



Bilanzsteuerrecht und Betriebliches Rechnungswesen I

Agenda



Grundsätze der Buchführung

Weiterführende Buchungen

Storno- und Berichtigungsbuchungen

Periodengerechte Gewinnermittlung

Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Materialien

- Zugang zu einigen ebooks, insbesondere aus der orangefarbenen Reihe



- **online kostenlos im Volltext** abrufbar unter <https://ebookcentral.proquest.com/lib/hs-ludwigsburg/> (login mit den Hochschulzugangsdaten)
- Powerpoint in moodle bei Dozierende
- Arbeitsblätter in moodle bei Vorlesungsbegleitende Unterlagen



Bedeutung der Buchführung

Zur Bedeutung der Buchführung für die Unternehmenssteuerung schreibt Carl Günther Ludovici bereits 1768:

„Der Nutzen des Buchhaltens besteht darinn, daß ein Kaufmann,[...] allezeit, und so oft es ihm beliebt, daraus den Zustand seiner Handlung sehen kann, nämlich, was sowohl an baaren Geldern und Waaren vorhanden, als auch was an Schulden ausständig ist, und was er wiederum zu bezahlen hat; zu welcher Zeit eine solche Schuld gefällig; an welcher Rechnung, und an welcher Waare verloren oder gewonnen worden; was zu liefern und zu empfangen ist; und endlich, was das eigentliche Capital bleibt. Es ist diese Wissenschaft in Ansehung des Kaufmannes so nothwendig, daß er ohne ihre Kenntniß verderben muß, weil da, wo keine Ordnung ist, alles zu Grunde geht.“



Bedeutung der Buchführung

- Selbstinformation des Unternehmens
- Ermittlung Gewinn/ Verlust
- Zahlen aus der Buchführung sind Basis für Kosten- und Leistungsrechnung, Statistik sowie Planungsrechnung
- Gläubigerschutz
- Grundlage der Besteuerung -> es fallen **Steuern auf den Gewinn** (Gewerbsteuer, Einkommensteuer bei Einzel- und Personengesellschaften, Körperschaftsteuer bei Kapitalgesellschaften) sowie **auf den Umsatz** (Umsatzsteuer) an



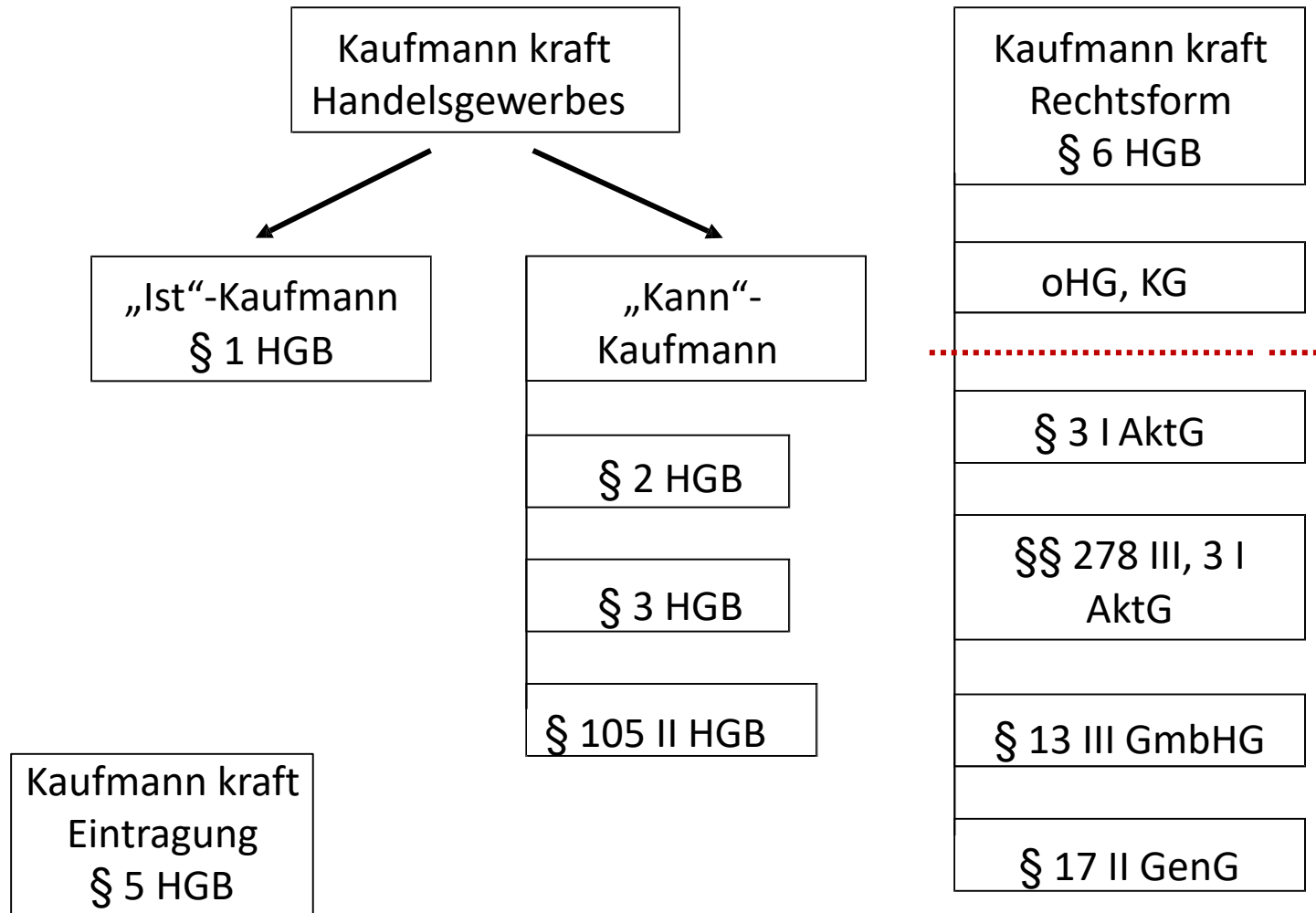
Buchführungspflichten

§ 238 HGB – Buchführungspflicht

(1) **Jeder Kaufmann** ist verpflichtet, **Bücher zu führen** und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens **nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen **Überblick über die Geschäftsvorfälle** und über die **Lage des Unternehmens** vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Der Kaufmann ist verpflichtet, eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe der **abgesandten Handelsbriefe** (Kopie, Abdruck, Abschrift oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger) **zurückzubehalten**.

Kaufmann: Überblick





Ist-Kaufmann § 1 HGB

- **Betrieb eines Handelsgewerbes**
 - erkennbar planmäßige, auf Dauer angelegte
 - selbständige
(nicht freiberufliche, wissenschaftliche oder künstlerische)
 - anbietende Tätigkeit an einem Markt
 - mit Gewinnerzielungsabsicht (strittig)
[Zulässigkeit der Tätigkeit nicht zwingend erforderlich]
- **Erforderlichkeit einer kaufmännischen Einrichtung**



Kann-Kaufmann

1. Kleingewerbetreibende: § 2 HGB

"Kann-Kaufmann mit Rückfahrkarte"

- Betrieb eines Handelsgewerbes (s.o.)
- Eintragung im Handelsregister

2. Land- und Forstwirtschaftliche Unternehmen: § 3 HGB

"Kann-Kaufmann ohne Rückfahrkarte"

- Land- und forstwirtschaftliches Unternehmen
- Erforderlichkeit einer kaufmännischen Einrichtung
- Eintragung im Handelsregister



Kann-Kaufmann

3. Vermögensverwaltende oHG/KG: § 105 II HGB (ggf. i.V.m. § 161 II HGB)

„Kann-Kaufmann mit Rückfahrkarte“

- offene Handelsgesellschaft (oHG) oder Kommanditgesellschaft (KG)
- Verwaltung eigenen Vermögens
- Eintragung im Handelsregister



Kaufmann kraft Rechtsform

1. **Personenhandelsgesellschaften des HGB (§ 6 I HGB)**

- oHG (§§ 105 ff. HGB), KG (§§ 161 ff., 105 ff. HGB)
- Prüfung, ob Handelsgewerbe i.S.v. § 1 HGB betrieben wird

2. **Handelsgesellschaften außerhalb des HGB (§ 6 II HGB und ggf. zusätzlich § 6 I HGB)**

- AG (§ 3 I AktG), KGaA (§§ 278 III, 3 I AktG), GmbH (§ 13 III GmbHG), eG (§ 17 II GenG)
- keine Prüfung, ob Handelsgewerbe i.S.v. § 1 HGB betrieben wird (= Formkaufmann)



Buchführungspflichten

§ 241a HGB Einzelkaufleute besitzen ein

Wahlrecht...

...zur handelsrechtlichen Buchführung,

...zur Erstellung eines Inventars und

...zur Erstellung eines Jahresabschlusses (vgl. § 242 Abs. 4 HGB),

falls gilt:

Umsatzerlöse \leq 600.000 EUR **und**

Jahresüberschuss \leq 60.000 EUR

an den Abschlussstichtagen von **zwei** aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren. Bei einer **Neugründung** reicht es aus, wenn beide Werte am **ersten** Abschlussstichtag nicht überschritten werden.

Buchführungspflichten

§ 140 AO (sog. derivative Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflicht)

„Wer **nach anderen Gesetzen** als den Steuergesetzen **Bücher** und Aufzeichnungen zu **führen** hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, **auch** für die **Besteuerung** zu erfüllen.“

§ 141 AO (sog. originäre Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflicht)

Generelle Voraussetzung: Keine derivative Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht (§ 140 AO)

Spezielle Voraussetzungen (oder-Verknüpfung):

| | Gewerbetreibende | Land- und Forstwirte |
|-------------------------------|------------------|----------------------|
| Umsatz | > 600.000 EUR | > 600.000 EUR |
| Gewinn | > 60.000 EUR | > 60.000 EUR |
| selbstbewirtschaftete Flächen | – | > 25.000 EUR |



Aufzeichnungspflichten

- Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern grundsätzlich die **Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles** - also jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme in einem Umfang, der einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts, seiner Entstehung und Abwicklung und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht.
- nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners. Siehe auch Tz. 2.1.5 AEAO zu § 146.

Im Übrigen ergibt sich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht aus § 22 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Er gilt nicht nur für Buchführungspflichtige, sondern auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln



Aufbewahrungspflicht

- **Aufbewahrungspflicht** als Bestandteil der handels- bzw. steuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht
- § 257 Abs. 4 HGB und § 147 Abs. 3 AO bestimmen, **wie lange Unterlagen jeweils aufzubewahren sind**
- Mindestzeiträume für die Aufbewahrung der Bücher und sonstigen Buchführungsunterlagen steuerrechtlich wie im Handelsrecht



Aufbewahrungspflichten

- Aufbewahrungspflichten und -fristen **betreffen Kaufleute** (s.o.)
- Verpflichtung, die in § 257 HGB und § 147 AO genannten Geschäftsunterlagen aufzubewahren, ist eine **öffentlich-rechtliche Verpflichtung**, die zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten berechtigt
- **Unterlagen aus dem Privatbereich** , mit denen z.B. Werbungskosten, Sonderausgaben und agB belegt werden, sind nach dem Gesetz grundsätzlich (Ausnahme für Aufbewahrung von Rechnungen durch Nichtunternehmer) **nicht aufbewahrungspflichtig**
- **Steuerpflichtigen mit Überschusseinkünften** ist im Rahmen der Darlegungs- und Nachweispflichten zuzumuten, Sachverhalte, die einen sich wiederholenden Werbungskostenabzug begründen (z.B. Schuldaufnahme für grundstücksbezogene Aufwendungen, Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes), für die Dauer des Abzugszeitraums nachweisbar festzuhalten



Aufbewahrungspflichten

Mindestzeiträume für die Aufbewahrung der Bücher und sonstigen Buchführungsunterlagen:

Zehn Jahre

- für Bücher und Aufzeichnungen, Inventare und Bilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Buchungsbelege, Unterlagen der elektronischen Zollanmeldung, Arbeitsanleitungen und Organisationsunterlagen (§ 147 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 4a AO, § 147 Abs. 3 AO bzw. § 257 Abs. 1 und 4 HGB);
- Doppel der **(Ausgangs-) Rechnungen**, die der Unternehmer oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat,
- **(Eingangs-) Rechnungen**, die er erhalten oder die ein Leistungsempfänger oder in dessen Namen und für dessen Rechnung ein Dritter ausgestellt hat (§ 14b Abs. 1 S. 1 UStG);



Aufbewahrungspflichten

Sechs Jahre

- für empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO, § 147 Abs. 3 AO bzw. § 257 Abs. 1 Nr. 2 und 3 HGB, § 257 Abs. 4 HGB);
- für Lohnkonten (§ 41 Abs. 1 S. 9 EStG);

Zwei Jahre

- für Rechnungen, Zahlungsbelege oder andere beweiskräftige Unterlagen, soweit der Leistungsempfänger nicht Unternehmer ist oder Unternehmer ist, die Leistung jedoch für seinen nichtunternehmerischen Bereich verwendet (§ 14b Abs. 1 S. 5 UStG)



Aufbewahrungspflichten

Die Aufbewahrungsfrist **beginnt** (§ 147 Abs. 4 AO, § 257 Abs. 5 HGB) mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem

- die letzte Eintragung in das Buch gemacht worden ist,
- das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder Lagebericht aufgestellt bzw. festgestellt worden ist,
- der Konzernabschluss aufgestellt worden ist,
- der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt worden ist,
- der Buchungsbeleg entstanden ist,
- Aufzeichnungen vorgenommen oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind,
- die Rechnung i.S.d. § 14 UStG ausgestellt worden ist,
- die zuletzt eingetragene Lohnzahlung erfolgt ist



Aufbewahrungspflichten

Die **steuerliche Aufbewahrungsfrist** läuft nicht ab,

- soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 S. 3 AO).
 - Aufbewahrungsfrist ist damit an die Festsetzungsfrist für Steuern angeknüpft. Insbesondere durch Ablaufhemmungen i.S.d. § 171 AO ergeben sich Auswirkungen
 - verlängerte Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO (soweit Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung gegeben ist) nicht anwendbar.



Zeitgerechte Erstellung der Bilanz

Sofern keine Sondervorschrift besteht, greift § 243 Abs. 3 HGB

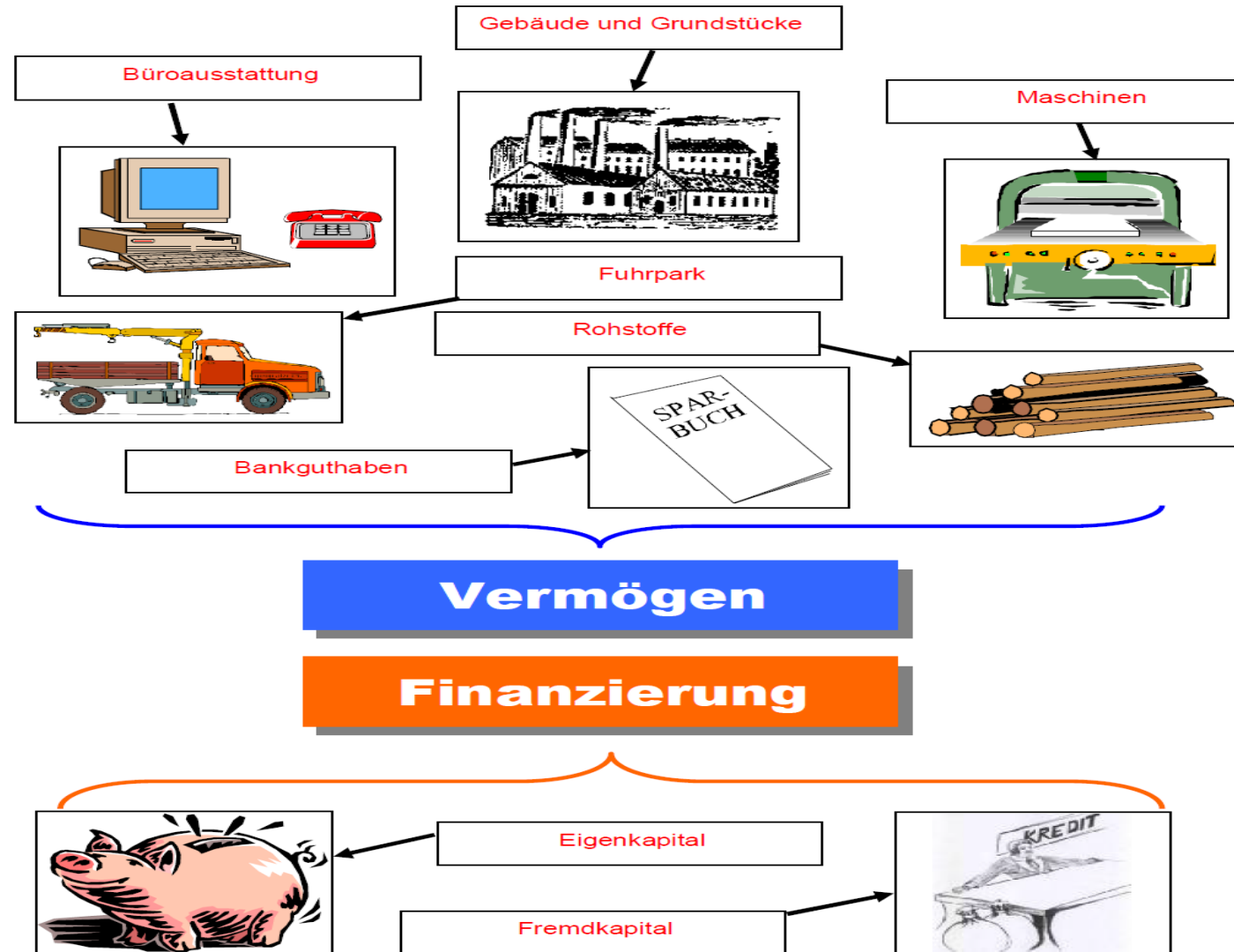
- Vorschrift hat damit im Wesentlichen Bedeutung für den handelsrechtlichen Abschluss von **Einzelkaufleuten** und **Personengesellschaften**
- allgemeingültige Zeitspanne für einen ordnungsgemäßen Geschäftsgang gibt es nach dem Gesetzeswortlaut nicht
- BFH hat entschieden, dass eine Bilanz, die **nach Ablauf von 12 Monaten** nach Abschluss des Geschäftsjahres aufgestellt wurde, **nicht mehr innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang** entsprechenden Frist aufgestellt worden ist



Form der Buchführung

- **§ 239 Abs. 1 HGB** Der Kaufmann hat sich einer **lebenden Sprache** zu bedienen. Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.
- **§ 239 Abs. 2** Die Eintragungen in Büchern müssen **vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet** vorgenommen werden.
- **§ 239 Abs. 3** Eine Eintragung darf nicht in einer Weise **verändert** werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.
- **§ 239 Abs. 4** Handelsbücher können auch auf **Datenträgern** geführt werden. Bei der Führung der Handelsbücher auf Datenträgern müssen Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar und lesbar gemacht werden können.
- **Insgesamt muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Ertrags- und Vermögenslage des Unternehmens verschaffen kann.**

Unternehmensvermögen



Übersicht zu den Gewinnermittlungsarten

Allgemeines Schema:

Das Steuerrecht unterscheidet zwischen **Betriebs-** und **Privatvermögen**.

Betriebsvermögen

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 13 EStG
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 EStG
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 EStG

Gewinnermittlung

- **BV-Vergleich § 4 Abs. 1, § 5 EStG**
Periodengerechte Gewinnabgrenzung
- **EÜR, § 4 Abs. 1, § 5 EStG**
Zu- und Abflussprinzip § 11 EStG

Privatvermögen

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 EStG
- Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG
- sonstige Einkünfte i.S.d. § 22,

Einkünfteerzielung

Zu- und Abflussprinzip § 11 EStG

nicht steuerpflichtig



Übersicht zu den Gewinnermittlungsarten

Übersicht zu den Gewinnermittlungsarten

Zu den **Gewinneinkünften** zählen nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG die

- Einkünfte aus **Land- und Forstwirtschaft**,
- Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** und
- Einkünfte aus **selbständiger Arbeit**.

Übersicht zu den Gewinnermittlungsarten

Übersicht zu den Gewinnermittlungsarten

Einkommensteuerrecht kennt
vier unterschiedliche Arten der **Gewinnermittlung**



**Betriebs-
vermögens-
vergleich
(BILANZ)**

(§ 4 Abs. 1,
§ 5 Abs. 1 EStG)



**Einnahmen-
Überschuss-
Rechnung
(EÜR)**

(§ 4 Abs. 3 EStG)



**Durchschnitts-
sätze für Land-
und Forstwirte**

(§ 13a EStG)



Tonnage bei
Handelsschiffen
im
internationalen
Verkehr

(§ 5a EStG)



Übersicht zu den Gewinnermittlungsarten

Übersicht zu den Gewinnermittlungsarten

- Die Gewinnermittlung durch **Einnahmenüberschussrechnung (= EÜR)** kommt nach § 4 Abs. 3 EStG **nur** für **Steuerpflichtige in Betracht**,
- die **nicht** aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, **Bücher zu führen** und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und
- die auch **nicht freiwillig Bücher führen** und **Abschlüsse machen**.

→ **Wahlrecht** zu EÜR, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen.

Vorliegen einer Buchführungs- und Abschlusspflicht:

Verpflichtung eines Steuerpflichtigen, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, **ergibt** sich aus den

- **§ 140 AO** → **abgeleitete** steuerliche **Buchführungspflicht** → 1. Prüfung
- **§ 141 AO** → **originäre** steuerliche **Buchführungspflicht** → 2. Prüfung.



Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG

(1) ¹**Gewinn** ist der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem **Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres** und dem **Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres**, **vermehrt um den Wert der Entnahmen** und **vermindert um den Wert der Einlagen**.

Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG

Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG)



Betriebsvermögen am Schluss des laufenden Wj.

./. Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wj.

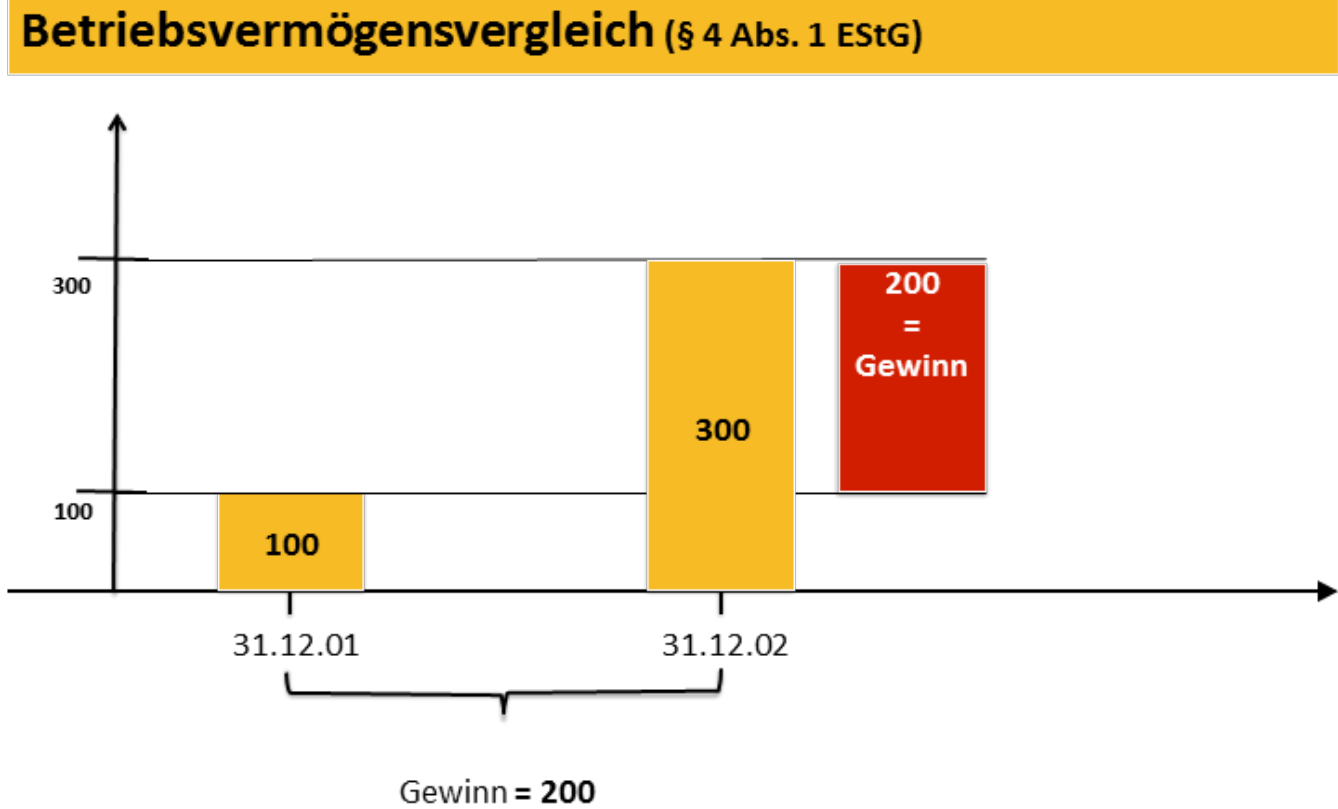
= **Betriebsvermögensänderung**

+ Privatentnahmen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG)

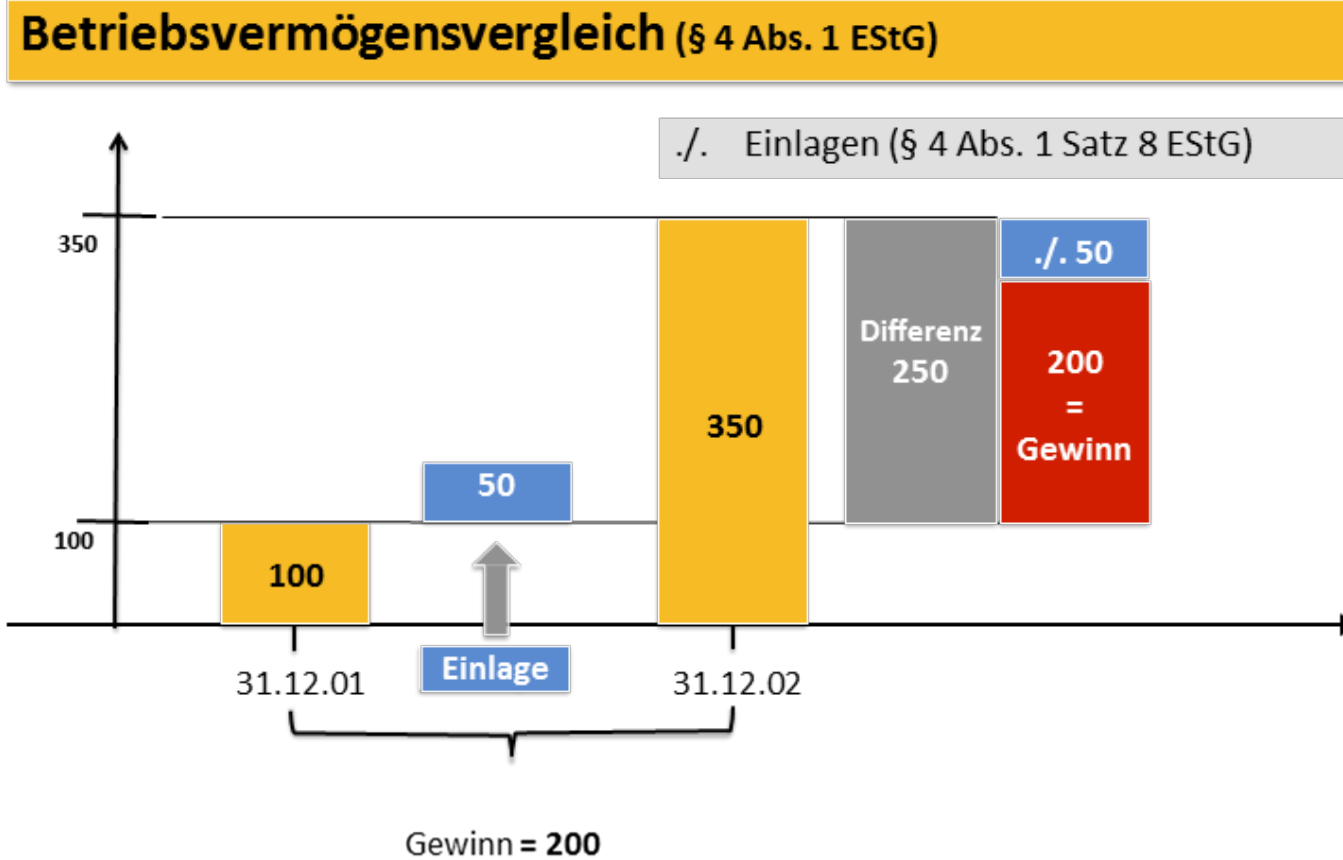
./. Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG)

= **Gewinn / Verlust**

Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG

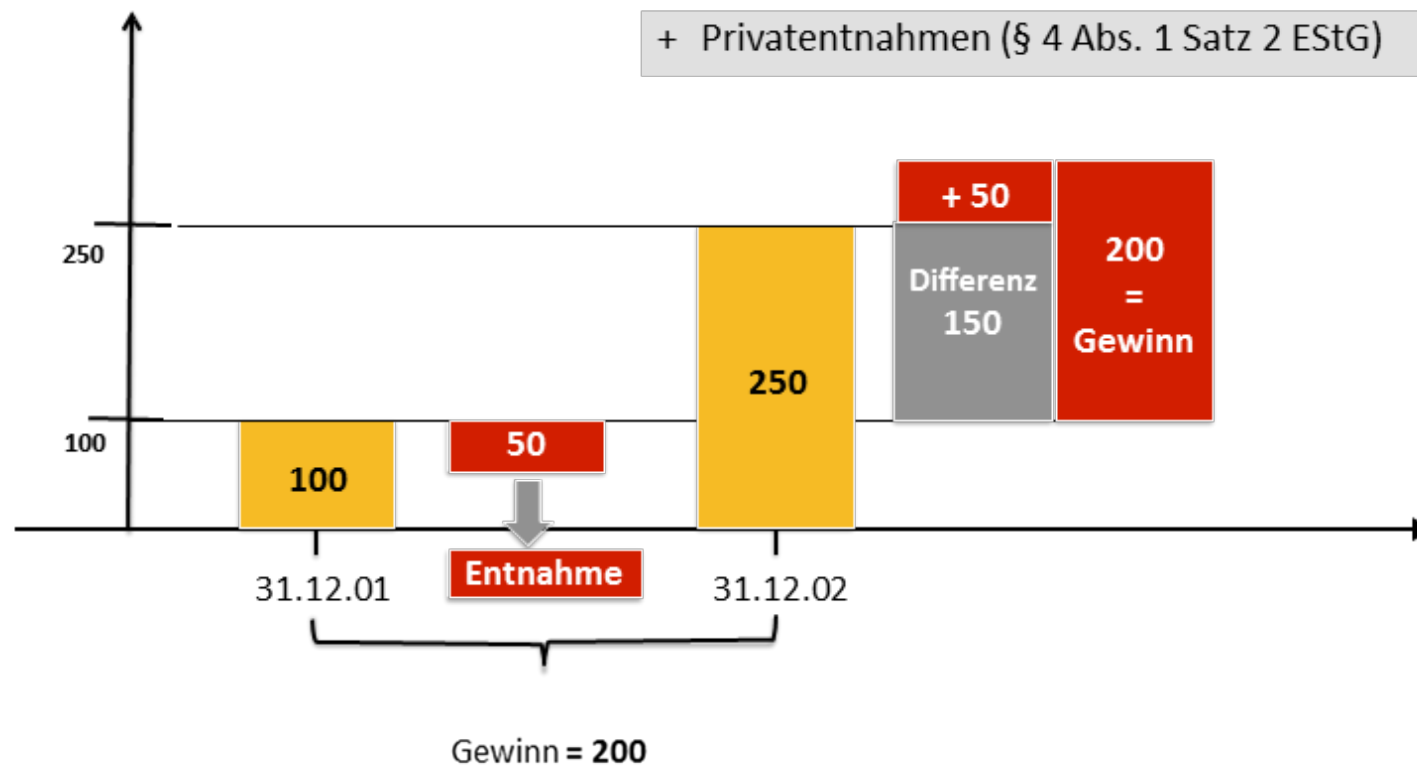


Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG



Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG

Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG)





Fall 1 (GK, S. 3)

| | b) | c) | d) |
|-------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| BV 02 | 20.000 € | ./. 5.000 € | 60.000 € |
| BV 01 | 30.000 € | 15.000 € | ./. 4.000 € |
| BV-Zunahme | | | 64.000 € |
| BV-Abnahme | 10.000 € | 20.000 € | |

Fall 2 (GK, S. 3)

| | f) | g) | h) |
|-------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| BV 02 | ./. 8.000 € | 30.000 € | 10.000 € |
| BV 01 | 12.000 € | 10.000 € | ./. 4.000 € |
| BV-Zunahme | | 20.000 € | 14.000 € |
| BV-Abnahme | 20.000 € | | |
| + Entnahmen | 14.000 € | 24.000 € | 30.000 € |
| ./. Einlagen | 5.000 € | 50.000 € | 2.000 € |
| Gewinn | | | 42.000 € |
| Verlust | 11.000 € | 6.000 € | |

Fall 3 (GK, S. 3)

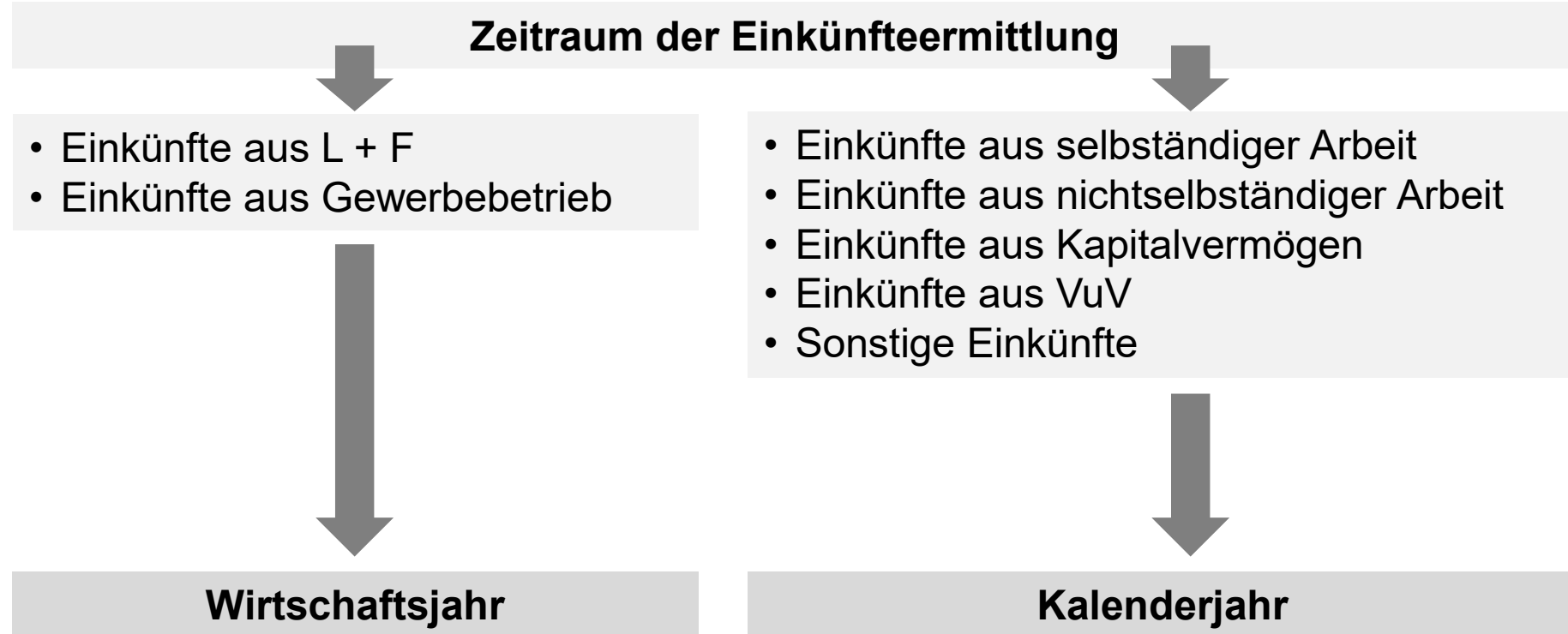
| | k) | l) | m) |
|---------------|---------------------|--------------------|--------------------|
| BV 01 | ./. 5.000 € | 12.000 € | 30.000 € |
| ./. Entnahmen | 19.000 € | 20.000 € | 18.000 € |
| = | ./. 24.000 € | ./. 8.000 € | 12.000 € |
| + Einlagen | 14.000 € | 0 € | 8.000 € |
| = | ./. 10.000 € | ./. 8.000 € | 20.000 € |
| + Gewinn | 30.000 € | 20.000 € | |
| ./. Verlust | | | 25.000 € |
| BV 02 | 20.000 € | 12.000 € | ./. 5.000 € |



Der **Zeitraum** der Einkunftsermittlung

- Die **Einkommensteuer** ist jeweils für ein **Kalenderjahr** zu ermitteln (§ 2 Abs. 7 und § 25 Abs. 1 EStG).
- Es ist deshalb **erforderlich**, die **Einkünfte des jeweiligen Veranlagungszeitraums** zu bestimmen.
- Die Einkünfteermittlung erfolgt
 - bei den **Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 3 bis 7 EStG** (= Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Überschusseinkünfte) für das **Kalenderjahr**,
 - bei den **Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 2 EStG** (= Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb) für das **Wirtschaftsjahr** (§ 4a Abs. 1 Satz 1 EStG).

Der **Zeitraum** der Einkunftsermittlung





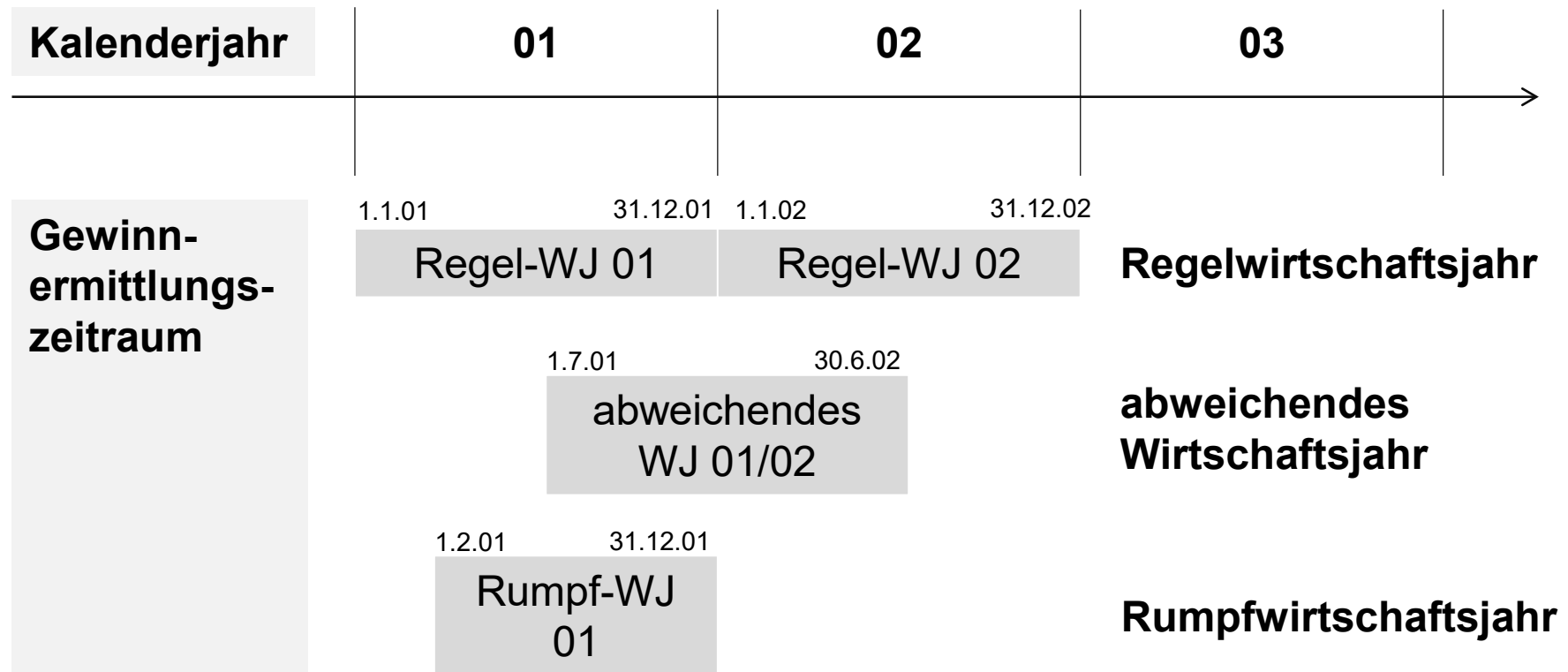
Das Wirtschaftsjahr

Das **Wirtschaftsjahr**

- Der **Gewinn**
 - aus einem **Betrieb der Land- und Forstwirtschaft** und
 - aus einem **Gewerbebetrieb**ist jeweils für ein **Wirtschaftsjahr** zu ermitteln.
- Dieses umfasst einen **Zeitraum von 12 Monaten** (§ 8b Satz 1 EStDV).
- In **bestimmten Fällen** (§ 8b Satz 2 EStDV) kann es auch einen **kürzeren Zeitraum** umfassen und wird dann als "**Rumpfwirtschaftsjahr**" bezeichnet.
- Stimmt das **Wirtschaftsjahr** mit dem **Kalenderjahr überein**, spricht man von einem "**Regelwirtschaftsjahr**".
- Ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr wird als "**abweichendes Wirtschaftsjahr**" bezeichnet.

Das Wirtschaftsjahr

Das Wirtschaftsjahr



Das Wirtschaftsjahr

Gewinnermittlungszeitraum für **gewerbliche** Einkünfte (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG)

- Der Gewinnermittlungszeitraum entspricht bei **gewerblichen Einkünften** grundsätzlich dem **Kalenderjahr** (§ 4a Abs. 1 Nr. 3 EStG).
- Gewerbetreibende, deren **Firma im Handelsregister eingetragen** ist, können den **Zeitraum**, für den sie Abschlüsse vornehmen, **selbst bestimmen**.

§ 4a Abs. 1 Nr. 2 EStG

- (1) ¹Bei Land- und Forstwirten und bei **Gewerbetreibenden** ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln. ²Wirtschaftsjahr ist
2. bei **Gewerbetreibenden**, deren **Firma im Handelsregister eingetragen** ist, der **Zeitraum**, für den sie **regelmäßig Abschlüsse machen**.
²Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum ist steuerlich nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen wird;
 3. bei **anderen Gewerbetreibenden** das **Kalenderjahr**.
²Sind sie gleichzeitig buchführende Land- und Forstwirte, so können sie mit Zustimmung des Finanzamts den nach Nummer 1 maßgebenden Zeitraum als Wirtschaftsjahr für den Gewerbebetrieb bestimmen, wenn sie für den Gewerbebetrieb Bücher führen und für diesen Zeitraum regelmäßig Abschlüsse machen.