) Erfolgswirksamkeit von Geschäftsvorfällen

- 329 Zur Lösung eines steuerrechtlichen Falls ist es nicht erforderlich, eine Bilanz oder eine Buchführung im Detail aufzuzeichnen. Die Aufgabenstellung besteht idR aus der Schilderung verschiedener wirtschaftlicher Vorgänge („Geschäftsvorfälle“). Dann genügt es, jeden Vorgang darauf zu untersuchen, ob er sich nach den für die Bilanzierung geltenden Regeln auf das „Betriebsvermögen“ bzw. „Eigenkapital“ auswirkt. Soweit das nicht der Fall ist, hat er iRd Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG keine Auswirkung auf den Gewinn (**erfolgsneutraler Vorgang**). Wirkt sich ein Vorgang auf das Eigenkapital aus, ist er dagegen **erfolgswirksam** und führt zu einer Erhöhung („**Ertrag**“) oder Verringerung („**Aufwand**“) des Gewinns, es sei denn, es ergibt sich unter dem Gesichtspunkt der außerbilanziellen Korrektur wegen des Vorliegens einer Entnahme oder Einlage nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG etwas anderes.

330

Beispiele: (1) A schafft Waren für 2.000 EUR an, die er von seinem betrieblichen Konto nimmt. – Der Aktivposten „Bank“ verringert sich um 2.000, dafür erhöht sich der Aktivposten „Waren“ um 2.000. Beides gleicht sich aus; der Vorgang ist „erfolgsneutral“. Weil zwei Posten auf der Aktivseite der Bilanz betroffen sind, spricht man von einem „**Aktiv-Aktiv-Tausch**“.

(2) A schafft Waren für 2.000 EUR an und nimmt in dieser Höhe einen Kredit auf. – Der Aktivposten „Waren“ erhöht sich um 2.000; zugleich erhöht sich auf der Passivseite der Posten „Verbindlichkeiten“ um 2.000. Beides gleicht sich aus. Der Vorgang ist „erfolgsneutral“ („**Aktiv-Passiv-Tausch**“).

(3) A veräußert Waren im Wert von 1.000 EUR für 2.000 EUR, die auf sein betriebliches Konto fließen. – Der Posten „Waren“ auf der Aktivseite verringert sich um 1.000. Zugleich

erhöht sich der Posten „Bank“ auf der Aktivseite um 2.000. Im Umfang der Differenz von 1.000 erhöht sich das Eigenkapital. Der Vorgang ist erfolgswirksam.

(4) Für seine Geschäftsräume zahlt A Miete iHv 10.000 EUR, die er von seinem betrieblichen Konto nimmt. – Der Aktivposten „Bank“ verringert sich um 10.000. Dadurch verringert sich auch das Eigenkapital um 10.000. Der Vorgang ist erfolgswirksam.

(5) A begleicht die Rechnung für seinen Urlaub iHv 1.000 EUR vom betrieblichen Konto. – Der Aktivposten „Bank“ verringert sich um 1.000. Zugleich verringert sich das Eigenkapital um 1.000. Es liegt aber eine Entnahme iSd § 4 Abs. 1 S. 2 EStG vor, deren Wert (1.000 EUR) nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG außerbilanziell wieder hinzugerechnet wird. Der Vorgang ist damit insges. erfolgsneutral.

3. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Soweit der Steuerpflichtige „Gewerbetreibender“ ist, dh gewerbliche Einkünfte iSd § 15 Abs. 2 S. 1 EStG erzielt, und als solcher zur Buchführung verpflichtet ist (→ Rn. 311 f.) oder freiwillig Bücher führt, gilt nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG: Für die Gewinnermittlung ist grds. von dem Betriebsvermögen auszugehen, das nach den „handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung“ auszuweisen ist. Das trifft insbes. auf Kaufleute iSd §§ 1 ff. HGB zu, die aufgrund ihrer Betätigung regelmäßig gewerbliche Einkünfte iSd § 15 Abs. 2 S. 1 EStG erzielen und handelsrechtlich nach § 238 Abs. 1 S. 1 HGB zur Erstellung einer Bilanz verpflichtet sind. 331

Da § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auf die handelsrechtlichen „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“ (GoB) verweist, sind insbes. die handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln der §§ 238 ff. HGB auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung maßgeblich, soweit nicht das EStG besondere Regelungen trifft. Es gilt der Grundsatz der „Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz“ (sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz**). Das heißt, die Handelsbilanz kann grds. auch für die Zwecke der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Damit soll dem Steuerpflichtigen eine zweifache Rechnungslegung erspart werden, die notwendig wäre, würden Handels- und Steuerbilanzrecht unabhängig voneinander sein.⁴¹¹ 332

In Fällen, in denen es an der Kaufmannseigenschaft fehlt und eine Buchführungspflicht nach handelsrechtlichen Grundsätzen nicht besteht, greift § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch dann ein, wenn der Steuerpflichtige freiwillig Bücher führt. Für den Fall, dass sich die Buchführungspflicht aus § 141 AO ergibt, gelten die wesentlichen handelsbilanziellen Regelungen über die Buchführung wegen des Verweises in § 141 Abs. 1 S. 2 AO entsprechend. Bei freiberuflicher Tätigkeit iSd § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ergibt sich weder aus § 140 AO iVm § 238 Abs. 1 S. 1 HGB noch aus § 141 AO eine Buchführungspflicht (→ Rn. 98). § 5 Abs. 1 S. 1 EStG greift seinem Wortlaut nach ebenfalls nicht ein, wenn der Steuerpflichtige seinen Gewinn durch Bilanzierung ermitteln möchte. Ein praktischer Unterschied ergibt sich daraus allerdings nicht, weil die Grundregeln der Bilanzierung iRd § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auch unabhängig von § 5 Abs. 1 S. 1 EStG gelten müssen und die entsprechenden Normen mangels anderweitiger Regelung zumindest entsprechend heranzuziehen sind.⁴¹² 333

⁴¹¹ BVerfG Beschl. v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (123 f.). Zur rechtspolitischen Diskussion um ein eigenständiges Steuerbilanzrecht Tipke/Lang SteuerR/Hennrichs Rn. 9.116 ff.; Hüttemann/Schön UntSteuerR/Meinert Rn. 3.252.

⁴¹² Brandis/Heuermann/Krumm EStG § 5 Rn. 61.

- 334 Die Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an das Handelsbilanzrecht ist zwar pragmatisch, weil der Steuerpflichtige, wenn er Kaufmann ist, ohnehin eine Bilanz nach HGB erstellen muss. Sie ist aber nicht unproblematisch, weil die **Zielsetzung von Handels- und Steuerbilanz** unterschiedlich ist. Das Handelsbilanzrecht beruht auf dem Gedanken, dass der Kaufmann seine Vermögenslage, nicht zuletzt im Interesse des Gläubigerschutzes, eher konservativ darstellen soll (**Vorsichtsprinzip**). Das Steuerrecht will dagegen die Leistungsfähigkeit erfassen, dh, der Steuerpflichtige soll sich nicht „ärmer rechnen“ als er tatsächlich ist (**Leistungsfähigkeitsprinzip**).
- 335 Diese Spannungslage hat den Gesetzgeber zu einigen **Einschränkungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes** im Bereich des Steuerrechts veranlasst. Das betrifft insbes. die steuerrechtliche Zulässigkeit von Rückstellungen (→ Rn. 370 ff.). Handelsrechtlich gilt das sog. Vorsichtsprinzip: Es sollen „alle vorhersehbaren Risiken und Verluste“ in der Bilanz berücksichtigt werden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB). Das bilanzrechtliche Instrument hierzu ist die „Rückstellung“, deren Bildung handelsrechtlich für alle „ungewissen Verbindlichkeiten“ und „drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften“ obligatorisch ist (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB). Rückstellungen werden wie Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Bilanz erfasst. Der Ansatz einer Rückstellung führt daher zu einer Verringerung des Eigenkapitals/Betriebsvermögens, so dass weniger Gewinn oder ggf. ein Verlust anfällt. Durch § 5 Abs. 2a–4b EStG sowie § 6a EStG wird der Ansatz von Rückstellungen allerdings eingeschränkt. Zum Beispiel dürfen Rückstellungen für „drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“ steuerrechtlich (grds.) nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG). Dahinter steht die Überlegung, dass die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im Fall des nur drohenden Aufwands real noch nicht gemindert ist, weshalb die handelsrechtlich vorzunehmende Rückstellung (§ 249 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 HGB) für die Zwecke der Besteuerung unbeachtlich sein soll.
- 336 Nach § 5 Abs. 6 EStG sind die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über die Bewertung (§ 6 EStG) und die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 ff. EStG) in jedem Fall „zu befolgen“. Da die Frage, mit welchem Wert ein Wirtschaftsgut in der Bilanz anzusetzen ist („Bilanzierung der Höhe nach“), im EStG weitgehend eigenständig geregelt wird und diese Regelungen den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften (§§ 252 ff. HGB) vorgehen, entfaltet der Maßgeblichkeitsgrundsatz seine hauptsächliche Bedeutung im Zusammenhang mit den allgemeinen Grundsätzen einer Bilanzierung und der Bilanzierung dem Grunde nach. Im Übrigen gilt auch unabhängig von § 5 Abs. 6 EStG, dass die **einkommensteuerrechtlichen Regelungen als speziellere Normen** vorrangig heranzuziehen sind, wie § 5 Abs. 1 S. 1 EStG insbes. für die spezifisch einkommensteuerrechtlichen Wahlrechte nochmals klarstellt.
- 337 § 60 EStDV bestimmt, wie der Maßgeblichkeitsgrundsatz und seine Durchbrechungen praktisch gehandhabt werden. Grundsätzlich genügt es, wenn der Steuererklärung eine Abschrift der Handelsbilanz beigelegt wird (§ 60 Abs. 1 EStDV). Soweit die Handelsbilanz allerdings Ansätze enthält, die den steuerrechtlichen Vorschriften nicht entsprechen, ist sie durch „Zusätze und Anmerkungen“ anzupassen (§ 60 Abs. 2 S. 1 EStDV). Alternativ kann der Steuerpflichtige eine den steuerrechtlichen Vorschriften angepasste Bilanz, also eine gesondert erstellte „Steuerbilanz“, beifügen (§ 60 Abs. 2 S. 2 EStDV). Nach § 5b EStG ist die elektronische Übermittlung der Regelfall, allerdings kann das Finanzamt auf Antrag die Übermittlung in schriftlicher Form gestatten, wenn dies aus Billigkeitsgründen geboten erscheint.

4. Bilanzierung dem Grunde nach

a) Bilanzposten auf der Aktivseite

aa) Aktivierung der Wirtschaftsgüter des Betriebes

Fall 17: Der in der Fußballbundesliga vertretene V-Verein zahlt für den Transfer eines Spielers eine Transferentschädigung iHv 3 Mio. EUR an den abgebenden Verein. Es wird eine Vertragslaufzeit von drei Jahren vereinbart. Im Zuge des Transfers erteilt der DFB dem V-Verein nach Maßgabe des sog. Lizenzspielerstatuts, einer Satzung des DFB, das Recht, den Spieler einzusetzen. Nach den insoweit geltenden Regeln kann die verbandsrechtliche Einsatzberechtigung nur jeweils exklusiv für einen Verein erteilt werden. Welche bilanziellen Folgen ergeben sich aus dem Vorgang? 338

Fall 18: A liefert an seinen Kunden K Waren, die in der Bilanz mit 1.000 EUR aktiviert sind, für 2.000 EUR. Am Bilanzstichtag steht die Zahlung noch aus. Welche Auswirkungen ergeben sich auf den Gewinn? 339

Abwandlung: Was gilt, wenn K am Bilanzstichtag bereits eine Anzahlung iHv 500 EUR geleistet hat, A aber noch nicht geliefert hat?

Fall 19: Unternehmer U sichert einen betrieblichen Kredit ab, indem er an einem Privatgrundstück eine Grundschuld zugunsten der Bank bestellt. Welche bilanziellen Folgen ergeben sich daraus? 340

Fall 20: Der niedergelassene Arzt A, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ermittelt, hat zur Finanzierung seiner Praxis einen Kredit iHv 500.000 EUR aufgenommen, den er ua durch Verpfändung seines Aktiendepots abgesichert hat. A nimmt die Aktien in seine Bilanz auf. Nach einem Jahr haben sie 100.000 EUR an Wert verloren. Kann A den Verlust steuerlich geltend machen? 341

Nach § 246 Abs. 1 S. 1 HGB müssen in der Bilanz insbes. „sämtliche Vermögensgegenstände“ des Betriebes erfasst werden. Das Steuerrecht spricht synonym von (aktiven) „**Wirtschaftsgütern**“ (vgl. § 6 Abs. 1 EStG). Die Aktivierung setzt voraus, dass (1.) ein „Wirtschaftsgut“ vorliegt, das (2.) dem Steuerpflichtigen zuzurechnen ist und (3.) zum Betrieb gehört. Außerdem darf (4.) kein Aktivierungsverbot bestehen. Liegen diese Voraussetzungen vor, besteht eine Aktivierungspflicht, anderenfalls darf nicht aktiviert werden. 342

Der BFH versteht den **Begriff des Wirtschaftsgutes** weit und zählt dazu nicht nur Sachen und Rechte, sondern auch „tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile“, sofern (1.) „sich der Kaufmann deren Erlangung etwas Kosten lässt“ und sie (2.) nach der Verkehrsauffassung einer selbständigen Bewertung zugänglich sind, (3.) in der Regel einen Nutzen für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und (4.) verkehrsfähig sind, dh einzeln oder zumindest zusammen mit dem Betrieb übertragen werden können.⁴¹³ Unter den Wirtschaftsgutbegriff fallen insbes. **körperliche Gegenstände** („materielle“ Wirtschaftsgüter) wie zB Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Waren, Kraftfahrzeuge, Geschäftsausstattungen oder Rohstoffe. „**Immaterielle**“, dh unkörperliche **Wirtschaftsgüter** sind Rechte oder tatsächliche Positionen von wirtschaftlichem Wert wie zB Forderungen, Beteiligungen, Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte, Lizenzrechte, Belieferungsrechte, Kauf- und Verkaufsoptionen oÄ (vgl. auch § 266 Abs. 2 HGB unter A. und B.). Der Wirtschaftsgutbegriff 343

⁴¹³ BFH Urt. v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (809). Näher Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 93 ff.

ist allerdings nicht auf bestimmte Rechtspositionen begrenzt, sondern schließt auch sonstige wirtschaftliche Vorteile wie zB eine ungeschützte Erfindung ein, sofern seine Voraussetzungen iÜ erfüllt sind.⁴¹⁴ Entscheidend ist, dass der Vorteil als **hinreichend greifbarer einzelner Vermögenswert** erscheint.⁴¹⁵

344 **Lösung Fall 17:** Die Möglichkeit, den Spieler einzusetzen, ist ein tatsächlicher wirtschaftlicher Vorteil. Nach dem einschlägigen Verbandsrecht ist diese Möglichkeit exklusiv, weil die Einsatzberechtigung nur einem Verein erteilt wird. Wie die Praxis der Transferentschädigungen zeigt, wird dem ein eigener Wert beigemessen. Dieser Wert ist auch verkehrsfähig, weil die Spielerlaubnis für den neuen Verein während des noch laufenden Vertrags verbandsrechtlich nur erteilt wird, wenn der abgebende Verein, ggf. gegen Zahlung einer Entschädigung, zustimmt. Das Recht, den Spieler einzusetzen, ist daher ein Wirtschaftsgut im steuerrechtlichen Sinn.⁴¹⁶ Es wird als abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG mit den Anschaffungskosten, dh hier 3 Mio. EUR, aktiviert, so dass die Zahlung der Transfersumme ein erfolgsneutraler Aktiv-Aktiv-Tausch ist. Auswirkungen auf den Gewinn ergeben sich erst in der Folge, weil sich der Buchwert um die AfA vermindert, die hier nach § 7 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG 1 Mio. EUR jährlich betragen.

345 Zu den aktivierungspflichtigen (immateriellen) Wirtschaftsgütern zählen auch **Forderungen**. In Bezug auf gegenseitige Verträge gilt allerdings der (ungeschriebene) **„Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte“**.⁴¹⁷ Gemeint ist: Solange sich Forderung und Gegenforderung „schwebend“ gegenüberstehen, werden die Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem gegenseitigen Vertrag nicht bilanziert. Der bloße Vertragsschluss wirkt sich also bilanziell nicht aus. Zumeist wird hierfür auf das handelsrechtliche Gebot einer vorsichtigen Bewertung verwiesen, das sich insbes. darin äußert, dass Gewinne nur zu berücksichtigen sind, wenn sie „realisiert“ sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB; sog. Vorsichts- bzw. Realisationsprinzip).⁴¹⁸ Teils wird argumentiert, es sei davon auszugehen, dass sich die Rechte und Pflichten aus einem Vertrag, solange er schwebt, „gegenseitig ausgleichen“.⁴¹⁹ Der Schwebezustand endet erst, wenn der Sach- oder Dienstleistungsverpflichtete seine Leistungspflicht erfüllt hat. Der BFH begründet dies damit, dass dem Leistenden der Anspruch auf die Gegenleistung, dh die Zahlung, dann „so gut wie sicher zustehe“ und sich sein Risiko darauf reduziere, dass der Empfänger im Einzelfall Gewährleistungs- oder Schadensersatzansprüche geltend mache oder sich als zahlungsunfähig erweise.⁴²⁰ Mit der **Beendigung des Schwebezustandes** ist das Geschäft zu bilanzieren, so dass sich erst zu diesem Zeitpunkt der Gewinn aus einer Leistungsbeziehung iSd § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB „realisiert“.

346 **Lösung Fall 18:** Da die Lieferung am Bilanzstichtag bereits erfolgt ist, ist das Geschäft zu diesem Zeitpunkt nicht mehr schwebend und muss daher bilanziert werden. Die Lieferung der Waren führt zu einer Verringerung des Bilanzpostens „Waren“ um 1.000. Die Forderung ge-

⁴¹⁴ BFH Beschl. v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (512 f.); Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 111 ff., 171 ff.

⁴¹⁵ BFH Urt. v. 26.4.2018 – III R 5/16, BStBl. II 2018, 536 Rn. 21: „realisierbarer greifbarer Vermögenswert“; Brandis/Heuermann/Krumm EStG § 5 Rn. 326.

⁴¹⁶ BFH Urt. v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2011, 238 Rn. 12 ff.

⁴¹⁷ Statt aller zB Brandis/Heuermann/Krumm EStG § 5 Rn. 265 ff.

⁴¹⁸ BFH Urt. v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786 (787); Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 76.

⁴¹⁹ BFH Beschl. v. 2.4.2008 – I B 197/07, BFH/NV 2008, 1355 (1356).

⁴²⁰ BFH Urt. v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (558).

gen K iHv 2.000 EUR wird als aktives Wirtschaftsgut in der Bilanz erfasst. Dadurch kommt es zu einer Erhöhung des Eigenkapitals um 1.000. Der Gewinn ist also bereits durch die Lieferung realisiert, auf die Zahlung durch K kommt es nicht an. (Sobald K zahlt, liegt darin lediglich ein Aktiv-Aktiv-Tausch, weil die Forderung dann wegfällt, sich dafür aber das betriebliche Konto um 2.000 erhöht.)

Hinweis: Aus der Sicht des K führt das Ende des Schwebezustandes durch die Lieferung dazu, dass er die gelieferte Ware mit den Anschaffungskosten (aus seiner Sicht: 2.000 EUR) bilanzieren muss. Gegenläufig muss er eine Verbindlichkeit in gleicher Höhe auf der Passivseite erfassen. Die Lieferung ist aus seiner Sicht also erfolgsneutral. Wenn K den Kaufpreis von seinem betrieblichen Konto begleicht, liegt darin ein ebenfalls erfolgsneutraler Aktiv-Passiv-Tausch (Verminderung Konto um 2.000, gegenläufig Wegfall der Verbindlichkeit iHv 2.000).

Abwandlung: Zum Bilanzstichtag ist das Geschäft noch schwebend, weil A als Sachleistungsverpflichteter noch nicht geliefert hat. Nach dem Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte darf das Geschäft noch keine Auswirkungen auf den Gewinn haben. Da sich der Bilanzposten „Bank“ durch die Anzahlung iHv 500 EUR erhöht hat, ist zur Kompensation dieser Erhöhung auf der Passivseite ein **Posten „erhaltene Anzahlung“** in gleicher Höhe zu bilden (vgl. auch § 266 Abs. 3 HGB unter C. 3.).⁴²¹ Dadurch wird vermieden, dass die Anzahlung bereits Auswirkungen auf den Gewinn hat, weil sie anderenfalls zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen müsste. Dieser Ausgleichsposten wird aufgelöst, sobald A liefert und der Schwebezustand endet. Der Wegfall des Ausgleichspostens führt dann zu einer Erhöhung des Eigenkapitals und damit zutreffend zum Anfall eines Gewinns iHv 500 EUR. Die restliche Forderung iHv 1.500 EUR wird aktiviert, so dass sich insges., wie im Ausgangsfall, ein Gewinn iHv 1.000 EUR ergibt, wenn man die gegenläufige Verringerung des Bilanzpostens „Waren“ berücksichtigt.

Hinweis: Aus der Sicht des K führt die Anzahlung zu einer Verringerung des Bilanzpostens „Bank“, die aber wegen des Schwebezustandes noch nicht erfolgswirksam werden darf. Deshalb muss K auf der Aktivseite den **Posten „geleistete Anzahlung“** als Anfangsposten bilden (vgl. § 266 Abs. 2 HGB unter B. I. 4.), so dass der Vorgang auch für ihn zunächst erfolgsneutral bleibt.

Der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte gilt auch für **Dauer-schuldverhältnisse**. Weil die Leistung bei diesen fortlaufend erbracht wird, ist das Geschäft immer schwebend, soweit es nicht um Entgelte geht, die auf einen in der Vergangenheit bereits erbrachten Teil der Leistung entfallen.⁴²² Insbesondere gilt:

- Der Abschluss eines **Mietvertrages** wird nicht bilanziert, weil das Geschäft schwebt, soweit die Gebrauchsüberlassung noch nicht erfolgt ist. Der Mieter aktiviert daher weder einen Anspruch auf Gebrauchsüberlassung noch passiviert er die eingegangene Mietzahlungsverbindlichkeit. Die laufenden Mietzahlungen während des Jahres mindern allerdings das betriebliche Konto und führen zu einer entsprechenden Minderung des Eigenkapitals/Gewinns („Aufwand“). Soweit zum Ende des Jahres noch Mietzahlungen offen sind, die auf den zurückliegenden Zeitraum entfallen, ist das Geschäft nicht mehr schwebend, so dass insoweit eine Verbindlichkeit zu passivieren ist. Umgekehrt gilt aus Vermietersicht, dass die Mietzinsforderung zu aktivieren ist, soweit sie auf einen bereits zurückliegenden Zeitraum entfällt, aber noch nicht beglichen worden ist.⁴²³

⁴²¹ Brandis/Heuermann/Krumm EStG § 5 Rn. 1448 ff.; Schön/Hüttemann UntSteuerR/Meinert Rn. 3.431.

⁴²² Brandis/Heuermann/Krumm EStG § 5 Rn. 273 und 2649.

⁴²³ BFH Urt. v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904 (906 f.).

- Der Abschluss eines **Darlehensvertrages** ist zu bilanzieren, sobald das Darlehen valuiert ist. Auf der Aktivseite erhöht sich dann der Bilanzposten „Bank“ iHd valuierten Betrags, auf der Passivseite wird die Darlehensverbindlichkeit in gleicher Höhe erfasst (erfolgsneutraler Aktiv-Passiv-Tausch; das gilt auch für die späteren Tilgungen). Die Zinsverbindlichkeit wird nicht passiviert, weil es sich insoweit um das Entgelt für die laufende Überlassung des Kapitals handelt. Die Zinszahlungen während des Jahres mindern das betriebliche Konto und führen zu einer Verringerung des Gewinns. Zinszahlungen, die am Ende des Jahres offen sind und auf den zurückliegenden Zeitraum entfallen, sind als Verbindlichkeit zu passivieren, weil das Geschäft insoweit nicht mehr schwebend ist. Aus Sicht des Darlehensgebers gilt umgekehrt, dass die Zinsforderung zu aktivieren ist, soweit sie sich auf einen am Bilanzstichtag bereits abgelaufenen Zeitraum bezieht.⁴²⁴

348 Nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB sind die Vermögensgegenstände (steuerrechtlich: Wirtschaftsgüter) einzeln zu bewerten (Grundsatz der Einzelbewertung). Im Hinblick darauf ist zwischen **selbständigen Wirtschaftsgütern** und unselbständigen Teilen eines Wirtschaftsgutes zu unterscheiden. Grundsätzlich bildet jede Sache iSd § 90 BGB ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Maßgebend ist allerdings eine wirtschaftliche Betrachtungsweise unter Berücksichtigung des **Nutzungs- und Funktionszusammenhangs**. Mehrere Sachen iSd § 90 BGB können deshalb als ein Wirtschaftsgut zu werten sein. Umgekehrt können wesentliche Bestandteile iSd §§ 93, 94 BGB mehrere Wirtschaftsgüter iSd Steuerrechts sein, auch wenn zivilrechtlich nur eine Sache vorliegt.⁴²⁵

349

Beispiel: A ist Eigentümer eines Grundstücks, das mit einem zweigeschossigen Gebäude bebaut ist. In der unteren Etage betreibt er ein Gewerbe, die obere Etage nutzt er zum Wohnen. – Zivilrechtlich ist das Gebäude nach § 94 Abs. 1 BGB wesentlicher Bestandteil des Grundstücks und kann daher „nicht Gegenstand besonderer Rechte“ sein (§ 93 BGB). Steuerrechtlich werden Grundstück und Gebäude allerdings als zwei Wirtschaftsgüter angesehen, die in der Bilanz gesondert ausgewiesen und bewertet werden müssen.⁴²⁶ Das folgt schon daraus, dass das Gebäude ein abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist, so dass hier die sog. Gebäude-AfA nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, § 7 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen ist. Das Grundstück ist dagegen ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, so dass AfA insoweit nicht in Betracht kommen. Hinsichtlich des Gebäudes gilt, dass einzelne Gebäudeteile selbständige Wirtschaftsgüter sein können, wenn sie in einem unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.⁴²⁷ Im Beispiel bilden also Unter- und Obergeschoss zwei verschiedene Wirtschaftsgüter. Das Grundstück ist beiden Gebäudeteilen anteilig zuzuordnen, zerfällt also ebenfalls in zwei Wirtschaftsgüter (quotenmäßige Aufteilung).⁴²⁸ Insgesamt liegen damit vier Wirtschaftsgüter vor. In die Bilanz sind nur der betrieblich genutzte Gebäudeteil (Untergeschoss) sowie der rechnerisch zugehörige Grundstücksanteil aufzunehmen. Der privat genutzte Gebäudeteil (Obergeschoss) und

⁴²⁴ BFH Urt. v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400 (401); Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 270 „Darlehen“.

⁴²⁵ Kirchhof/Seer/Reddig EStG § 5 Rn. 77.

⁴²⁶ BFH Urt. v. 13.11.1991 – I R 58/90, BStBl. II 1992, 517 (518); Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 133.

⁴²⁷ BFH Beschl. v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774 (775); Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 135.

⁴²⁸ Schmidt/Loscher EStG § 4 Rn. 113; EStR 4.2 Abs. 7 S. 2.