

Bilanzen

von
Uwe Arendt, Johannes Ditges

13. überarbeitete und aktualisierte Auflage

Bilanzen – Arendt / Ditges

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Steuerrecht

kiehl Ludwigshafen 2010

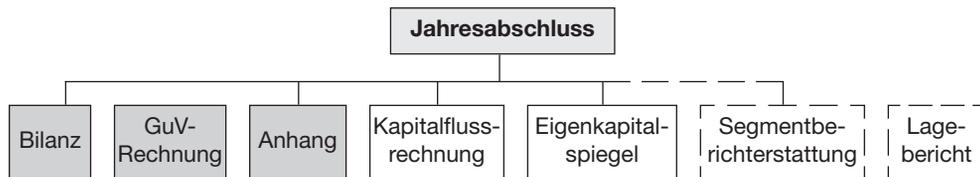
Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 470 53684 2

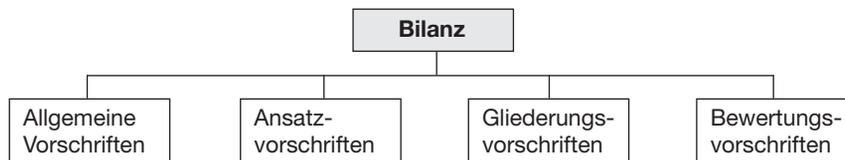
B. BILANZ

Nach § 242 Abs. 3 HGB bilden die Bilanz und die GuV-Rechnung den Jahresabschluss. Bei Kapitalgesellschaften und „Kapitalgesellschaften & Co.“ im Sinne von § 264a Abs. 1 HGB ist der Jahresabschluss um einen Anhang zu erweitern (§ 264 Abs. 1 HGB); ferner haben sie einen Lagebericht aufzustellen. Nicht konzernrechnungslegungspflichtige kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften müssen den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitern. Sie können den Jahresabschluss um eine Segmentberichterstattung erweitern.



Diese Bestandteile des Jahresabschlusses sind Gegenstand der nachstehenden Ausführungen. Der umfangreichste Teil ist die Bilanz. Das folgt schon aus den Ansatz- und Bewertungsvorschriften der §§ 246 ff. HGB, die ganz überwiegend die Aktiv- und Passivseite der Bilanz betreffen.

Neben den Ansatz- und Bewertungsvorschriften enthält das HGB noch allgemeine Vorschriften und Gliederungsvorschriften zur Bilanz.



1. ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN

1.1 PFLICHT ZUR AUFSTELLUNG DER ERÖFFNUNGSBILANZ

§ 242 Abs. 1 HGB schreibt vor, dass jeder Kaufmann „zu Beginn seines Handelsgewerbes“ eine Eröffnungsbilanz aufzustellen hat. Während die Buchführungspflicht für Kaufleute nach §§ 1, 2 HGB und für Handelsgesellschaften nach § 6 HGB bereits mit den vorbereitenden Geschäften eintritt, entsteht nach § 242 Abs. 1 HGB die Verpflichtung zur Erstellung der Eröffnungsbilanz erst mit **Beginn des tatsächlichen Geschäftsbetriebs**. Dieser Zeitpunkt erscheint auch sinnvoll, da i.d.R. auch erst dann die für den Betrieb notwendigen geschäftlichen Aktiva und Passiva vorhanden sein dürften.

Kaufleute kraft Eintragung (Landwirte nach § 3 Abs. 2 HGB) und Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie

eingetragene Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften müssen die Eröffnungsbilanz bezogen auf den **Tag der Eintragung in das Handelsregister** erstellen.

Auf die Eröffnungsbilanz sind die für die Jahresbilanz geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden.

1.2 PFLICHT ZUR AUFSTELLUNG DER ABSCHLUSSBILANZ

§ 242 Abs. 1 HGB schreibt ferner vor, dass jeder Kaufmann für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Bilanz) aufzustellen hat.

Für die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft sowie „Kapitalgesellschaften & Co.“ im Sinne von § 264a HGB ergibt sich die Pflicht zur Aufstellung der Jahresabschlussbilanz aus § 264 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit § 242 Abs. 1 HGB. Danach haben sie neben der Bilanz eine GuV-Rechnung, einen Anhang und einen Lagebericht zu erstellen. Nur kleine Kapitalgesellschaften und „Kapitalgesellschaften & Co.“ (§ 267 Abs. 1 HGB) sind von der Aufstellung eines Lageberichts befreit (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Mit Einführung des BilMoG müssen die gesetzlichen Vertreter von nicht konzernrechnungslegungspflichtigen kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitern. Sie können den Jahresabschluss um eine Segmentberichterstattung erweitern (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F.).

1.3 AUFSTELLUNGSGRUNDSATZ

Nach § 243 Abs. 1 HGB hat die Bilanz **den GoB zu entsprechen**. Die Tatsache, dass der Gesetzgeber die GoB in Bezug auf den Jahresabschluss/die Bilanz hervorhebt, zeigt, welchen Stellenwert er ihnen einräumt. Trotz der umfassenden und konkreten Rechnungslegungsvorschriften in §§ 238 ff. HGB kann auf die Beachtung der GoB nicht verzichtet werden, da bei weitem nicht alle Sachverhalte abschließend geregelt werden konnten und neue Bilanzfragen – wie schon in der Vergangenheit – anhand der GoB beantwortet werden können. Näheres siehe unter A 2.3.

Zu beachten sind insbesondere die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit. Letzterer ist in § 243 Abs. 2 HGB gesetzlich festgelegt. Danach muss die Bilanz **klar und übersichtlich** sein. Bei Kapitalgesellschaften muss sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln (§ 264 Abs. 2 HGB).

1.4 AUFSTELLUNGSFRISTEN

Ebenso wie das Inventar (§ 240 Abs. 2 HGB) ist der Jahresabschluss und damit auch die Bilanz von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften nach § 243 Abs. 3 HGB „inner-

halb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen“. Die in § 264 Abs. 1 HGB festgelegten Fristen von 3 bzw. 6 Monaten (siehe nachstehend) haben nur für Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. i. S. des § 264a HGB Geltung. Für Einzelkaufleute und Personengesellschaften ist auf das BFH-Urteil vom 6.12.1983 (BStBl 1984 II S. 227) zurückzugreifen, wonach der Jahresabschluss **innerhalb eines Jahres nach dem Bilanzstichtag** aufgestellt sein muss.

Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. i. S. des § 264a HGB haben den Jahresabschluss einschließlich Lagebericht mit Ausnahme der kleinen Gesellschaften in den ersten **3 Monaten** des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Diese Regelung ist klar und unmissverständlich. Die Regelung bezüglich der **kleinen Kapitalgesellschaften** macht deutlich, dass die Frist zur Bilanzaufstellung für diesen Personenkreis nicht generell auf 6 Monate gewährt wurde. Er darf den Jahresabschluss „auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht“ (§ 264 Abs. 1 Satz 4, 2. Halbsatz HGB). Äußerste Frist ist ein Zeitraum von 6 Monaten; wünschenswert ist jedoch lt. Gesetzeswortlaut eine **kürzere Frist als 6 Monate**.

1.5 SPRACHE, WÄHRUNGSEINHEIT

Während für die Buchführung eine „lebende Sprache“ vorgeschrieben ist, also auch eine ausländische Sprache in Betracht kommt, ist der Jahresabschluss/die Bilanz in **deutscher Sprache** und in **Euro** aufzustellen (§ 244 HGB). Kapitalgesellschaften und die sog. „KapCo-Gesellschaften“ müssen gem. § 284 Abs. 2 HGB im Anhang die Grundlagen für die Umrechnung einzelner in ausländischer Währung lautender Bilanzposten in Euro angeben. Der Jahresabschluss ist vom Kaufmann unter Angabe des Datums zu **unterzeichnen**.

2. ANSATZVORSCHRIFTEN

Das HGB unterscheidet zwischen Ansatzvorschriften und Bewertungsvorschriften. Die Ansatzvorschriften regeln die **Bilanzierung dem Grunde nach**. Neben dem Gebot der Vollständigkeit in § 246 HGB stellen sie klar,

- welche Aufwendungen bzw. Vermögensgegenstände nicht aktiviert werden dürfen (§ 248 HGB)
- welche Rückstellungen gebildet werden müssen (§ 249 HGB)
- welche Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden müssen bzw. dürfen (§ 250 HGB).

Bei den Ansatzvorschriften sind zu unterscheiden Ansatzgebote, Ansatzverbote und Ansatzwahlrechte.

2.1 ANSATZGEBOTE

2.1.1 DAS ALLGEMEINE ANSATZGEBOT NACH § 246 ABS. 1 HGB

Nach § 246 Abs. 1 HGB hat der Jahresabschluss „sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten“. Die Bilanz hat danach sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen. Damit stellt sich die Frage, was unter Vermögensgegenständen und Schulden im bilanziellen Sinne zu verstehen ist.

2.1.1.1 WIRTSCHAFTLICHE BETRACHTUNG

Will man bestimmen, ob ein Vermögensgegenstand vorliegt oder ob er dem Vermögen des Kaufmanns bzw. Gewerbetreibenden zuzurechnen ist, so ist nicht die zivilrechtliche, sondern die wirtschaftliche Betrachtung maßgebend.

Die wirtschaftliche Betrachtung folgt aus dem **Grundsatz der Wahrheit**. Von praktischer Bedeutung ist sie überall da, wo zivilrechtliche und wirtschaftliche Betrachtung voneinander abweichen. Derartige Abweichungen sind infolge der weitgehenden Lösung unseres Eigentumsrechts vom Schuldrecht bei körperlichen Gegenständen am augenfälligsten, weshalb das „wirtschaftliche Eigentum“ als Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Schrifttum und in der Rechtsprechung im Vordergrund steht und im Gesetz (§ 246 Abs 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 2 AO) eine besondere Regelung erfahren hat.

2.1.1.2 WIRTSCHAFTLICHES EIGENTUM

Bei körperlichen Gegenständen sind zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum meist identisch. So gehören z. B. Gebäude und Maschinen, die im Eigentum eines Gewerbetreibenden stehen, i.d.R. auch zu seinem Vermögen (§ 39 Abs. 1 AO). Das muss jedoch nicht so sein. Sind die Maschinen z. B. unter Eigentumsvorbehalt verkauft, so sind sie zwar Eigentum des Verkäufers, gehören aber nicht zu seinem Vermögen. Sie sind gemäß § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB vielmehr in die Bilanz des Käufers aufzunehmen. Ähnlich ist es bei **Bauten auf fremden Grundstücken**. Sie sind nach §§ 93, 94 BGB Eigentum des Grundstückseigentümers, vermögensmäßig aber dem Bauherrn zuzurechnen (§ 266 Abs. 2 A II 1 HGB).

Nach der BFH-Rechtsprechung und § 39 Abs. 2 AO kommt eine **vom bürgerlichen Recht abweichende Zurechnung** unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums in Betracht, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft ausübt und den nach bürgerlichem Recht Berechtigten auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen vermag.

Für die Buchung und Bilanzierung von Abgängen bei Grundstücken kommt es danach nicht entscheidend auf den Zeitpunkt des rechtlichen Eigentumsübergangs, sondern vielmehr darauf an, ob das Grundstück wirtschaftlich noch dem Vermögen des Veräußerers oder schon dem Vermögen des Übernehmers zuzurechnen ist. So wird man z.B.

bei dem Abschluss von Kaufverträgen im Allgemeinen eine Zugehörigkeit zum Vermögen des Käufers von dem Zeitpunkt an annehmen können, von dem ab der Käufer nach dem Willen der Vertragspartner wirtschaftlich über das Grundstück verfügen kann; das ist in der Regel der Fall, sobald Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Käufer übergegangen sind.

Rollende oder schwimmende Vermögensgegenstände sind unter folgenden Voraussetzungen in der Bilanz des Käufers anzusetzen:

- (1) Sie müssen hinreichend individualisiert, d. h. aus anderen Vermögensgegenständen gleicher Art erkennbar ausgesondert sein.
- (2) Der Lieferant muss alles zur Geschäftserfüllung Erforderliche getan haben, dem Käufer vor allem die Verfügungsbefugnis übertragen haben.
- (3) Die Gefahr muss bereits auf den Abnehmer übergegangen sein.

2.1.1.3 WIRTSCHAFTLICHE FORDERUNGEN/VERBINDLICHKEITEN

Neben den Fällen des wirtschaftlichen Eigentums zeigt sich die wirtschaftliche Betrachtung vor allem bei Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen. Eine gesonderte Regelung – vergleichbar derjenigen zu Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten – hat der Gesetzgeber nicht für notwendig erachtet.

Zivilrechtlich entstehen Forderungen und Verbindlichkeiten mit Abschluss des Kaufvertrags, Werkvertrags usw. Eine Bilanzierung unterbleibt jedoch, solange der Vertrag von keiner Seite erfüllt ist; denn so lange bleibt der Vermögensstand auf beiden Seiten unverändert. Erst **mit der Lieferung** oder Leistung tritt eine **Vermögensänderung** ein, die in den Büchern und in der Bilanz zu registrieren ist.

Voraussetzung für die Aktivierung einer Forderung ist, dass das Recht wirtschaftlich schon entstanden ist oder wenigstens die für seine Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind. Wirtschaftlich entstandene Forderungen sind grundsätzlich zu aktivieren. Das ergibt sich aus der Vorschrift des § 240 HGB, wonach der Kaufmann u. a. seine Forderungen im Inventar und damit in der Bilanz auszuweisen hat.

Für die buch- und bilanzmäßige Behandlung von Verbindlichkeiten gilt das zu den Forderungen Gesagte. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind danach zu passivieren, wenn sie wirtschaftlich entstanden sind. Maßgebend hierfür ist der Zeitpunkt der Lieferung/Leistung. Auf den Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses im zivilrechtlichen Sinne kommt es nicht an.

2.1.2 DAS ANSATZGEBOT FÜR RÜCKSTELLUNGEN

Die wichtigste handelsrechtliche Ansatzvorschrift ist § 249 HGB. Sie führt diejenigen Rückstellungen auf, die zwecks Vollständigkeit des Jahresabschlusses (§ 246 HGB) gebildet werden müssen.

Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen zu bilden für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Bei den erstgenannten Rückstellungen handelt es sich um die mit Abstand wichtigste Rückstellungsart, die auch steuerlich zu beachten ist. Von der Steuerrechtsprechung sind denn auch die hiermit zusammenhängenden zahlreichen Einzelfragen erörtert worden, die in erster Linie darauf hinauslaufen, ob eine Rückstellung gebildet werden kann.

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Rückstellungen für **ungewisse Verbindlichkeiten** nur zulässig, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind: Es müssen ungewisse Verbindlichkeiten oder sonstige wirtschaftliche Lasten vorliegen, die das steuerliche Ergebnis beeinträchtigen. Nach ständiger Rechtsprechung dürfen Rückstellungen auch für Verbindlichkeiten gebildet werden, die rechtlich noch nicht entstanden sind, wenn mit ihrem Entstehen ernstlich gerechnet werden muss und sie wirtschaftlich im abgelaufenen Geschäftsjahr verursacht, d. h. mit Ereignissen dieses Geschäftsjahres ursächlich verknüpft sind. Auch hier gilt also die für die Bilanzierung typische **wirtschaftliche Betrachtung**.

Die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, zu denen auch Verpflichtungen aus Pensionszusagen gehören, sind sehr zahlreich. Sie können unterteilt werden in

- Rückstellungen für Verpflichtungen aus abgeschlossenen Umsatzgeschäften,
- Rückstellungen für sonstige privatrechtliche Verbindlichkeiten,
- Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen.

In § 5 Abs. 3 und 4 EStG sind unter den dort genannten Voraussetzungen folgende Rückstellungen ausdrücklich vorgesehen:

- Rückstellungen wegen **Patentrechtsverletzungen**
- Rückstellungen aus Anlass von **Dienstjubiläen**.

Außer den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind gemäß § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 HGB Rückstellungen zu bilden für

- unterlassene Instandhaltung, sofern die Aufwendungen im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von 3 Monaten nachgeholt werden;
- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

Es handelt sich um eine **Passivierungspflicht** aus der Erwägung, dass eine **tatsächliche Last** vorliegt, der sich das Unternehmen ohne Gefährdung seiner Existenz nicht entziehen kann. In der **Steuerbilanz** dürfen **Drohverlustrückstellungen** nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4a EStG).

Eine weitere Passivierungspflicht ergibt sich gem. § 274 Abs. 1 HGB (Rückstellung für latente Steuern).

2.1.3 DAS ANSATZGEBOT FÜR RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN

Die Rechnungsabgrenzungsposten gemäß § 250 HGB entsprechen ebenso wie die Rückstellungen dem Vollständigkeitsgebot des § 246 HGB. Durch sie werden Aufwendungen und Erträge dem Geschäftsjahr zugerechnet, durch das sie – wirtschaftlich betrachtet – verursacht sind. Abgegrenzt werden Ausgaben und Einnahmen, die ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach Vorauszahlungen für bestimmte Leistungen sind, die erst im folgenden Geschäftsjahr erbracht werden.

Handels- und steuerrechtlich besteht Bilanzierungspflicht. Siehe jedoch nachstehend 2.3.

Die Bedingung, dass die Rechnungsabgrenzungsposten Aufwand oder Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag sein müssen, ist nur dann erfüllt, wenn die Vorauszahlungen konkreten Leistungen des Folgejahres zugeordnet werden können. Ist dies nicht der Fall, so kommt der Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten nicht in Betracht. Typische Fälle der Rechnungsabgrenzungsposten liegen vor, wenn Versicherungsbeiträge, Miet- oder Pachtzinsen und ähnliche Aufwendungen für einen **bestimmten Zeitraum** des Folgejahres vorausgezahlt sind.

Das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB gilt nicht absolut. Einschränkungen ergeben sich aufgrund von Ansatzverboten und Ansatzwahlrechten. Siehe hierzu nachstehend 2.3.1 und 2.3.2.

2.2 ANSATZVERBOTE

2.2.1 GRÜNDUNGS- UND KAPITALBESCHAFFUNGSKOSTEN

Zu den Aufwendungen für Gründung und Eigenkapitalbeschaffung (§ 248 Abs. 1 Nr. 1+2 HGB) gehören vor allem Gerichts- und Notariatskosten, Maklergebühren, Kosten der Aktien und Prospekte, Provisionen und sonstige Vergütungen.

Das handelsrechtliche **Aktivierungsverbot** für Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungskosten, das nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern für alle Kaufleute gilt, ist **auch für die Steuerbilanz** zu beachten.

2.2.2 AUFWENDUNGEN FÜR DEN ABSCHLUSS VON VERSICHERUNGS- VERTRÄGEN

Ein weiteres **Aktivierungsverbot** sieht § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB vor. Damit entfällt auch für die Steuerbilanz die Möglichkeit der Aktivierung.

2.2.3 IMMATERIELLE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE DES ANLAGEVERMÖGENS

Selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben worden sind, sind gemäß § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB ebenfalls von einem Aktivierungsverbot betroffen. Alle anderen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können seit Einführung des BilMoG aktiviert werden. Der Grund für diese eingeschränkte Aufrechterhaltung des bisherigen Aktivierungsverbots besteht lt. Begründung zum Regierungsentwurf darin, dass eine Abgrenzung zum selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert nicht zweifelsfrei möglich ist.

2.3 ANSATZWahlRECHTE

Die Vollständigkeit des Jahresabschlusses wird außer durch Ansatzverbote auch durch Ansatzwahlrechte eingeschränkt.

Nach neuem Recht bestehen Ansatzwahlrechte nur noch in Form unentgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände und aktiverischer Abgrenzung des Damnums/Disagios.

- **Unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände**

vgl. hierzu unsere Ausführungen unter B. 3.2.1.1

- **Aktivische Abgrenzung des Damnums/Disagios**

Ist der **Erfüllungsbetrag** einer Verbindlichkeit **höher als der Ausgabebetrag**, so gestattet § 250 Abs. 3 HGB allen Kaufleuten, im Jahr der Kreditaufnahme den Differenzbetrag (Disagio bei Anleihen; Damnum bei Hypotheken und Grundschulden) unter den Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren. Das Disagio/Damnum ist planmäßig über die Laufzeit der Verbindlichkeit abzuschreiben.

- **Aktivische Abgrenzung latenter Steuern**

Nur für Kapitalgesellschaften räumt § 274 Abs. 1 HGB ein Aktivierungswahlrecht für eine sich aus aktiven und passiven latenten Steuern ergebende Differenz bei Steuerentlastung als aktive latente Steuern ein. Vgl. hierzu unsere Ausführungen unter B. 3.12.

2.4 NOTWENDIGES UND GEWILLKÜRTEs BETRIEBSVERMÖGEN IN DER STEUERBILANZ

Das aus dem Grundsatz der Wahrheit folgende Vollständigkeitsgebot erfährt in der **Steuerbilanz** eine z. T. erhebliche Modifizierung insofern, als sich bei Einzelkaufleuten, Personengesellschaften und Freiberuflern der Bilanzansatz nicht auf notwendiges Betriebsvermögen beschränkt. Den Steuerpflichtigen wird darüber hinaus die Möglichkeit eingeräumt, in z. T. beachtlichem Maße gewillkürtes Betriebsvermögen auszuweisen; bei

gemischt genutzten Grundstücken kann unter bestimmten Voraussetzungen sogar notwendiges Privatvermögen bilanziert werden. Siehe hierzu B. 2.4.3.3.

Rechtsprechung und Finanzverwaltung unterscheiden

- notwendiges Betriebsvermögen
- gewillkürtes Betriebsvermögen und
- notwendiges Privatvermögen.

2.4.1 NOTWENDIGES BETRIEBSVERMÖGEN

Hierunter fallen alle Wirtschaftsgüter, die **dem Betrieb unmittelbar und ausschließlich dienen**, weil sie entweder ihrer Art nach nur betrieblich genutzt werden können (geborenes Betriebsvermögen) oder – wenn private Nutzung daran möglich wäre – nach ihrer Zweckbestimmung, Widmung und ihrer tatsächlichen Verwendung dem Betrieb unmittelbar dienen. Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören daher vor allem Betriebsgebäude, Maschinen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie alle sonstigen die Grundlage eines Betriebes bildenden Produktionsmittel.

Entscheidend für notwendiges Betriebsvermögen ist also nicht der Gegenstand als solcher, sondern seine unmittelbare **sachliche oder rechtliche Beziehung zum Betrieb**. Vergleichbare Wirtschaftsgüter können daher bei einem Betrieb notwendiges Betriebsvermögen sein, bei einem anderen gewillkürtes Betriebsvermögen und bei einem dritten sogar notwendiges Privatvermögen.

2.4.2 GEWILLKÜRTEES BETRIEBSVERMÖGEN

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen diejenigen Wirtschaftsgüter in Betracht, die ihrer Natur nach weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen sind. Daneben müssen für die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen folgende Voraussetzungen (s. R 4.2 Abs. 1 EStR) gegeben sein:

- Die Wirtschaftsgüter müssen in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sein. Gewillkürt bedeutet nicht willkürlich. In Grenzfällen hat der Unternehmer darzutun, welche Beziehung das Wirtschaftsgut zum Betrieb hat und welche vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen ihn veranlasst haben, das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen zu ziehen.
- Voraussetzung für gewillkürtes Betriebsvermögen ist neben einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb der eindeutige Ausweis in der Buchführung. Für die steuerliche Anerkennung des gewillkürten Betriebsvermögens ist somit – im Gegensatz zum notwendigen Betriebsvermögen – die buchmäßige Behandlung der Wirtschaftsgüter erheblich. Werden z. B. bestimmte Wirtschaftsgüter in der Buchführung und Bilanz nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen ausgewiesen, so werden sie in der Steuerbilanz ebenso wie die hiermit zusammenhängenden Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen nicht berücksichtigt.

2.4.3 GRUNDSTÜCKE ALS BETRIEBSVERMÖGEN

In der Praxis bereitet die Zuordnung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Betriebsvermögen erhebliche Schwierigkeiten. Die Finanzverwaltung hat deshalb in R 4.2 ff. EStR ausführliche Regelungen getroffen.

Beachtlich sind die besonderen steuerlichen Ansatzregeln für Gebäude und Gebäudeteile. Während bewegliche Wirtschaftsgüter entweder voll als Betriebsvermögen oder voll als Privatvermögen betrachtet werden, werden Gebäude und Gebäudeteile entsprechend ihrer Nutzung und Funktion steuerlich erfasst (R 4.2 Abs. 4 EStR). Dies kann bedeuten, dass unterschiedlich genutzte Gebäudeteile jeweils als besondere Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind.

2.4.3.1 NOTWENDIGES BETRIEBSVERMÖGEN

Nach R 4.2 (1) EStR liegt notwendiges Betriebsvermögen vor, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

(1) **Eigenbetriebliche Nutzung**

Grundstücke oder Grundstücksteile werden eigenbetrieblich genutzt, wenn sie ausschließlich und **unmittelbar für Zwecke des eigenen Betriebes** genutzt werden. So wird z. B. ein bisher privates Grundstück, dessen **Bebauung** mit 30 zur Veräußerung bestimmten Eigentumswohnungen geplant ist, notwendiges Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebes, sobald mit der gewerblichen Betätigung objektiv erkennbar (z. B. Fertigung der Baupläne) begonnen wird (BFH-Urteil vom 9.2.1983, BStBl II S. 451).

(2) **Mindestwertgrenzen bei Grundstücksteilen**

Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile brauchen dann nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gerechnet zu werden, wenn sie von **untergeordneter Bedeutung** sind. Sie sind nach § 8 EStDV von untergeordneter Bedeutung, wenn der gemeine Wert des eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteils entweder

- ein Fünftel des gemeinen Wertes des ganzen Grundstücks nicht übersteigt oder
- nicht mehr als 20.500 € beträgt.

Für die Wertermittlung ist der **gemeine Wert** maßgebend. Der gemeine Wert wird auf die Grundstücksteile in der Regel **nach dem Verhältnis der Nutzflächen** verteilt. Nur wenn eine solche Wertermittlung offensichtlich zu unangemessenen Ergebnissen führt, soll der Rauminhalt als Maßstab dienen.

Nach R 4.2 Abs. 8 EStR sind Aufwendungen für Grundstücksteile von untergeordneter Bedeutung, soweit sie betrieblich genutzt werden, als Betriebsausgaben abziehbar. Siehe jedoch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG sowie R 7a EStR.

2.4.3.2 GEWILLKÜRTEBETRIEBSVERMÖGEN

Grundstücke oder Grundstücksteile können nach R 4.2 Abs. 9 EStR als gewillkürtes Betriebsvermögen geführt werden, wenn sie

- (1) nicht eigenbetrieblich genutzt werden.
- (2) nicht eigenen Wohnzwecken dienen (eine Vermietung zu Wohnzwecken oder zur gewerblichen Nutzung an Dritte ist unschädlich).
- (3) in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen. Die Frage, wann ein solcher **objektiver Zusammenhang** anzunehmen ist, ist in der Praxis nicht leicht zu beantworten. R 4.2 Abs. 9 EStR bestimmt daher, dass ein bilanzierender Gewerbetreibender i.d.R. Grundstücke, die nicht zum notwendigen Privatvermögen gehören (z. B. Mietwohngrundstücke), als Betriebsvermögen behandeln kann. In Grenzfällen hat der Steuerpflichtige die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen hinreichend zu begründen.
- (4) in der Buchführung und in der Bilanz eindeutig als gewillkürtes Betriebsvermögen ausgewiesen werden.

2.4.3.3 VEREINFACHUNGSREGELUNG NACH R 4.2 ABS. 10 EStR

Gehören betrieblich genutzte Grundstücke und Grundstücksteile zum Betriebsvermögen, so folgt aus dem Umkehrschluss, dass privat genutzte Grundstücke/Grundstücksteile dem Privatvermögen zuzurechnen sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6.6.1973, BStBl II S. 705). Sie sind infolgedessen nicht in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen.

Von diesem Grundsatz kann aus Vereinfachungsgründen dann abgewichen werden, wenn das Grundstück bzw. Gebäude vor dem 1.1.1999 angeschafft wurde und zu mehr als 50 % die Voraussetzungen für die Behandlung als Betriebsvermögen erfüllt (R 4.2 Abs. 10 EStR).

2.4.4 ZUGEHÖRIGKEIT SONSTIGER WIRTSCHAFTSGÜTER ZUM BETRIEBSVERMÖGEN

(1) Abnutzbare Anlagegüter

Bewegliche abnutzbare Anlagegüter können nur aktiviert werden, wenn sie zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen gehören. Bei gemischter Nutzung können sie nur entweder in vollem Umfang Betriebsvermögen oder in vollem Umfang Privatvermögen sein. Bei mehr als 50 % eigenbetrieblicher Nutzung gehören sie zum notwendigen Betriebsvermögen. Bei mehr als 90 % privater Nutzung gehören sie in vollem Umfang zum Privatvermögen. Bei betrieblicher Nutzung zwischen 50 % und 90 % kann in vollem Umfang gewillkürtes Betriebsvermögen ausgewiesen werden (R 4.2 Abs. 1 Sätze 4-6 EStR).

(2) Beteiligungen

Die Frage, ob Beteiligungen zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen gehören, stellt sich insbesondere bei Freiberuflern, die in der Einbeziehung von Wirtschaftsgütern in den Betriebsvermögensvergleich weniger frei sind als Kaufleute. Bei Beteiligungen von Freiberuflern ist Voraussetzung für die Zurechnung zum Betriebsvermögen, dass sie nicht wesensfremd sind. So kann die Beteiligung eines in der Bundesrepublik ansässigen freiberuflichen Architekten an einer Bauträger-AG in der Schweiz und eine Darlehensforderung gegen diese Gesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen des Architekten gehören (BFH-Urteil vom 14.1.1982, BStBI II S. 345). Siehe auch das BFH-Urteil vom 8.12.1993, BStBI 1994 II S. 296.

(3) Wertpapiere

Wertpapiere sind beim **Bankier** normalerweise notwendiges Betriebsvermögen (BFH-Urteil vom 15.2.1966, BStBI III S. 274), beim Fabrikanten in der Regel gewillkürtes Betriebsvermögen. Beim Landwirt galten Wertpapiere früher als notwendiges Privatvermögen. Das FG Rheinland-Pfalz (Urteil vom 30.5.1963, EFG 1963 S. 499) hat jedoch entschieden, dass es der wirtschaftlichen Entwicklung (Förderung des Wertpapierkaufs) entspricht, dass auch Land- und Forstwirte Wertpapiere als gewillkürtes Betriebsvermögen haben können. Maßgebend für die Zugehörigkeit von Wertpapieren zum notwendigen Betriebsvermögen ist ebenso wie bei Grundstücken die **eigenbetriebliche Nutzung** der Wertpapiere (R 4.2 Abs. 1 EStR, Hinweis Wertpapiere).

(4) Darlehensforderungen

Die Frage, ob eine Forderung zum Betriebsvermögen gehört, stellt sich praktisch nur bei Darlehen. Eine Darlehensforderung – gleich aus welchen Mitteln das Darlehen gegeben wurde – zählt zum **notwendigen Betriebsvermögen**, wenn die Gewährung des Darlehens auf einem Vorgang beruht, der in den betrieblichen Bereich fällt. Siehe u. a. das BFH-Urteil vom 22.4.1980, BStBI 1980 II S. 571.

(5) Schulden

Schulden gehören zum Betriebsvermögen, wenn sie mit dem Betrieb im Zusammenhang stehen. Ein **Darlehen**, das zur Tilgung betrieblicher Steuerschulden aufgenommen wird, ist eine Betriebsschuld. Ebenso sind mit einem Betriebsgrundstück wirtschaftlich zusammenhängende Schulden, die beim Erwerb des Grundstücks übernommen oder mit deren Gegenwert Aufwendungen in das Grundstück bezahlt werden, notwendig passives Betriebsvermögen. Die Frage, ob eine Schuld zum Betriebsvermögen gehört oder eine Privatschuld darstellt, ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Soweit dies nicht möglich ist, gilt hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen eines Unternehmers gemäß § 4 Abs. 4a EStG das „Überentnahmehmodell“. Danach sind Schuldzinsen, die z. B. für wechselnde Schuld-salden eines Kontokorrentkredites gezahlt werden, grundsätzlich nicht abzugsfähig, wenn sie auf Überentnahmen zurückzuführen sind. Eine solche ist dann gegeben, wenn die Entnahmen in einem Wirtschaftsjahr höher sind als die Summe aus Gewinn und Einlagen. Soweit die Entnahmen niedriger sind als diese Schuld, liegen Unterentnahmen vor. Gem. § 4 Abs. 4a S. 4 EStG sind Schuldzinsen in Höhe von 6 % der Überentnahmen des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen und abzüglich der Unterentnahmen aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren nicht abzugsfähig,

wenn sie niedriger sind als die um 2.050 € verminderten, tatsächlich gezahlten Zinsen. Sind aber die tatsächlich gezahlten Zinsen niedriger, sind nur diese dem Ergebnis hinzuzurechnen.

Beispiel:

Ein Gewerbetreibender weist folgende Sachverhalte aus:

	Alternative I €	Alternative II €
Einlage	25.000	25.000
+ Gewinn	+ 5.000	+ 5.000
- Entnahme	- 60.000	- 60.000
Überentnahme	<u>30.000</u>	<u>30.000</u>
davon 6 %	1.800	1.800
tatsächlich gezahlte Kontokorrentzinsen im Wirtschaftsjahr	7.500	2.000
Freibetrag	- 2.050	- 2.050
verbleibende Kontokorrentzinsen	<u>5.450</u>	<u>- 50</u>

Die tatsächlich verbleibenden Kontokorrentzinsen der Alternative I in Höhe von 5.450 € sind höher als der „Überentnahme“-Zins. Der Betrag von 1.800 € ist dem Gewinn hinzuzurechnen. Die tatsächlich verbleibenden Kontokorrentzinsen der Alternative II in Höhe von – 50 € führen nicht zu einer Hinzurechnung von Zinsen.

Bei der Ermittlung der Überentnahmen des Wirtschaftsjahres wird der Saldo aus Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre berücksichtigt.

2.4.5 BETRIEBSVERMÖGEN BEI PERSONENGESELLSCHAFTEN

2.4.5.1 BETRIEBSVERMÖGEN DER GESELLSCHAFT

R 4.2 Abs. 2 EStR stellt klar, dass ein zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer einer Personengesellschaft gehörendes Grundstück grundsätzlich notwendiges Betriebsvermögen der Gesellschaft ist.

Eine **Ausnahme** von diesem Grundsatz bildet der Fall, dass das zum Gesamthandsvermögen gehörende Grundstück bzw. Wirtschaftsgut ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer dient. Das Wirtschaftsgut ist dann **Privatvermögen** der Gesellschafter (BFH-Urteil vom 6.6.1973, BStBl II S. 705 und BFH-Urteil vom 22.5.1975, BStBl II S. 804).

Gewährt eine Personengesellschaft einem Gesellschafter ein zinsloses und ungesichertes **Darlehen**, so gehört die Darlehensforderung nach Aussicht des BFH (Urteil vom 9.5.1996 - IV R 94/93, BStBl 1996 II S. 642) ebenfalls zum notwendigen Privatvermögen der Gesellschaft mit der Folge, dass kein steuerlicher Verlust aus dem Darlehen geltend gemacht werden kann.