

[Buchführung und Bilanzsteuerrecht für Einsteiger](#)

Bearbeitet von

Von Prof. Günter Maus, Professor für Steuerrecht an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg

5. Auflage 2019. Buch. 306 S. Softcover
ISBN 978 3 95554 505 5

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Betriebliches Rechnungswesen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Teil D: Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

1. Die Steuerbilanz (Maßgeblichkeitsgrundsatz)	118
2. Das Betriebsvermögen	119
2.1 Definition	119
2.2 Betriebsvermögen bei einem Einzelunternehmen	119
2.2.1 Überblick	119
2.2.2 Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter	120
2.2.3 „Neutrale“ Wirtschaftsgüter	121
2.2.4 Zusammenfassende Übersicht	121
2.2.5 Behandlung von Grundstücken	123
2.2.6 Verbindlichkeiten	129
2.2.7 Folgerungen aus der Zuordnung zum Betriebsvermögen	130
2.3 Betriebsvermögen bei Kapitalgesellschaften	130
2.4 Betriebsvermögen bei Personengesellschaften	130
3. Bewertungsmaßstäbe	131
3.1 Überblick	131
3.2 Anschaffungskosten	132
3.2.1 Definition	132
3.2.2 Die einzelnen Bestandteile der Anschaffungskosten	133
3.3 Herstellungskosten	141
3.4 Teilwert	142
3.4.1 Begriff	142
3.4.2 Die Schätzung des Teilwerts	142
4. Die planmäßige Abschreibung von abnutzbaren Anlagegütern	145
4.1 Abschreibungen in der Handelsbilanz	145
4.2 Abschreibungen in der Steuerbilanz	146
4.2.1 Steuerrechtliche Regelung	146
4.2.2 Lineare Abschreibung	149
4.2.3 Degressive Abschreibung	152
4.2.4 Leistungs-AfA nach § 7 Abs. 1 S. 6 EStG	154
4.2.5 Wechsel der AfA-Methode	155
4.2.6 Die Sonderregelung des § 6 Abs. 2 und 2a EStG	155
4.2.7 Die Abschreibung von Gebäuden	162
5. Bewertungsregeln für die Aktivseite der Bilanz	166
5.1 Nicht abnutzbares Anlagevermögen	167
5.2 Abnutzbares Anlagevermögen	168
5.3 Umlaufvermögen	168
5.4 Beispiele	169
5.5 Das Wertaufholungsgebot	170
6. Voraussichtlich dauernde Wertminderung	173
6.1 Allgemeine Bestimmungen	173

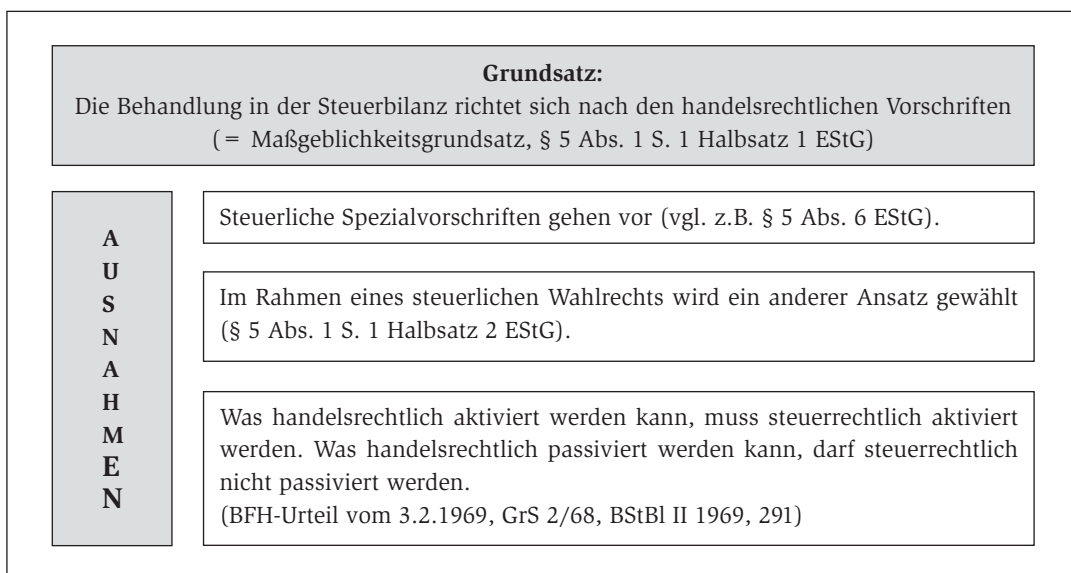
6.2 Einzelbestimmungen	173
6.2.1 Abnutzbares Anlagevermögen	173
6.2.2 Nicht abnutzbares Anlagevermögen	174
6.2.3 Umlaufvermögen	175
7. Verbindlichkeiten	176
7.1 Zuordnung im Zeitpunkt der Schuldaufnahme	176
7.2 Auswirkung späterer Veränderungen	176
7.3 Bewertung von Verbindlichkeiten	178
7.3.1 Handelsbilanz (Höchstwertprinzip)	178
7.3.2 Steuerbilanz	178
7.4 Bewertungsregeln für Verbindlichkeiten	179
8. Übungsaufgaben	180
9. Das Wichtigste	182
9.1 Steuerbilanz/Handelsbilanz	182
9.2 Betriebsvermögen des Einzelunternehmers	182
9.3 Bewertungsmaßstäbe	184
9.3.1 Anschaffungskosten	184
9.3.2 Teilwert	184
9.4 Planmäßige Abschreibung von abnutzbaren Anlagegütern	185
9.5 Bewertungsgrundsätze für die Aktivseite der Bilanz	186
9.6 Voraussichtlich dauerhafte Wertminderung	186
9.7 Verbindlichkeiten	186

1. Die Steuerbilanz (Maßgeblichkeitsgrundsatz)

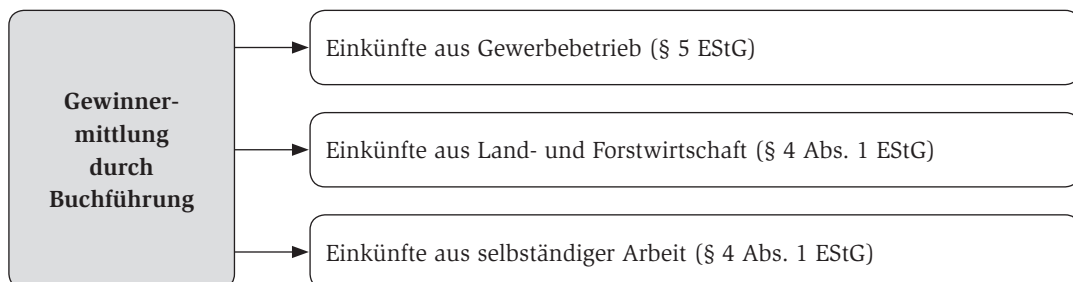
Es gibt Handels- und Steuerbilanzen. Eine Handelsbilanz ist eine nach den HGB-Vorschriften erstellte Bilanz. Die HGB-Vorschriften sind vom Gläubigerschutzgedanken geprägt, d.h. der Unternehmer darf sich einerseits nicht reicher machen, als er ist. Dies führt dazu, dass nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen. Andererseits muss er drohende Verluste in der Bilanz berücksichtigen (vgl. z.B. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Die Handelsbilanz informiert und legt Rechenschaft über das Ergebnis eines Unternehmens ab. Eine nach den steuerlichen Vorschriften erstellte Bilanz wird „Steuerbilanz“ genannt. Es stellt sich die Frage, ob bei der Erstellung der Steuerbilanz die HGB-Vorschriften zu beachten sind.

Gewerbetreibende, die ihren Gewinn durch Buchführung ermitteln, müssen die Vorschrift des § 5 Abs. 1 S. 1 Halbsatz 1 EStG beachten. Dort ist geregelt, dass grundsätzlich zum Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist (= Maßgeblichkeitsgrundsatz). Buchführende Gewerbetreibende müssen neben den steuerlichen Vorschriften auch noch die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften beachten.

Beim Maßgeblichkeitsgrundsatz handelt es sich um eine allgemeine Grundregel ähnlich wie „rechts vor links“ im Straßenverkehr. Diese allgemeine Regelung gilt allerdings dann nicht, wenn es eine steuerliche Spezialregelung gibt. Steuerliche Spezialregelungen (z.B. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) gehen dem allgemeinen Maßgeblichkeitsgrundsatz immer vor. Daneben gibt es zwei weitere Ausnahmen.



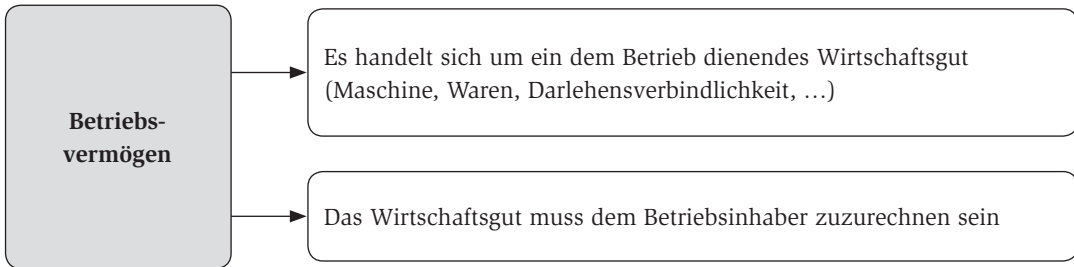
Die Vorschrift des § 4 Abs. 1 EStG ist die Gewinnermittlungsvorschrift für buchführende Land- und Forstwirte und selbständig Tätige mit Einkünften nach § 18 EStG, die ihren Gewinn freiwillig durch Buchführung ermitteln.



2. Das Betriebsvermögen

2.1 Definition

Zum Betriebsvermögen eines Unternehmens gehören alle dem Betriebsinhaber zuzurechnenden Wirtschaftsgüter, soweit diese dem Betrieb dienen.



Wirtschaftsgüter werden grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet (§ 39 Abs. 1 AO). Soweit jedoch eine andere Person die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, ist das Wirtschaftsgut diesem zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 AO, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB). Man spricht in diesem Fall vom „wirtschaftlichen Eigentümer“.

Beispiel 1:

A erwirbt für seinen Betrieb ein unbebautes Grundstück, um dieses als Lagerplatz zu nutzen. Der Kaufvertrag wird am 1.10.01 abgeschlossen. Der Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und der Gefahr des zufälligen Untergangs erfolgt am 1.12.01*. Der Eigentümerwechsel wird am 1.3.02 ins Grundbuch eingetragen.

Ab wann rechnet das Grundstück bei A zum Betriebsvermögen?

- * Die Formulierung in einem Kaufvertrag lautet z.B. folgendermaßen:
Die Besitzübergabe erfolgt mit vollständiger Zahlung des gesamten Kaufpreises. Damit gehen Nutzen, Lasten und die Gefahr des zufälligen Untergangs oder der zufälligen Verschlechterung des Vertragsgegenstands, sowie die Verkehrssicherungspflicht auf den Käufer über.

Lösung:

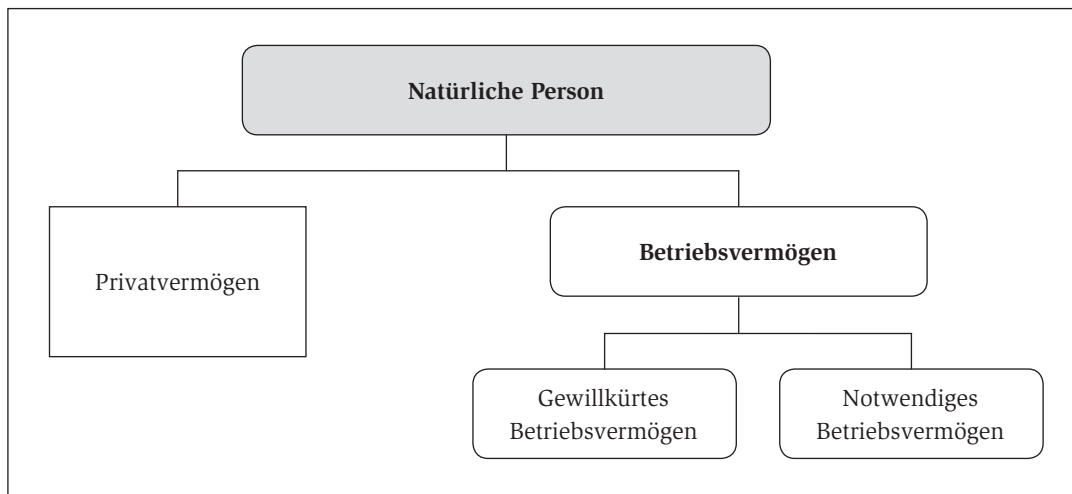
A erlangt am 1.12.01 die tatsächliche Herrschaft über das erworbene Grundstück. Er kann es z.B. durch Vermietung nutzen und erzielt dann entsprechende Erträge. Gleichzeitig treffen ihn die mit dem Grundstück verbundenen Lasten. Fallen z.B. Reparaturen an hat er sie zu tragen. Geht das Wirtschaftsgut unter (z.B. durch Brand) trifft es ebenfalls ihn. Er ist ab dem 1.12.01 wirtschaftlicher Eigentümer. Ab diesem Zeitpunkt rechnet das Grundstück bei ihm zum Betriebsvermögen (Buchung: Grund und Boden ... + Gebäude ... an ...). Mit Eintragung ins Grundbuch wird A zivilrechtlicher Eigentümer. Dieses löst allerdings keine (weitere) Buchung aus.

2.2 Betriebsvermögen bei einem Einzelunternehmen

2.2.1 Überblick

Wirtschaftsgüter, die einem Dritten zuzurechnen sind (z.B. Pkw der Ehefrau), gehören selbst bei betrieblicher Nutzung nicht zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens.

Die dem Einzelunternehmer zuzurechnenden Wirtschaftsgüter gehören entweder zu dessen Betriebsvermögen oder Privatvermögen. Zum Betriebsvermögen rechnen Wirtschaftsgüter, die (zwangsweise) notwendiges Betriebsvermögen darstellen und Wirtschaftsgüter, die als (freiwillig) als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden.



- **Notwendiges Betriebsvermögen**

Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Betriebsinhabers genutzt werden oder dazu bestimmt sind, stellen notwendiges Betriebsvermögen dar (R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR). Derartige Wirtschaftsgüter sind auch dann (notwendiges) Betriebsvermögen, wenn sie fälschlicherweise nicht bilanziert sind. In diesem Fall ist die Bilanz unzutreffend und muss berichtigt werden (R 4.2 Abs. 1 S. 2 EStR).

- **Privatvermögen**

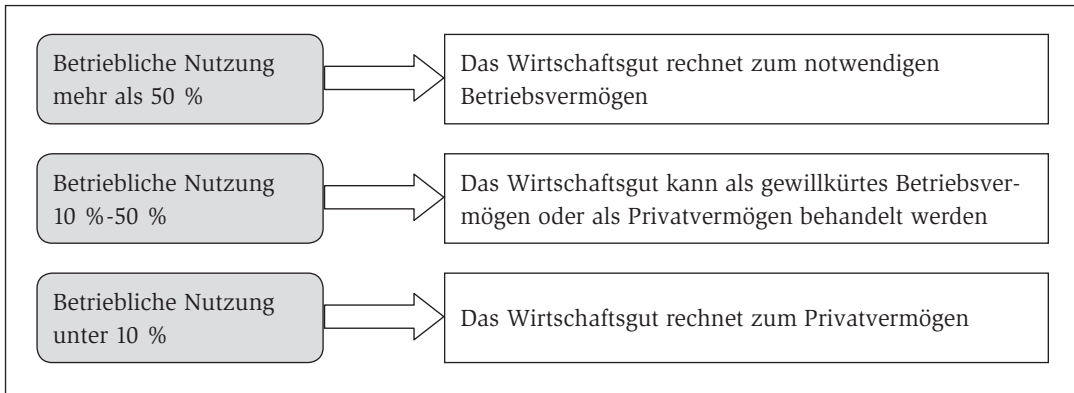
Wirtschaftsgüter, die ihrer Natur nach nur privat genutzt werden können (z.B. Wohnhaus des Unternehmers), rechnen zum „notwendigen“ Privatvermögen. Dies gilt auch für Wirtschaftsgüter, die sowohl betrieblich als auch privat nutzbar sind (z.B. Pkw), die aber tatsächlich nur privat genutzt werden.

- **Gewillkürtes Betriebsvermögen**

Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, können (Wahlrecht) als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden (R 4.2 Abs. 1 S. 3 EStR). Derartige Wirtschaftsgüter rechnen nur dann zum (gewillkürten) Betriebsvermögen, wenn sie der Betriebsinhaber dem Betrieb nach außen erkennbar zuordnet und dies dokumentiert. Eine derartige Zuordnung geschieht durch die Einbuchung des Wirtschaftsguts (Buchung: Wirtschaftsgut an Einlage). Die Zuordnung zum (gewillkürten) Betriebsvermögen kann nicht rückwirkend geschehen. Vgl. hierzu H 4.2 Abs. 1 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ EStH.

2.2.2 Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

Werden einzelne Wirtschaftsgüter betrieblich und privat genutzt, hängt deren Zuordnung vom betrieblichen bzw. privaten Nutzungsumfang ab (R 4.2 Abs. 1 S. 4-6 EStR). Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter (ausgenommen Grundstücke und Grundstücksteile) sind entweder zu 100 % dem Privatvermögen oder zu 100 % dem Betriebsvermögen zuzurechnen.



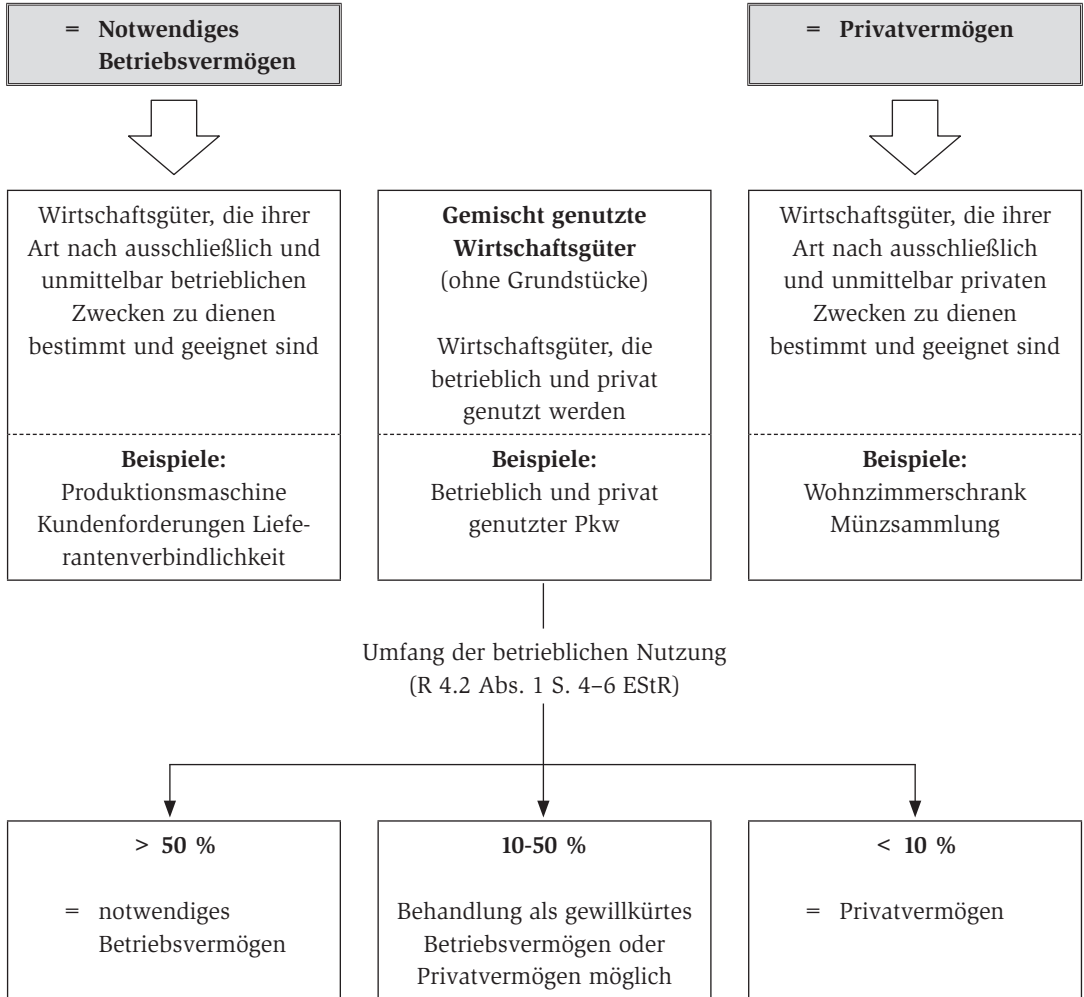
2.2.3 „Neutrale“ Wirtschaftsgüter

Bestimmte Wirtschaftsgüter haben für sich gesehen weder einen unmittelbaren Bezug zum Einzelunternehmen noch sind sie untrennbar mit dem privaten Lebensbereich verbunden. Diese „neutralen Wirtschaftsgüter“ wie z.B. ein Wertpapierdepot oder ein Mietgrundstück kann im Allgemeinen als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Der „gewisse objektive Zusammenhang mit dem Betrieb“ und „die Eignung den Betrieb zu fördern“ besteht i.d.R. darin, dass diese Wirtschaftsgüter bei Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen zu einer Stärkung des Betriebskapitals führen.

Eine Behandlung als (gewillkürtes) Betriebsvermögen scheidet allerdings aus, wenn erkennbar ist, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werden (H 4.2 Abs. 1 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ 1. Spiegelstrich EStH).

2.2.4 Zusammenfassende Übersicht

Aus der nachfolgenden Übersicht lässt sich entnehmen welche einem Einzelunternehmer zuzurechnenden Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen darstellen.



„Neutrale“ Wirtschaftsgüter
 Derartige Wirtschaftsgüter können i.d.R. als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden.

Beispiel 2:

	Notwendiges Betriebsvermögen	Gewillkürtes Betriebsvermögen	Privatvermögen
Gemischt genutzter Pkw			
• 80 % Betriebsfahrten	X		
• 40 % Betriebsfahrten		X	
• 5 % Betriebsfahrten			X
Schmuck des Betriebsinhabers			X
Bild im Verkaufsraum	X		
Bild im Wohnzimmer			X

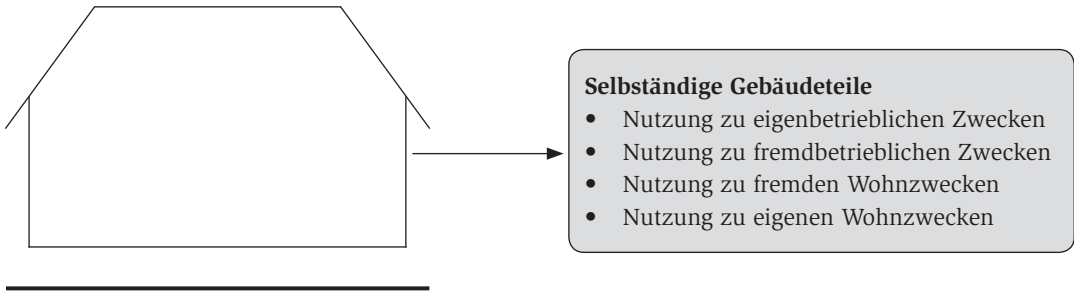
Mietwohngrundstück		X	
Darlehensverbindlichkeit			
• i.Z.m. Maschinenerwerb	X		
• i.Z.m. Urlaubsreise			X
Warenvorräte	X		

2.2.5 Behandlung von Grundstücken

2.2.5.1 Selbständige Gebäudeteile

Bei bebauten Grundstücken sind der Grund und Boden und das Gebäude jeweils ein eigenständiges Wirtschaftsgut (BFH-Urteil vom 16.7.1968, BStBl II 1969, 108).

Bei gemischt genutzten Grundstücken gilt eine Besonderheit. Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, ist jedes der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein selbständiges Wirtschaftsgut (§ 7 Abs. 5a EStG, R 4.2 Abs. 4 EStR, BFH-Urteil vom 26.11.1973, BStBl II 1974, 132).



Der zu jedem selbständigen Gebäudeteil anteilig gehörende Grund und Bodenanteil (R 4.2 Abs. 7 S. 2 EStR, R 4.2 Abs. 9 S. 6 EStR, H 4.7 Abs. 7 „Anteilige Zugehörigkeit des Grund und Bodens“ EStH) ist ebenfalls ein selbständiges Wirtschaftsgut, sodass insgesamt acht Wirtschaftsgüter vorliegen können. Dachintegrierte Fotovoltaikanlagen stellen selbständige Wirtschaftsgüter dar und sind wie bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln (R 4.2 Abs. 3 EStR).



Die eigengenutzte Wohnung, sowie unentgeltlich an Dritte zu Wohnzwecken überlassene Grundstücke oder Grundstücksteile rechnen zum notwendigen Privatvermögen. Sie können nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden (R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR).

Beispiel 3:

(Grundstück gehört den Ehegatten gemeinsam)

Ein den Ehegatten A und B je zur Hälfte gehörendes Grundstück wird von A zu 100 % für eigenbetriebliche Zwecke genutzt.

Wie ist das Grundstück zu behandeln?

Lösung:

Das Gebäude und der Grund und Boden ist den Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen. Der A gehörende Anteil wird von diesem ausschließlich für eigenbetriebliche Zwecke genutzt und rechnet bei ihm zum notwendigen Betriebsvermögen.

B kann den ihr zuzurechnenden 50 %igen Grundstücksanteil z.B. in der Weise nutzen, dass sie ihn an A vermietet. A hat in diesem Fall Mietaufwendungen. B erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Ein bebautes Grundstück kann grundbuchrechtlich in Wohn- bzw. Teileigentum aufgeteilt werden (§ 1 Wohnungseigentumsgesetz). Hierzu ist eine notariell zu beglaubigende Teilungserklärung erforderlich. Bei der Aufteilung eines Mehrfamilienhauses in Wohneigentum entsteht Eigentum an einer einzelnen Wohnung. Jede Wohnung stellt nach der Aufteilung eine grundbuchrechtliche Einheit mit einem eigenen Grundbuchblatt dar und kann wie jede andere Immobilie verkauft, belastet oder verschenkt werden. Entsprechendes gilt für Teileigentum, wobei dieses sich auf Räume bezieht, die nicht Wohnzwecken dienen.

Beispiel 4:

(Gebäude ist **nicht** grundbuchrechtlich in Teil- oder Wohneigentum aufgeteilt)

Das grundbuchrechtlich nicht in Teil- oder Wohneigentum aufgeteilte dreigeschossiges Gebäude des A wird wie folgt genutzt:

Fall 1:

Das Gesamtgebäude wird für eigene betriebliche Zwecke genutzt.

Fall 2:

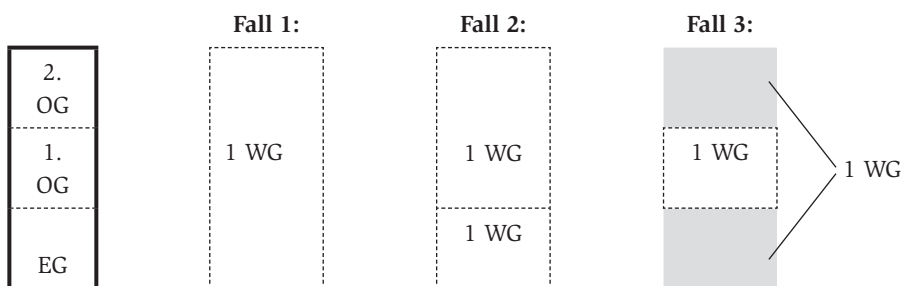
Das Erdgeschoss wird für eigene, das 1. + 2. Obergeschoss für fremde betriebliche Zwecke genutzt.

Fall 3:

Das Erdgeschoss und das 2. Obergeschoss wird für eigene betriebliche Zwecke, das 1. Obergeschoss für fremde Wohnzwecke genutzt.

Wie viele Wirtschaftsgüter liegen jeweils vor?

Lösungen:



Im Fall 1 liegt nur eine Nutzungsart vor. Das Gebäude und der Grund und Boden ist jeweils ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens.

Im Fall 2 liegen zwei Nutzungsarten vor. Das EG und der dazu gehörende anteilige Grund und Boden ist jeweils ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens. Das 1. und 2. OG bildet zusammen ein Wirtschaftsgut. Das Gleiche gilt für den anteilig dazu gehörenden Grund und Bodenanteil. Denkbar ist eine Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen.

Im Fall 3 bildet das EG und das 2. OG zusammen ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens dar. Entsprechendes gilt für den dazu gehörenden Grund und Bodenanteil. Beim 1. OG und dem dazu gehörenden Grund und Boden handelt es sich ebenfalls um eigenständige Wirtschaftsgüter, die als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden können.